

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **T. a.s.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena společností GT Tax a. s., IČO: 26420473,
se sídlem Muchova 6, Praha,

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**,
se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 7, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se vrací soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Zaplacený soudní poplatek bude vrácen z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 24. 8. 2018 se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že zásah spočívající v zahájení a provádění doměřovacího řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016 je nezákonný, a aby žalovanému zakázal pokračovat v dalším zasahování do práv žalobkyně.
2. Žalobkyně je přesvědčena, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu tím, že dne 18. 6. 2018 vydal výzvy k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016. Podle žalobkyně nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání výzev, a tedy ani pro zahájení a vedení doměřovacího řízení.
3. Žalobkyně uvádí, že jediným důvodem postupu žalovaného (vydání výzev k podání dodatečného daňového přiznání) bylo prolomení lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014. Doměřovací řízení pro zdaňovací období roku 2014 je podle žalobkyně vedené po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která uplynula dne 1. 7. 2018.
4. Nezákonnost vydání výzev k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyně spatřuje v tom, že správce daně nemohl důvodně předpokládat doměření daně, jak vyžaduje § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). To dovozuje ze skutečnosti, že ke dni 31. 5. 2018 ji správce daně informoval, že vyhodnocuje

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

předložené důkazní prostředky předložené žalobkyní v rámci daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013, a nepožaduje v danou chvíli důkazní prostředky nové. Dále pak ze skutečnosti, že správce daně plánoval zahájit dne 14. 6. 2018 daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období. Konečně pak také ze skutečnosti, že žalobkyně při nahlédnutí do spisu dne 25. 7. 2018 nezjistila z obsahu spisu žádné hodnocení jí předložených důkazních prostředků.

5. Žalobkyně dále upozorňuje, že žalovaný u ní již provedl daňovou kontrolu za předcházející zdaňovací období, tj. od 1. 7. 2012 do 31. 1. 2013, která byla vedena v neomezeném rozsahu a byla ukončena bez nálezu, ač žalobkyně měla již v tomto období emitovány korunové dluhopisy. Z toho dovozuje své legitimní očekávání, že podmínky pro daňovou uznatelnost úrokových nákladů z vydaných korunových dluhopisů byly již prokázány. V postupu žalovaného (vedení daňové kontroly a zahájení doměřovacího řízení) spatřuje plnění politického zadání „doměřit daň bez ohledu na předložené důkazní prostředky“.
6. Žalobkyně dále odkazuje na judikaturu NSS, podle které za úkon způsobující prodloužení prekluzivní lhůty nelze považovat takovou výzvu, kterou správce daně vydal formálně za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně.
7. Žalobkyně uzavírá, že jediným účelem vydaných výzev bylo přerušení běhu prekluzivní lhůty v případě zdaňovacího období roku 2014, a proto je vedení doměřovacího řízení za toto období nezákonné.
8. Žalovaný v první řadě uvedl, že samotné zahájení řízení, které podle petitu žaloby žalobkyně napadá, není způsobilé být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. NSS v rozsudku č. j. 8 Aps 2/2006 - 95 ze dne 31. 7. 2006 uzavřel, že „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.“ Zahájení řízení takovým jednotlivým procesním úkonem je, neboť nejenže směřuje k vydání rozhodnutí, které představuje naopak ukončení řízení, ale bez zahájení řízení by ani nebylo možné jej ukončit. V takovém případě přísluší dotčenému subjektu podání žaloby proti řízení jako celku ve formě žaloby proti rozhodnutí, kterým bylo řízení ukončeno.
9. K tomu žalovaný doplňuje citaci z rozsudku NSS č. j. 3 Aps 4/2011 – 60 ze dne 5. 10. 2011: „Musí se tedy jednat o faktický úkon správního orgánu, z něhož vzniká žalobci újma, navíc tento úkon musí být učiněn mimo správní řízení, neboť jinak by se mohl žalobce domáhat ochrany svých práv v rámci žaloby proti vydanému správnímu rozhodnutí a nebyly by splněny podmínky přípustnosti žaloby podle ustanovení § 85 s. ř. s.“
10. Zároveň poukazuje na rozsudek č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 ze dne 17. 3. 2005, v němž NSS požaduje, aby takový úkon správního orgánu způsobil, že byla žalobkyně zkrácena na svých veřejných subjektivních právech. Nelze tak napadnout žalobou na ochranu před nezákonným zásahem takový úkon správního orgánu, který např. pouze vyvolává pocit nejistoty. Žalovaný může zahájeným řízením dostat žalobkyni do situace, kdy ta je povinna vyčkat konce řízení. Žalobkyně však ani neuvádí, jak konkrétně byla na svých veřejných subjektivních právech zahájením daňového řízení zkrácena.

11. Žalovaný dále argumentuje, že ani samotná výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemůže představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Taková výzva je jednak rozhodnutím, což již samo o sobě vylučuje možnost podání tohoto typu žaloby, jednak jí není do veřejných subjektivních práv daňového subjektu nijak zasahováno. Teprve následný postup správce daně se může dotknout právní sféry daňového subjektu. Nepodá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání, ale správce daně setrvá na svém předpokladu o nutnosti doměření daně, zahájí daňovou kontrolu, anebo stanoví daň podle pomůcek (nelze-li ji stanovit na základě dokazování). Jak samotná daňová kontrola, tak i doměření daně z moci úřední podléhají samostatnému soudnímu přezkumu (na základě zásahové žaloby v prvním případě, na základě žaloby proti rozhodnutí v případě druhém), což je podle názoru žalovaného důkazem toho, že samotná výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.
12. Žalovaný je dále přesvědčen, že jeho postup je po právu. Uvádí, že důvodného předpokladu stran doměření daně žalobkyni nabyt na základě dosavadních zjištění získaných v rámci daňové kontroly prováděné u žalobkyně za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013. V rámci této daňové kontroly mu vznikly pochybnosti o ekonomické racionalitě a tím i daňové uznatelnosti úrokových nákladů vzniklých v souvislosti s emisí korunových dluhopisů. Skutečnosti, které žalovaný zjistil v rámci daňové kontroly, nasvědčovaly tomu, že s vysokou pravděpodobností může být doměřena daň žalobkyni i za následující zdaňovací období. Vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání přitom není vázáno na předchozí formulování dosavadních výsledků jiné daňové kontroly.
13. Pokud jde o účinky výzev pro prodloužení lhůty ke stanovení daně, odmítá žalovaný, že by byly výzvy vydány toliko za účelem prodloužení lhůty. I pokud by tomu tak bylo, neznamenalo by to dle žalovaného samo o sobě neprodloužení této lhůty.
14. Na závěr žalovaný konstatuje, že námitka žalobkyně o legitimním očekávání již byla řešena Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 46 Af 33/2017-67.
15. Žalobkyně v replice odkazuje na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 282/2016 – 54 ze dne 15. 2. 2017, kde NSS dovodil, že krajský soud nepochybil, když na základě tzv. zásahové žaloby podrobil soudnímu přezkumu výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání.
16. V podání ze dne 16. 4. 2020 žalobkyně doplnila odkaz na nejnovější judikaturu (rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32), ve které soud dospěl k závěru, že podmínky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu pro prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok nejsou splněny, pokud sice dojde k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, ale následně je zahájena daňová kontrola.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

17. Správce daně zahájil dne 24. 5. 2017 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 (v žalobě je nesprávně uvedeno datum 7. 6. 2017). Ze spisového materiálu vyplývá, že správci daně vznikly v rámci prováděné daňové kontroly pochybnosti o daňové uznatelnosti nákladových úroků žalobkyně vyplácených v souvislosti s tzv. korunovými dluhopisy. Tyto nákladové úroky byly vypláceny nejen v kontrolovaném zdaňovacím období (od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013), ale též v následujících zdaňovacích obdobích.

18. Na jednání dne 31. 5. 2018 bylo dohodnuto zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016, které se mělo uskutečnit dne 14. 6. 2018. Z důvodu omluvy zástupce žalobkyně pro nemoc se zahájení daňové kontroly neuskutečnilo.
19. Správce daně vydal dne 18. 6. 2018 výzvy k podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 až 2016. V těchto výzvách správce daně podrobně vyjádřil přesvědčení, že položka výkazu zisku a ztráty „Nákladové úroky“ ve výši necelých 70 milionů Kč ročně obsahuje daňově neuznatelné náklady vzniklé emisí dluhopisů v rámci restrukturalizace, jejíž racionální ekonomický důvod žalobkyně neprokázala.
20. Dne 30. 7. 2018 zaslala žalobkyně žalovanému reakci na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání, v níž deklarovala, že daňová povinnost uvedená v řádných daňových přiznáních je ve správné výši, a že tedy dodatečné daňové přiznání nepodává.
21. Dne 21. 9. 2018 byla s žalobkyní zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016.
22. Dne 26. 9. 2018 byl pod č. j. 154817/18/4200-13781-050600 sepsán výsledek kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a žalobkyně byla s tímto výsledkem seznámena v rámci ústního jednání.
23. Žalobkyně podala dne 25. 9. 2018 písemnost nazvanou „Námitka prekluze lhůty pro zahájení daňové kontroly na DPPO za rok 2014“, kterou žalovaný posoudil jako stížnost podle § 261 daňového řádu a vyřídil ji dne 21. 11. 2018. Žalobkyně poté podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které ji vyřídilo vyrozuměním ze dne 28. 2. 2019.

Přípustnost žaloby

24. Otázkou přípustnosti zásahové žaloby proti zahájení a vedení doměřovacího řízení se v posledních letech opakovaně zabýval NSS. Zatímco v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 282/2016 - 52, NSS konstatoval, že městský soud nepochybil, pokud podrobil soudnímu přezkoumání výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, v následující judikatuře se prosadil závěr opačný.
25. V prvně zmiňované věci uplatnil stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která měla spočívat v tom, že si soud neujasnil, zda byla jím podaná žaloba podle § 82 s. ř. s. vůbec přípustnou. NSS dospěl k závěru, že „[p]okud se městský soud při rozhodování o žalobě proti nezákonnému zásahu, spatřovanému v obsahu výzvy, přiklonil k řešení, že žalobu projednal, neodmítl ji, neznamená to, že na daný postup soudu, ústící v konkrétní rozhodnutí, lze nahlížet jako na rozhodnutí nepřezkoumatelné. Není úkolem soudu provádět rozsáhlé akademické analýzy všech v úvahu připadajících řešení; shledal – li soud, že výzva vydaná správními orgány v daném řízení není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a mohla by teoreticky zasahovat žalobcovu práva, pokud by byla vydána v rozporu se zákonem a proto žalobu neodmítl, naopak ji projednal, není takové rozhodnutí stíženo vadou nepřezkoumatelnosti.“
26. NSS tedy nerozhodl, že žalobu směřující vůči výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání je třeba podrobit soudnímu přezkumu, ale pouze že rozhodnutí, které tak činí, není z tohoto důvodu nepřezkoumatelným.

27. V následné judikatuře se NSS k soudnímu přezkumu zákonnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a od ní se odvíjející zákonnosti zahájení a provedení doměřovacího řízení staví odmítavě.
28. V rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 207/2018 – 23, NSS aproboval postup krajského soudu, který žalobu na ochranu před nezákonným zásahem proti zahájení a vedení doměřovacího řízení na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání odmítl.
29. V rozsudku ze dne 15. 8. 2019, č. j. 3 Afs 271/2017 – 49, NSS rozhodl, že krajský soud pochybil, když věcně projednal žalobu směřující na nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a od ní se odvíjející nezákonnost zahájení a provedení doměřovacího řízení. Argumentace NSS je přitom přiléhavá i v této věci.
30. Podle § 82 s. ř. s. se 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 žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
31. 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“. Věta za středníkem se přitom vztahuje pouze na deklaratorní určení zásahu, který již netrvá.
32. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh (žalobu), jestliže je návrh podle tohoto zákona *nepřípustný*.
33. Ustanovení § 85 s. ř. s. je konkrétním vyjádřením obecnější zásady, podle níž ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Subsidiarita vymezená v § 85 má však širší dopad než jen na prostředky ochrany nebo nápravy uvnitř veřejné správy. Stejně tak je totiž zásahová žaloba subsidiární i vůči žalobě proti rozhodnutí, opatření obecné povahy a žalobě nečinnosti.
34. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 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 NSS 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.
35. NSS současně konstantně uvádí, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem 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. K tomu viz např. rozsudky 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, či ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256.

36. V posledně uvedeném rozsudku NSS 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. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možností úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí“. NSS 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.“
37. Tomu odpovídá i pozdější judikatura NSS. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39, NSS konstatoval, že „[v] případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.“
38. V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014 - 81, pak NSS uvedl: „K zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. může zpravidla dojít konkrétním nezákonným úkonem správního orgánu (např. nezákonným vstupem do obydlí, vykonáním nezákonné kontroly apod.), nikoliv však samotným vedením správního řízení. Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256). (...) Krajský soud, který se zabýval otázkou, zda předmětné správní řízení nadále probíhá, patrně vycházel z předpokladu, že vedení správního řízení pojmově může být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., což je ale (jak je patrné z výše uvedeného) předpoklad nesprávný.“
39. Oporu pro přípustnost žaloby neposkytuje ani žalobkyní citované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve věci *ALGON PLUS*. V tomto usnesení se rozšířený senát zabýval soudním přezkumem daňové kontroly. Oproti tomu v nyní projednávané věci žalobkyně nebrotí proti daňové kontrole, nýbrž proti doměřovacímu řízení, jehož předmětem je daňová povinnost žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za roky 2014 až 2016.
40. Právě citované usnesení rozšířeného senátu NSS přitom upozorňuje na odlišnou povahu obou institutů: „Daňový řád systematicky rozlišuje mezi „řízeními“ a „(dalšími) postupy“ (viz jeho systematika v hlavě VI, § 70 až 107). Zatímco „postupy“ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejružnějších soukromých sfér daňového subjektu, „řízení“ povětšinou směřují k vlastnímu shledání 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.“.

41. NSS již zde připustil, že možnosti soudní kontroly daňové kontroly (jako procesního postupu) a samotného doměřovacího řízení, v rámci kterého dochází k vlastnímu stanovení daňové povinnosti, se liší. Výslovně uvedl: „Předmětem 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.“.
42. Princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s., jenž konstantně aplikuje judikatura NSS, aproboval i Ústavní soud (viz usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16).
43. Jak dále uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, u úkonů správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je z hlediska zachování práva na soudní ochranu dostatečné, je-li soudní ochrana proti takovým procesním úkonům poskytována až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Opačný výklad by v podstatě ztotožnil předmět řízení žaloby zásahové a žaloby proti rozhodnutí, což by bylo v rozporu s principem subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí.
44. Žalobkyně se může domáhat ochrany před nezákonností spojenou se zahájením a vedením doměřovacího řízení žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, které bude v tomto řízení vydáno, popřípadě v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly (viz bod 33 usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2020, č. j. 43 Af 26/2018 – 93).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

45. Doměření daně probíhá v režimu doměřovacího řízení, upraveného v Hlavě IV, Dílu 2 daňového řádu, jehož výsledkem je dodatečný platební výměr, nejde tedy o

„postup“ správce daně ve smyslu shora uvedených závěrů, ale o „řízení“. Je tedy namístě trvat na tom, že se žalobkyně může domáhat ochrany prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, kterým jí případně bude daň doměřena. S ohledem na uvedené závěry je žaloba nepřípustná dle § 85 s. ř. s., a soud ji tedy odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
47. Podle § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, soud rozhodl o vrácení žalobkyni zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč. Podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích bude poplatek žalobkyni vrácen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. června 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

