

USNESENÍ

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **BOHEMIACHLAD spol. s r.o.**, IČO: 250 87 738
sídlem Možného 818/17, Praha 6

zastoupeného doc. JUDr. Tomášem Gřivnou, Ph.D., advokátem
sídlem Revoluční 1044/23, Praha 1

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I.** Žaloba se **odmítá**.
- II.** Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalobci se **vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení k rukám zástupce žalobce, doc. JUDr. Tomáše Gřivny, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 9 (dále jen „**žalovaný**“), ve věci ukončení kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 prováděné žalovaným a navazujícího rozhodnutí žalovaného o stanovení lhůty ze dne 16. 4. 2018, čj. 3267554/18/2009-60561-109547, vydaného v rámci řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného ze dne 2. 1. 2018, čj. 10496/18/2006-51523-108284, podle § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“).

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

2. Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem určil, že rozhodnutí žalovaného o stanovení lhůty ze dne 16. 4. 2018, čj. 3267554/18/2009-60561-109547, bylo nezákonným zásahem.

II. Žaloba

3. Žalobce v podané žalobě uvedl, že žalovaný zahájil dne 13. 1. 2015 (cca měsíc a půl před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně) u žalobce daňovou kontrolu pro daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Dne 13. 1. 2015 tedy začala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla uběhnout dne 13. 1. 2018.
4. Žalobce dále konstatoval, že dne 8. 12. 2017 obdržel sdělení žalovaného ze dne 8. 12. 2017, čj. 86932227/17/2009-60561-109547, v němž bylo uvedeno, že žalobce se má dne 19. 12. 2017 dostavit k žalovanému na ústní jednání, aby se seznámil s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný stanovil podle žalobce tento termín jednostranně, bez předchozí dohody se zmocněncem žalobce. Vzhledem k tomu, že zmocněnec měl kolizi se soudním jednáním, které bylo nařízeno dříve, požádal žalovaného přípisem ze dne 13. 12. 2017 o změnu termínu a navrhl jednání na 29. 12. 2017 nebo 2. 1. 2018. Žalobce podotknul, že zmocněnec nemohl navrhnout dřívější termín jednání, protože se jednalo o týden před vánočními svátky, který je nejvytíženějším týdnem roku, kdy většina úřadů a soudů nařizuje jednání, aby si vyřídily agendu před koncem roku. Žalovaný podle žalobce jeho návrhu vyhověl a dne 18. 12. 2017 doručil zmocněnci žalobce sdělení ze dne 18. 12. 2017, čj. 8845309/17/2009-60561-109547, v němž stanovil termín jednání na 29. 12. 2017. Žalobce podotknul, že v té době se domníval, že žalovaný nespěchá s uzavřením daňové kontroly, protože její výsledek bude pro žalobce pozitivní, a předpokládal, že k výsledku kontrolního zjištění nebude uplatňovat žádné zásadní námitky. Další vývoj daňové kontroly označil žalobce za překvapující až šokující.
5. Žalobce konstatoval, že žalovaný doručil dne 20. 12. 2017 zmocněnci žalobce datové schránky výsledek kontrolního zjištění o rozsahu 113 stran, v nichž žalovaný poprvé hodnotil důkazy, vyjadřoval pochybnosti a žalobce se rovněž poprvé dozvěděl, že došlo k přesunu listin z neveřejné do veřejné části spisu a že se s nimi může seznámit. Žalovaný doručil dne 20. 12. 2017 zmocněnci žalobce výsledek kontrolního zjištění společně s průvodním sdělením čj. 8887093/17/2009-nečitelné-109547 (dále jen „**Výsledek kontrolního zjištění**“), v němž uvedl, že žalobce se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění do konání ústního jednání, tj. do 29. 12. 2017. Žalobce tedy měl lhůtu pouhých 8 dní na seznámení se: (i.) s novými listinami v daňovém spise, (ii.) s výsledkem kontrolního zjištění o délce 113 stran a (iii.) na vypracování návrhu na jeho doplnění, přičemž tato 8denní lhůta zahrnovala i období vánočních svátků.
6. Žalobce dále uvedl, že na toto sdělení žalovaného reagoval obratem a dne 21. 12. 2017 zaslal žalovanému vyjádření, v němž jej upozornil, že žalovaný porušil § 32 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že lhůtu k vyjádření lze daňovému subjektu stanovit jen rozhodnutím, které musí mít náležitosti uvedené v § 102 daňového řádu. Poznamenal, že žalobci tedy nebyla stanovena žádná lhůta k vyjádření v souladu s daňovým řádem. Současně žalobce konstatoval, že v písemném vyjádření ze dne 21. 12. 2017 upozornil žalovaného, že i kdyby odhlédl od skutečnosti, že mu lhůtu nestanovil rozhodnutím,

tak lhůta stanovená žalovaným v délce 8 dnů (z nichž jen 4 dny byly pracovní) je nepřiměřeně krátká a z materiálního hlediska zcela popírá právo žalobce se kvalifikovaně seznámit s Výsledkem kontrolního zjištění (tj. včetně nových podkladů, které žalovaný přeradil z neveřejné do veřejné části spisu), vyjádřit se k němu a navrhnout jeho doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobce se zároveň v podání ze dne 21. 12. 2017 omluvil z ústního jednání, které se mělo konat dne 29. 12. 2017, neboť se stalo bezpředmětné s ohledem na skutečnost, že žalobce obdržel výsledek kontrolního zjištění v písemné podobě a chtěl se k němu písemně vyjádřit v přiměřené lhůtě. Žalobce uvedl, že rovněž podal žádost v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, aby mu žalovaný stanovil lhůtu k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a navrnutí jeho doplnění do 31. 1. 2018. Takto stanovenou lhůtu považoval žalobce za přiměřenou s ohledem na rozsah Výsledku kontrolního zjištění, složitost věci a potřebu seznámit se s podklady v daňovém spise, s nimiž neměl dosud možnost se seznámit. Žalobce doplnil, že není povinen se sám krátit na svých právech a poškozovat se tím, že by požadoval lhůtu kratší, a to jen proto, aby kvůli průtahům způsobenými žalovaným nedošlo k uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to zvláště v případě, když žalobce si na průtahy v daňové kontrole stěžoval a výslovně upozorňoval žalovaného na délku daňové kontroly ještě ve svém písemném vyjádření ze dne 18. 7. 2017. Žalobce konečně upozornil, že rovněž požádal žalovaného, aby mu umožnil dne 3. 1. 2018 nahlédnout do spisu, aby se žalobce mohl seznámit s novými listinami, které žalovaný od počátku daňové kontroly držel údajně z taktických důvodů mimo veřejnou část daňového spisu.

7. Žalovaný podle žalobce na žádost ze dne 21. 12. 2017 o stanovení přiměřené lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu nijak nereagoval, zprávu o daňové kontrole s žalobcem vůbec neprojednal a dne 2. 1. 2018 rovnou dodal do datové schránky zmocněnce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 čj. 10496/18/2006-51523-108284 ze dne 2. 1. 2018 (dále jen „**Dodatečný platební výměr**“) v čase 16:22 a teprve poté zprávu o daňové kontrole čj. 8017/18/2009-60561-109547 ze dne 2. 1. 2018 (dále jen „**Zpráva o daňové kontrole**“) v čase 16:23. Žalobce doplnil, že téhož dne v čase 16:54 se zmocněnec žalobce přihlásil do datové schránky a obě listiny tak byly doručeny.
8. Žalobce dále konstatoval, že dne 26. 1. 2018 podal odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, kterým napadl všechny jeho výroky. V odvolání primárně namítal, že žalovaný záměrně ukončil daňovou kontrolu žalobce v rozporu s § 88 daňového řádu, aby účelově a protiprávně zamezil uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob, která měla uplynout dne 13. 1. 2018, a prodloužil její běh o jeden rok.
9. Po rubrikou „Označení nezákonného zásahu“ žalobce v podané žalobě uvedl, že žalovaný nepostoupil odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru odvolacímu orgánu ani dva a půl měsíce po jeho doručení a v rámci odvolacího řízení vydal dne 16. 4. 2018 rozhodnutí o stanovení lhůty čj. 3267554/18/2009-60561-109547 (dále jen „**Rozhodnutí o stanovení lhůty**“) podle § 113 odst. 2 daňového řádu, kterým byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a navrnutí jeho doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Toto Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo doručeno do datové schránky zmocněnce dne 16. 4. 2018. Žalobce zdůraznil, že v odůvodnění Rozhodnutí o stanovení lhůty je výslovně

uvedeno, že žalovaný postupoval v daňové kontrole v rozporu s daňovým řádem, když žalobci nestanovil lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění rozhodnutím podle § 32 odst. 1 daňového řádu a fakticky mu neumožnil vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a učinit návrh na doplnění dokazování v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný výše uvedeným postupem podle § 113 odst. 2 ve spojení s § 88 odst. 3 daňového řádu fakticky znovu otevřel již ukončenou daňovou kontrolu žalobce pro daň z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2011 a v rámci odvolacího řízení začal znovu provádět stěžejní úkony daňové kontroly, které byly v rámci prvostupňového daňového řízení záměrně provedeny v rozporu s daňovým řádem. Žalobce doplnil, že podal proti Rozhodnutí o stanovení lhůty v plném rozsahu odvolání ze dne 10. 5. 2018, o kterém nebylo dosud rozhodnuto.

10. Žalobce tvrdil, že postupem žalovaného podle § 113 odst. 2 daňového řádu a vydáním Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo zasaženo do jeho práv a tento zásah byl zaměřen přímo proti žalobci a domáhá se proto určení, že zásah žalovaného byl nezákonný. Žalobce dodal, že postup žalovaného podle § 113 odst. 2 daňového řádu, v jehož rámci bylo vydáno Rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, nelze materiálně podřadit pod správní rozhodnutí, které by bylo přezkoumatelné ve správním soudnictví podle § 65 s. ř. s., a tudíž se jedná o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Podmínky aktivní legitimace žalobce i pasivní legitimace žalovaného jsou tedy dle žalobce dány.
11. K přípustnosti žaloby žalobce upozornil, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. bod 42 a 43 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014 ze dne 16. 11. 2016) se zásahovou žalobou lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Lze se domáhat ochrany před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Dále lze brojit i proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti vybočení správce daně ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu. Podle Nejvyššího správního soudu není předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly její výsledek, tedy samotný obsah zjištění získaných při kontrole, nýbrž samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje dle žalobce k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem. Zásahová žaloba neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. S ohledem na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu byl žalobce přesvědčen, že tato zásahová žaloba je přípustná, neboť v ní žalobce brojí proti postupu žalovaného, kdy žalovaný jako správní orgán prvního stupně až v rámci odvolacího řízení fakticky znovu otevřel daňovou kontrolu, kterou v řízení v prvním stupni provedl záměrně nezákonným způsobem. Zásahová žaloba tedy dle žalobce nesměřuje proti výsledkům kontrolního zjištění žalovaného, byť i s těmi žalobce zásadně nesouhlasí. Žaloba není podle žalobce nepřipustná ani podle § 85 s. ř. s., neboť se jedná o žalobu určovací, jejíž podání není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků, kterými se žalobce může domáhat ochrany či nápravy. V tomto ohledu tedy pro přípustnost žaloby není podstatné, že žalobce podal proti Rozhodnutí o stanovení lhůty odvolání, o kterém dosud nebylo rozhodnuto. Rovněž lhůta pro podání žaloby byla dle žalobce zachována.

12. Žalobce namítal, že označený zásah žalovaného byl nezákonný pro rozpor s § 113 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že žalovaný vydal Rozhodnutí o stanovení lhůty v rámci postupu podle § 113 odst. 2 daňového řádu, který dává možnost správci daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno, doplnit řízení o nezbytné úkony, aby mohl posoudit všechny údaje uvedené v odvolání za podmínky, že toho nelze dosáhnout za pomoci výsledků již provedeného řízení. Žalobce namítal, že v jeho odvolání ze dne 26. 1. 2018 proti Dodatečnému platebnímu výměru nejsou uvedeny žádné (nové) údaje či skutečnosti, které by nevyplyvaly z výsledků již provedeného daňového řízení. Zdůraznil, že ani žalovaný v odůvodnění Rozhodnutí o stanovení lhůty neuvedl, jaké (nové) údaje, které by nevyplyvaly z již výsledků předchozího řízení, měly být v odvolání uvedeny. Z toho dle žalovaného vyplývá, že postup žalovaného podle § 113 odst. 2 daňového řádu, v jehož rámci žalovaný vydal Rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, je nezákonný zásah, neboť tímto postupem žalovaného nemají být *de facto* posouzeny (nové) skutečnosti a údaje uvedené v odvolání, které by nevyplyvaly z výsledků předchozího řízení, ale žalovaný sledoval postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu jiný účel, než stanoví toto zákonné ustanovení.
13. Žalobce dále považoval předmětný zásah žalovaného za nezákonný pro obcházení § 148 daňového řádu. Uvedl, že žalovaný v odůvodnění Rozhodnutí o stanovení lhůty sám uznal, že v řízení v prvním stupni porušil zákon v neprospěch žalobce, když (i.) mu neumožnil vyjádřit se v přiměřené lhůtě k Výsledku kontrolního zjištění a učinit návrh na doplnění dokazování v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, (ii.) neprojednal s ním Zprávu o daňové kontrole a (iii.) nezákonně vydal Dodatečný platební výměr. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný zvolil tyto nezákonné postupy v řízení v prvním stupni zcela záměrně, aby účelově zamezil uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, která měla uběhnout dne 13. 1. 2018, a tím obešel ustanovení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu a dosáhl prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný se dle žalobce následně postupem podle § 113 odst. 2 ve spojení s § 88 odst. 3 daňového řádu, který je předmětem této žaloby, pokusil (až v odvolacím řízení) fakticky znovu otevřít daňovou kontrolu daňového subjektu pro daň z příjmů právnických osob za 2011 a dále v ní pokračovat. Jinými slovy, žalobce považoval postup žalovaného podle § 113 odst. 2 ve spojení s § 88 odst. 3 daňového řádu za nezákonný, neboť se fakticky jedná o účelové přenesení stěžejní části daňové kontroly do odvolacího řízení s cílem dodatečně zhojit účelové obcházení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu v řízení v prvním stupni. Žalobce byl přesvědčen, že účelové obcházení § 148 daňového řádu, kterého se správce daně dopustil v řízení v prvním stupni, nebylo způsobilé prodloužit běh prekluzivní lhůty o 1 rok, a tudíž prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období roku 2011 již uběhla a žádná jeho náprava postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu není možná.
14. Žalobce konečně spatřoval nezákonnost zásahu v tom, že Rozhodnutí o stanovení lhůty vydala podjatá úřední osoba. Namítal, že postup podle § 113 odst. 2 daňového řádu a vydání Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo nezákonné i z toho důvodu, že se na nich podílela podjatá úřední osoba - paní A. K. (dále jen „úřední osoba“), která byla zpracovatelem předmětného Rozhodnutí o stanovení lhůty. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. bod 23 rozsudku 8 As 130/2014 ze dne 31. 7. 2015) dle žalobce vyplývá, že důvodné pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby jsou např. dány,

pokud se úřední osoba dopustí neobjektivního postupu v řízení, zřetelného porušování práv účastníků řízení či prokazatelně účelového jednání v jejich neprospěch. Žalobce poukazoval na podjatost výše uvedené úřední osoby, neboť se jedná o úřední osobu, která se podílela a je odpovědná za účelový a zřetelný nezákonný postup žalovaného v neprospěch daňového subjektu, konkrétně, že (i.) žalobci nebylo umožněno se v přiměřené lhůtě vyjádřit k Výsledku kontrolního zjištění a učinit návrh na doplnění dokazování v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, (ii.) nebyla s ním projednána Zpráva o daňové kontrole a (iii.) byl vydán nezákonný Dodatečný platební výměr. Úřední osoba paní K. je dle žalobce nadto podepsaná pod Zprávou o daňové kontrole, která byla vydána bez projednání se žalobcem a dodána do datové schránky zmocněnce žalobce až po dodání Dodatečného platebního výměru. To, že došlo k zřetelnému porušení daňového řádu v neprospěch žalobce, je dle žalobce uvedeno i v odůvodnění Rozhodnutí o stanovení lhůty, a tudíž tato skutečnost je nesporná. Žalobce dodal, že se navíc jednalo o účelové a záměrné porušení daňového řádu v jeho neprospěch, a proto taková úřední osoba nebyla při rozhodování ve věcech žalovaného objektivní a nestranná.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 23. 7. 2018 uvedl, že dne 13. 1. 2015 zahájil u žalobce kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, přičemž na základě výsledků daňové kontroly dle Zprávy o daňové kontrole byl dne 2. 1. 2018 vystaven Dodatečný platební výměr na předmětnou daň, jenž byl téhož dne doručen do datové schránky zplnomocněného zástupce. Na základě daňové kontroly byl žalobci podle žalovaného dodatečně zvýšen základ daně o částku 7 262 183 Kč a dodatečně stanovena daňová povinnost ve výši 1 379 780 Kč, přičemž bylo stanoveno penále ve výši 275 956 Kč.
16. Žalovaný k řízení předcházejícímu vystavení Dodatečného platebního výměru odkázal na průběh řízení popsany žalobcem a pro přehlednost uvedl „výčet jednotlivých rozhodných úkonů“:
 - 8.12.2017 – zasláno sdělení správce daně ve věci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění kontroly DPPPO za zdaňovací období 2011 č.j. 8693227/17/2009-60561-109547, termín ústního jednání navržen na 19.12.2017
 - 13.12.2017 – doručena žádost žalobce o změnu termínu ústního jednání, navržena data 29.12.2017 nebo 2.1.2018
 - 18.12.2017 - sdělení č.j. 8845309/17/2009-60561-109547, žádosti žalobce vyhověno, termín ústního jednání určen na 29.12.2017
 - prostřednictvím e-mailu navrženo žalobci zaslání kontrolního zjištění do datové schránky za účelem seznámení se s ním před konáním ústního jednání dne 29.12.2017
 - 20.12.2017 - odesláno sdělení správce daně č.j. 8887093/17/2009-60561-109547 včetně výsledku kontrolního zjištění (doručeno téhož dne)
 - 21.12.2017 evid. pod č.j. 8946995/17 žádost žalobce o stanovení přiměřené lhůty dle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, to konkrétně do 31.1.2018
 - na žádost žalobce nereagováno – správce daně posoudil chování žalobce jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole

- 2.1.2018 zaslána do datové schránky zplnomocněného zástupce zpráva o daňové kontrole č.j. 8017/18/2009-60561-109547 a současně dodatečný platební výměr č.j. 10496/18/2006-51523-108284 (obě písemnosti doručeny dne 2.1.2018)“.
17. Žalovaný dále uvedl, že žalobce v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru mj. namítal, že mu nebyl dán dostatečný časový prostor k vyjádření se k výsledku daňové kontroly. Žalovaný konstatoval, že jelikož byly některé námitky žalobce shledány důvodnými, provedl žalovaný doplnění odvolacího řízení dle § 113 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný poukázal na to, že dne 16. 4. 2018 vydal dle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu Rozhodnutí o stanovení lhůty, jímž žalobci stanovil lhůtu k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, a to v délce 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že uvedený postup zvolil mj. vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v bodu č. 52 svého odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru žádal, aby mu byla v případě, že se odvolací orgán s jeho námitkami neztotožní a napadené rozhodnutí nezruší, poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a k učinění návrhu na jeho doplnění – sám tedy možnost dodatečného stanovení předmětné lhůty připouštěl, resp. požadoval. Žalovaný uvedl, že „správce daně prvního stupně po posouzení žádosti žalobce dospěl k závěru, že jeho postup nebyl v souladu se zákonem, tudíž tuto procesní vadu napravil a, s odkazem na ust. § 113 odst. 2 daňového řádu, dle ust. § 88 odst. 3 cit. zákona stanovil lhůtu tak, jak uvedl ve výroku“. Žalobce pak podal podle žalovaného proti Rozhodnutí o stanovení lhůty odvolání, které bylo dne 18. 7. 2018 postoupeno Odvolacímu finančnímu ředitelství k rozhodnutí.
 18. Žalovaný odmítl námitky žalobce směřující proti postupu správce daně v souvislosti s ust. § 113 odst. 2 a § 88 odst. 3 daňového řádu. Ust. § 113 odst. 2 daňového řádu podle žalovaného uvádí, že v případě, kdy správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, nemůže posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony. Žalovaný poznamenal, že žalobce v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru neuvedl žádný nový údaj či skutečnost, což také sám potvrzuje, nicméně v rámci bodu č. 52 žádal, aby mu v případě, že se odvolací orgán s jeho námitkami neztotožní a napadené rozhodnutí nezruší, byla poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a k učinění návrhu na jeho doplnění. Žalovaný uvedl, že po posouzení této žádosti dospěl k závěru, že daňovému subjektu skutečně neposkytl dostatečnou lhůtu k jeho vyjádření, jeho postup tedy nebyl v souladu se zákonem, a tudíž tuto procesní vadu napravil a dne 16. 4. 2018 zaslal do datové schránky zplnomocněného zástupce Rozhodnutí o stanovení lhůty. Žalovaný doplnil, že důvodem vydání Rozhodnutí o stanovení lhůty nebyla v daném případě nutnost posouzení nových údajů či skutečností, nýbrž náprava procesního pochybení správce daně, neboť Zpráva o daňové kontrole nebyla projednána v souladu s § 88 odst. 4 daňového řádu. Nadto tím bylo podle žalovaného vyhověno požadavku žalobce na poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření tak, jak žádal v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru.
 19. Podle žalovaného nelze akceptovat ani námitku žalobce stran účelového obcházení ust. § 148 daňového řádu. Žalovaný poukázal na to, že dne 8. 12. 2017 zaslal žalobci prostřednictvím datové schránky zplnomocněného zástupce sdělení ve věci jeho seznámení s Výsledkem kontrolního zjištění s tím, že ústní jednání se uskuteční dne 19. 12. 2017, přičemž v souladu s následným požadavkem žalobce byl termín ústního

jednání přesunut na 29. 12. 2017. Žalovaný odmítl, že byl termín jednání stanoven jednostranně. Z předmětné písemnosti podle žalovaného vyplývá, že žalovaný pouze navrhnul, aby se v daný den osoba oprávněná jednat za žalobce dostavila za stanoveným účelem. Nešlo tak o žádné „autoritativní rozhodnutí“, jak naznačuje žalobce, nýbrž o pouhý návrh termínu. Následně pak dle žalovaného bylo dne 20. 12. 2017 zástupci žalobce doručeno sdělení čj. 8887093/17/2009-60561-109547 včetně Výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že mu byla správcem daně stanovena lhůta pouhých 8 dnů k tomu, aby se s k Výsledku kontrolního zjištění vyjádřil a navrhnul jeho doplnění. V rámci citovaného sdělení správce daně podle žalovaného žalobci pouze navrhnul lhůtu k vyjádření do 29. 12. 2017, tj. do dne konání ústního jednání. Žalovaný uvedl, že „*správce daně nevěděl, zda bude mít žalobce zájem vyjádřit se či nikoli, jednalo se tak o pouhý návrh možnosti vyjádření se k danému datu. Tento postup zvolil ve prospěch daňového subjektu, aby v den konání ústního jednání ve věci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění již měl tento výsledek žalobce k dispozici a mohl o něm diskutovat*“. Žalovaný s odkazem na dříve uvedené konstatoval, že na následnou žádost žalobce ze dne 21. 12. 2017 o stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu již nereagoval. Důvodem tohoto postupu byla skutečnost, že žalobce byl již dne 8. 6. 2017 protokolem o ústním jednání čj. 5056808/17/2009-60561-109547 velmi podrobně seznámen s dosavadním průběhem daňové kontroly i s nejasnostmi, které správci daně vyplynuly z předložených dokladů. Žalobce se podle žalovaného k protokolu vyjádřil písemností čj. 5929408/17 ze dne 18. 7. 2017, žádné další důkazní prostředky však již nepředložil. Dle správce daně tedy byl žalobci poskytnut dostatečný časový prostor na to, aby se se skutečnostmi uvedenými v protokolu seznámil. Podle žalovaného lze tudíž učinit závěr, že žalobce byl již v červnu 2017 celkem podrobně seznámen s kontrolním zjištěním. Jelikož v dalším období již žádné další důkazní prostředky nepředložil, nemohl očekávat, že se výsledek kontrolního zjištění změní. Žalobce podle žalovaného neprojevil žádnou snahu projednat Zprávu o daňové kontrole, naopak měnil termíny a prodloužoval lhůtu jejího projednání. Správce daně tento přístup žalobce podle žalovaného vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o kontrole a dne 2. 1. 2018 tedy žalobci zaslal Zprávu o daňové kontrole a současně Dodatečný platební výměr.

20. Námitka týkající se údajného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně je dle žalovaného právně irrelevantní. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 byla zahájena dne 13. 1. 2015, tj. dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu by konec lhůty pro stanovení daně připadl na 13. 1. 2018. Žalobci však byla podle žalovaného v letech 2011 a 2013 vyměřena daňová ztráta, což má vliv na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Žalovaný s poukazem na § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“), uvedl, že daňová ztráta za rok 2009 prodloužila lhůtu pro zdaňovací období 2009 až 2014 do 1. 4. 2018. Daňová ztráta za rok 2013 prodloužila podle žalovaného lhůtu pro zdaňovací období 2013 až 2018 až do 1. 4. 2022. Pokud tedy ztráta roku 2013 prodloužila i lhůtu pro rok 2014 (poslední rok kdy bylo možno uplatnit daňovou ztrátu z roku 2009), pak se dle žalovaného prodloužuje lhůta pro vyměření daně i pro období roku 2009 až 2012 až do 1. 4. 2022. Z uvedených důvodů nelze dle žalovaného vydání žalobcem napadaného Rozhodnutí o stanovení daně v žádném případě považovat za pokus správce daně o obcházení ust. § 148 daňového řádu, a to ve snaze zabránit uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jak již bylo uvedeno, lhůta

pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 skončí, v návaznosti na vyměření daňové ztráty za období 2009 a 2013 až dne 1. 4. 2022. Za dané situace tudíž bezpochyby nebylo záměrem správce daně prodloužení lhůty pro vyměření prostřednictvím vydání předmětného rozhodnutí.

21. Za irelevantní pak žalovaný označil rovněž námitku žalobce týkající se vydání Rozhodnutí o stanovení lhůty v rozporu s § 113 odst. 2 daňového řádu. Správce daně podle žalovaného uvedeným postupem napravil procesní vadu řízení spočívající ve skutečnosti, že Zpráva o daňové kontrole nebyla projednána v souladu s ust. § 88 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný poukázal na to, že možnost nápravy chybného postupu správce daně v rámci odvolacího řízení potvrzuje i platná judikatura Nejvyššího správního soudu, dle které je možné seznámit daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebního výměru v rámci odvolacího řízení, pokud správce daně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil přiměřenou lhůtu k vyjádření a návrhu na doplnění kontrolního zjištění. Podmínkou v daném případě však podle žalovaného je, že se nesmí jednat o svévolné porušení procesních právních norem ze strany správce daně, aby bylo účelově zabráněno dosažení právem předvídaného výsledku (např. prekluze lhůty pro stanovení daně).
22. Žalovaný uvedl, že pochybení správce daně spočívající ve skutečnosti, že nereagoval na žádost žalobce ze dne 21. 12. 2017 o stanovení lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, bylo napraveno v rámci odvolacího řízení vydáním Rozhodnutí o stanovení lhůty. S ohledem na fakt, že lhůta pro dodatečné stanovení předmětné daňové povinnosti uplyne až dnem 1. 4. 2022, nelze podle žalovaného v žádném případě hovořit o svévolném jednání správce daně, resp. o obcházení ust. § 148 daňového řádu tak, jak namítá žalobce.
23. K námitce podjatosti úřední osoby paní A. K., žalovaný konstatoval, že tato byla ze strany žalobce vznesena opakovaně. Ze spisu dle žalovaného vyplývá, že o ní bylo rozhodováno již na základě podání žalobce zaevidovaného dne 12. 3. 2018 pod čj. 1768953/18. Dne 4. 7. 2018 vydal podle žalovaného správce daně pod čj. 5749119/18/2009-60564-110436 rozhodnutí, jímž řízení v dané věci zastavil dle ust. § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Důvodem tohoto postupu byla skutečnost, že paní A. K. již není úřední osobou dle ust. § 12 daňového řádu. Žalovaný doplnil, že prověřením postupů pracovníků správce daně nebylo zjištěno nic, co by nasvědčovalo podjatosti, a tudíž směřovalo k jejich vyloučení z daňového řízení. Daňová kontrola je dle žalovaného souhrn činností, které vykonává tým několika úředních osob, a ty také konzultují postupy v daňové kontrole. I z tohoto důvodu nemohla být úřední osoba paní A. K. při rozhodování ve věcech žalobce podle žalovaného neobjektivní.

IV. Replika žalobce

24. Žalobce v podané replice ze dne 15. 8. 2018 setrval na své žalobní argumentaci.
25. Žalobce označil za nepravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce byl seznámen s protokolem o ústním jednání čj. 5056808/17/2009-60561-109547 ze dne 8. 6. 2017 (dále jen „**Protokol**“), v němž žalovaný vyjádřil určité pochybnosti a uvedl kontrolní zjištění, k nimž se žalobce měl možnost vyjádřit, na základě nichž žalovaný uzavřel, že „*žalobce byl již v červnu 2017 celkem podrobně seznámen s kontrolním zjištěním*“, a v této souvislosti naznačil, že lhůta v délce 8 dní (včetně vánočních svátků), kterou žalovaný

určil žalobci pro vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, byla přiměřená. Žalobce uvedl, že se dne 8. 6. 2017 zúčastnil ústního jednání, na kterém mu žalovaný předložil předem připravený Protokol o délce 56 stran. Žalovaný (konkrétně úřední osoba Ing. S.) na jednání výslovně uvedl, že tento Protokol neobsahuje hodnocení důkazních prostředků a nejsou v něm uvedeny všechny podklady a důkazní prostředky, ze kterých bude žalovaný vycházet při formulaci výsledku kontrolního zjištění. Tomuto tvrzení žalovaného korespondoval i obsah Protokolu, který po formální ani obsahové stránce podle žalobce neměl náležitosti výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu. Žalobce doplnil, že na ústním jednání dne 8. 6. 2017 uvedl, že se k Protokolu nemůže vyjádřit ihned na místě a že se s Protokolem nejprve seznámí a následně se k němu vyjádří písemně. To žalobce učinil ve svém podání ze dne 18. 7. 2017, v němž žalobce mj. namítal, že předmětný Protokol účelově opomíjí řadu velmi důležitých důkazních prostředků prokazujících daňová tvrzení žalobce a že obsahuje spoustu nesrovnalostí a nesprávností, které pramenily z toho, že zpracovatelka předmětného Protokolu se řádně neseznámila s daňovým spisem. Na tuto skutečnost si žalobce stěžoval i k nadřízenému orgánu žalovaného podle § 261 daňového řádu. Žalobce poukázal na skutečnost, že zatímco Protokol má „jen“ 56 stran, tak Výsledek kontrolního zjištění je podstatně rozsáhlejší a má 113 stran. To znamená, že i z hlediska rozsahu jsou oba dokumenty zásadně rozdílné. Žalobce byl z výše uvedených důvodů přesvědčen, že Protokol rozhodně nelze považovat z hlediska formy ani obsahu za dokument, který by byl podobný či srovnatelný (natož identický) s Výsledkem kontrolního zjištění, a proto není pravdivé tvrzení žalovaného, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen již v červnu 2017 a měl možnost se k němu v přiměřené lhůtě vyjádřit. Žalovaný si nadto výše uvedeným tvrzením podle žalobce protirečí, neboť sám dodatečně uznal, že žalobci nebylo umožněno se v přiměřené lhůtě seznámit se s Výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřit se k němu a že v tomto ohledu byla porušena jeho procesní práva, která mu garantuje § 88 daňového řádu, a proto se žalovaný rozhodl tento svůj vadný procesní postup napravit podle § 113 odst. 2 daňového řádu, což je i předmětem projednání této žaloby.

26. Žalobce dále odmítl závěr žalovaného uvedený na str. 6 v prvním odstavci vyjádření, dle něhož *žalobce neprojevil snahu projednat zprávu o daňové kontrole, naopak měnil termíny a prodlužoval lhůtu jejího projednání. Žalovaný tento přístup žalobce vyhodnotil jako vyhybání se projednání zprávy o kontrole*. V tomto případě se dle žalobce jedná o vědomě lživé tvrzení žalovaného, neboť žalobce nebyl nikdy žalovaným kontaktován ohledně projednání Zprávy o daňové kontrole. Žalovaný podle žalobce (v rozporu s daňovým řádem) stanovil žalobci lhůtu v délce pouhých 8 dnů pro vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, která mu měla uplynout dne 29. 12. 2017 (pátek), což byl poslední pracovní den roku 2017. Následující pracovní den připadl na den 2. 1. 2018 (úterý), což byl první pracovní den po uběhnutí lhůty, kdy bylo možné vypracovat Zprávu o daňové kontrole a projednat ji s žalobcem. Ze Zprávy o daňové kontrole podle žalobce vyplývá, že v tento den (tj. dne 2. 1. 2018) byla tato Zpráva skutečně vypracována a elektronicky podepsána, a téhož dne, tj. dne 2. 1. 2018 byla rovnou odeslána zmocněnci žalobce do datové schránky. Z těchto skutečností je tedy zřejmé, že žalovaný vytvořil nulový časový prostor pro kontaktování žalobce, aby s ním projednal Zprávu o daňové kontrole. Žalovaný takto podle žalobce postupoval z toho důvodu, aby účelově zabránil uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z

- příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, která měla uběhnout (a také dle názoru žalobce uběhla) dne 13. 1. 2018.
27. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný ve svém vyjádření sice dodatečně uznává, že porušil daňový řád v neprospěch žalobce, když nerozhodl o jeho žádosti o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a neprojednal s ním Zprávu o daňové kontrole, ale popírá, že by toto porušování daňového řádu bylo jakkoliv motivováno snahou zabránit uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů za 2011, a nově ve vyjádření tvrdí, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně neměla uběhnout dne 13. 1. 2018, ale až v roce 2022. Žalobce byl přesvědčen, že i toto vyjádření žalovaného, v němž popírá jakoukoliv souvislost mezi urgentním ukončením daňové kontroly v rozporu s daňovým řádem a během prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je vědomě nepravdivé, neboť na motiv žalovaného lze jednoznačně usuzovat z účelového porušování daňového řádu v neprospěch žalobce při ukončování daňové kontroly pro daň z příjmů za 2011 ve spojení s časovou sousledností jednotlivých úkonů. Pokud žalovaný ve svém vyjádření tvrdí, že se neobával uběhnutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů za 2011 ke dni 13. 1. 2018, žalobce si kladl otázku, proč žalovaný nijak nereagoval na žádost žalobce o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění a rovnou dne 2. 1. 2018 dodal do datové schránky zmocněnce žalobce nejprve Dodatečný platební výměr a následně Zprávu o daňové kontrole.
28. Argumentaci žalovaného stran prekluzivní lhůty pro stanovení daně považoval žalobce za účelovou. Dle názoru žalobce ustanovení § 148 daňového řádu upravuje dvojí běh prekluzivních lhůt pro stanovení daně. První běh prekluzivní lhůty je obecně upraven v § 148 odst. 1 daňového řádu, který upravuje počátek a délku prekluzivní lhůty. Druhý běh prekluzivní lhůty je upraven v § 148 odst. 3 daňového řádu, který upravuje běh prekluzivní lhůty v návaznosti na zahájení daňové kontroly. Žalobce zdůraznil, že ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje speciální pravidlo pro počátek a konec běhu tříleté prekluzivní lhůty, která je obecně upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, ale § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů již nijak neupravuje běh prekluzivní lhůty pro případ zahájení daňové kontroly. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tedy dle žalobce *lex specialis* toliko k § 148 odst. 1 daňového řádu, nikoliv i k § 148 odst. 3 daňového řádu, který upravuje běh prekluzivní lhůty v případě zahájení daňové kontroly. Žalobce podotknul, že nikdy nezpochybňoval, že žalovaný včas zahájil u žalobce daňovou kontrolu pro daň z příjmů za 2011, tj. v rámci běhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce tedy není podstatné, zda tato prekluzivní lhůta, která je relevantní pro zahájení daňové kontroly, měla uběhnout v roce 2015, nebo 2022. Podstatné dle žalobce je, že žalovaný včas zahájil u žalobce daňovou kontrolu pro daň z příjmů za 2011 a tímto dnem (tj. dnem 13. 1. 2015) začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která uběhla dne 13. 1. 2018.
29. Žalobce dále uvedl, že žalovaný činí ve vyjádření nesporným, že žalobce neuvedl v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru žádný nový údaj či skutečnost, které by nevyplývaly z výsledků již provedeného řízení, přičemž žalovaný výslovně uvedl, že důvod postupu podle § 113 odst. 2 daňového řádu nesměřoval k posouzení nových údajů či skutečností uvedených v odvolání, ale k nápravě procesních vad, kterých se

žalovaný dopustil vůči žalobci při ukončování daňové kontroly pro daň z příjmů za 2011. Žalobce měl za to, že žalovaný ve svém Vyjádření fakticky uznal, že postupoval v rozporu s § 113 odst. 2 daňového řádu, neboť potvrdil, že svým postupem nesměřoval k posouzení nových údajů či skutečností uvedených v odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru, ale sledoval jiný cíl a účel, než stanoví § 113 odst. 2 daňového řádu. Žalobce byl proto přesvědčen, že žaloba je zcela důvodná, neboť žalovaný postupoval protiprávně.

V. Další podání účastníků řízení

30. Žalovaný ve svém podání ze dne 19. 10. 2018 soudu sdělil, že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2018, čj. 7842986/18/2000-11451-106358, zrušeno.
31. Podáním ze dne 23. 10. 2018 pak na tutéž okolnost poukázal i žalobce s tím, že žalovaný uvedeným rozhodnutím dodatečně uznal, že žaloba byla podána důvodně a že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo nezákonné.
32. Podáním ze dne 8. 1. 2019 pak žalobce sdělil soudu, že si je vědom toho, že v současné době je nesporné mezi žalobcem a žalovaným, že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo nezákonné, a proto jej žalovaný bez dalšího zrušil. Žalobce nicméně trval na podané žalobě s tím, že žalovaný zrušil Rozhodnutí o stanovení lhůty pro porušení § 113 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv žalobce namítal, že Rozhodnutí o stanovení lhůty je nezákonné z více důvodů a jeho vydáním bylo porušeno více zákonných ustanovení daňového řádu, než jen § 113 odst. 2 daňového řádu. Žalobce uvedl, že uplatnil v žalobě stěžejní námitku, která spočívala v tom, že Rozhodnutí o stanovení lhůty je nezákonné zejména pro obcházení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť bylo vydáno v rámci odvolacího řízení zahájeného proti Dodatečnému platebnímu výměru, přičemž toto odvolací řízení nemělo být vůbec zahájeno a vedeno, kdyby žalovaný dodržoval § 32 a § 88 daňového řádu při ukončování daňové kontroly pro daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a respektoval § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobce tedy považoval za významné, aby se soud mohl vyjádřit i k důvodům, v nichž spatřuje nezákonnost rozhodnutí, zejména k otázce obcházení § 148 daňového řádu ze strany žalovaného a k otázce vzájemného vztahu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze posoudil předmětnou žalobu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. Soud rozhodl z dále vyložených důvodů o odmítnutí žaloby bez jednání, neboť nerozhodoval o věci samé (srov. § 49 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*).
34. Žalobce podanou žalobu podřadil žalobnímu typu předvídanému v § 4 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 82 a násl. s. ř. s.
35. Podle § 82 s. ř. s. se může „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 přímo zaměřen proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou domáhat u soudu ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“. Ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. může správní soud poskytnout tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky, aby žalobce byl přímo (1. podmínka)

- zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (k tomu více viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS).
36. Podstatou sporu mezi účastníky je zákonnost Rozhodnutí o stanovení lhůty, kterým žalovaný žalobci postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu stanovil v rámci řízení o odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru lhůtu k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, vycházejí přitom z úvahy, že předcházející postup žalovaného v souvislosti s ukončením daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 *„nebyl v souladu se zákonem“*, pročez žalovaný uzavřel, že *„napravuje tuto procesní vadu a dle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu stanovuje lhůtu tak, jak je ve výroku uvedeno“*. Žalobce měl za to, že žalovaný popsáním postupem podle § 113 odst. 2 ve spojení s § 88 odst. 3 daňového řádu fakticky znovu otevřel již ukončenou daňovou kontrolu a v rámci odvolacího řízení začal znovu provádět stěžejní úkony daňové kontroly, které byly správcem daně záměrně provedeny v rozporu s daňovým řádem.
37. Uvedenému vymezení zásahu v části B. podané žaloby odpovídá žalobní petit, jímž se žalobce domáhá, aby soud rozsudkem určil, že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo nezákonným zásahem.
38. Žalobce přitom nezákonnost takto vymezeného zásahu spatřuje jednak ve vydání Rozhodnutí o stanovení lhůty v rozporu s § 113 odst. 2 daňového řádu, jednak namítá, že se fakticky jedná o účelové přenesení stěžejní části daňové kontroly do odvolacího řízení s cílem dodatečně zhojit účelové obcházení § 148 daňového řádu. Konečně pak poukazuje na nezákonnost Rozhodnutí o stanovení lhůty pro jeho vydání podjatou úřední osobou.
39. Soud připomíná, že 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“*.
40. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh (žalobu), jestliže je návrh podle tohoto zákona nepřipustný.
41. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011 - 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu; jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí.
42. Vztah obou zmíněných žalobních typů je v ustálené rozhodovací praxi správních soudů vyjadřován jako „primát žaloby proti rozhodnutí“, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. V tomto směru lze za všechny poukázat

- např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 7. 2007, čj. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016 - 34, či ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017 - 40.
43. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*rolí pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS).
44. Jakkoli platí, že rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, došlo k částečnému zúžení množiny „*jiných právních prostředků*“ ve smyslu § 85 s. ř. s., když rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že „*podání 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.*“, je třeba zdůraznit, 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 recentní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, čj. 4 As 61/2018 - 34, či ze dne 16. 2. 2018, čj. 4 As 236/2017 - 30).
45. Lze tedy učinit dílčí závěr, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných žalobních typů upravených v soudním řádu správním. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Zásahová žaloba není „*náhražkou*“ žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tj. žaloby podle § 65 s. ř. s.), případně dalších žalob upravených v soudním řádu správním. Jedná se o jejich doplněk, jakousi „*záchrannou síť*“ pro situace, v nichž se žalobce nemůže domoci ochrany svých veřejných subjektivních práv žádnou z těchto dalších žalob, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2015, čj. 7 As 107/2014 - 53, či rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 - 160 (přestože bylo naposledy uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, výše uvedené závěry o subsidiaritě zásahové žaloby zpochybněny nebyly).
46. Nejvyšší správní soud dále ve své rozhodovací praxi ustáleně akcentuje, 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. (k tomu viz např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, čj. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, čj. 8

- Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007 - 256). Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v naposledy uvedeném rozsudku, „účelem 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 možnost 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 Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního.“
47. Uvedeným východiskům odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, Nejvyšší správní soud 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.“. V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, čj. 1 As 199/2014 - 81, pak 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 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 soudnímu řádu správního (blíže 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.“
48. Z obdobných úvah vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, čj. 7 Afs 302/2015 - 80, v němž soud uzavřel, že „pokud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkumu, umožnil by stěžovatelce fakticky dvojí 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 situací 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.“ Závěry vyslovené v uvedeném rozsudku přitom obstály i v rámci řízení o ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16) v tomto

směru uvedl, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je „rozhodující otázka, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustně odepřely stěžovateli 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. Jak Nejvyšší správní soud přiléhavě uvedl ve svém judikátu č. j. 1 As 199/2014-81 ze dne 15. 4. 2015, na který oba soudy v nyní napadených rozhodnutích také odkázaly, „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 soudnímu řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).“ Odtud také plyne, že stěžovatelce se dostalo jasné odpovědi na otázku, proč proti některým dílčím úkonům správce daně je možno brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a proti jiným nikoli. 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.“

49. V daném ohledu lze tedy uzavřít, že i Ústavní soud aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), z něhož konstantně vychází judikatura správních soudů.
50. Soud dále připomíná, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, připustil, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Rozšířený senát v předmětném usnesení konstatoval, že „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.

Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, 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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“. Z citovaného ustanovení plyne, že se v první řadě musí jednat o přímé zkrácení práv daňového subjektu v tom smyslu, že daňová kontrola musí směřovat přímo proti daňovému subjektu, který proti ní žalobou brojí. Nelze například brojit žalobou proti daňové kontrole vůči třetí osobě, která má nepřímé (např. ekonomické, reputační aj.)

dopady na právní pozici žalobce, třeba proto, že třetí osobu váže se žalobcem nějaké právní či faktické pouto.

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 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 brojit 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 zákonnost 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, čj. 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“).

Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“.

51. V recentním rozsudku ze dne 30. 10. 2018, čj. 8 Afs 144/2018 - 30, pak Nejvyšší správní soud připomenul závěry vyslovené v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, s tím, že v uvedeném rozhodnutí „Nejvyšší správní soud rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy lze tato práva chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí a ve vztahu k „nedaňovým“ právům uvedl, že „nezákonná daňová kontrola, proti níž se lze samostatně domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti), zasahuje do „nedaňové“ sféry daňového subjektu je možné bránit podáním zásahové žaloby.“ Soud se dále vyjadřoval k povaze daňové kontroly z pohledu možných zásahů: „[u] daňové kontroly je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené nezákonností

již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu - úkonu - ze strany pracovníka správce daně.“ Na rozdíl od výše uvedeného rozsudku kasačního soudu sp. zn. 8 Aps 4/2007 již zcela jednoznačně uvedl, že „[u]končení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom vadou řízení, a nikoli nezákonným zásahem“ a dále navázal: „O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal. Účelem ochrany poskytované dle § 82 a násl. s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ovšem nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky“. V návaznosti na uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí uzavřel, že „judikatura Nejvyššího správního soudu tedy dovodila, že v případě, že se daňový subjekt brání proti úkonu správce daně zasahujícím do „daňového“ práva, je možné se proti němu bránit podáním žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně. V případě, že se daňový subjekt brání zásahu do jiného „nedaňového“ práva (zahájení a průběhu daňové kontroly, konkrétním excesům ze zákonných mezí do soukromé sféry daňového subjektu nebo obydlí, nečinnosti správce daně při kontrole) je možno užít institutu zásahové žaloby. Dle výše uvedené judikatury tak zejména nelze úspěšně napadat ukončení daňové kontroly, jelikož buď do veřejných subjektivních práv nijak nezasáhne, nebo pokud zasáhne, pak pouze zprostředkovaně v rámci navazujícího rozhodnutí o stanovení daně. Proti takovému rozhodnutí je přípustná soudní ochrana ve formě žaloby proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Turzení, dle kterého předčasným ukončením daňové kontroly došlo k prekludování vyměřované daně, stěžovatelka může namítat v opravných prostředcích a žalobách proti rozhodnutím, kterým jí byla stanovena daň“.

52. Městský soud v Praze podotýká, že ze shora vyložených judikatorních závěrů, především pak ze závěrů vyslovených v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jednoznačně vyplývá, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany v první řadě ochrany před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, či proti některým 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, event. proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Jedním z klíčových důvodů pro připuštění možnosti podat takovou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem je přitom skutečnost, že nikoli ve všech případech nutně musí taková kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s., pročez by byl adresát veřejné moci ve výsledku zbaven soudní ochrany proti nezákonnému postupu orgánu veřejné moci.
53. I rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v uvedeném rozhodnutí zdůraznil, že prostřednictvím zásahové žaloby nicméně nelze v žádném případě 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 zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.

54. Jak plyne z výše uvedeného, žalobce v nyní posuzované věci spatřuje nezákonný zásah ve vydání Rozhodnutí o stanovení lhůty, kterým byl v rámci odvolacího řízení s odkazem na § 113 odst. 2 ve spojení s § 88 odst. 3 daňového řádu vyzván k tomu, aby se vyjádřil k Výsledku kontrolního zjištění. Právě tento správní akt, dílčí procesní rozhodnutí žalovaného vydané v rámci odvolacího řízení, představuje podle žalobce nezákonný zásah, na ochranu proti němuž podanou žalobou brojí. Žalobce přitom podanou žalobou brojí podle žalobních tvrzení, jimiž odpovídá žalobní návrh, právě proti tomuto úkonu žalovaného a žádá, aby soud rozsudkem vyslovil jeho nezákonnost. Nijak přitom nezpochybňuje skutečnost, že řízení o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru inicioval, že toto řízení probíhá a mělo by být ukončeno vydáním meritorního rozhodnutí odvolacího orgánu. Naopak sám poukazuje na to, že v podaném odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru namítal, že žalovaný záměrně ukončil daňovou kontrolu žalobce v rozporu s § 88 daňového řádu, aby účelově a protiprávně zamezil uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob, která měla uplynout dne 13. 1. 2018, a prodloužil její běh o jeden rok.
55. Soud má ve světle výše vyložených judikatorních východisek za to, že takto žalobcem označený zásah nemůže být s odkazem na výše uvedené závěry nezákonným zásahem, proti němuž lze samostatně brojit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s.
56. Rozhodnutí o stanovení lhůty je procesním úkonem, kterým žalovaný poskytl v průběhu odvolacího řízení žalobci lhůtu k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění. Učinil tak přitom, jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí, proto, že považoval způsob ukončení daňové kontroly na přelomu roku 2017 a 2018, především pak neposkytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu, za nezákonný. Žalovaný tak zjevně zamýšlel zhojit dodatečným poskytnutím lhůty k vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění procesní vadu, kterou dle svého přesvědčení zatížil doměřovací řízení, resp. v něm vydaný Dodatečný platební výměr.
57. Mezi stranami není sporné, že doměřovací řízení ve věci daňové povinnosti žalobce bylo v době podání žaloby již ukončeno vydáním Dodatečného platebního výměru. Žalobce netvrdí, že by vydaný platební výměr nemohl napadnout odvoláním a následně správní žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Naopak sám poukazuje na to, že podáním odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru odvolací řízení inicioval, přičemž jádrem své procesní argumentace učinil právě námitky poukazující na nezákonnost postupu žalovaného v souvislosti s ukončením daňové kontroly a jeho vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
58. Soud je přesvědčen, že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo pouhým dílčím procesním úkonem, vydaným žalovaným v rámci postupu směřujícího k vydání rozhodnutí o odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru. Tímto dílčím procesním úkonem samotným nebylo podle přesvědčení soudu samo o sobě negativním způsobem zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobce způsobem, který by mohl vést k poskytnutí soudní ochrany v tomto typu soudního řízení správního.

Skutečnost, že byla žalobci uvedeným rozhodnutím poskytnuta lhůta pro vyjádření se k Výsledku kontrolního zjištění, bez dalšího sama o sobě nezasahuje žalobce v jeho právní sféře negativním způsobem. Rozhodnutí o stanovení lhůty coby dílčí procesní úkon v rámci probíhajícího řízení o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, není podle přesvědčení soudu úkonem, proti němuž by bylo ve světle závěrů vyložených v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, poskytnout ochranu v řízení o žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s.

59. Sám žalobce ostatně zásah do svých práv ve své argumentaci spojoval s tím, že předmětným Rozhodnutím o stanovení lhůty byla fakticky účelově přenesena stěžejní část daňové kontroly do odvolacího řízení s cílem dodatečně zhojit účelové obcházení § 148 daňového řádu. Z žalobní argumentace a především pak z obsahu podání žalobce ze dne 8. 1. 2019 je zjevné, že žalobce usiluje prostřednictvím podané zásahové žaloby o deklarování nezákonnosti postupu žalovaného v souvislosti s žalobcem tvrzeným obcházením § 148 daňového řádu spočívajícím v účelovém ukončení daňové kontroly a zvláště pak o autoritativní posouzení otázky plynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně na půdorysu nyní posuzované věci soudem.
60. Soud je přesvědčen, že žalobce tedy podanou žalobou usiluje v rozporu s výše vyloženými judikatorními standardy o „předstižné“ posouzení zákonnosti procesního postupu žalovaného, který sám o sobě nemá povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jehož zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti rozhodnutí o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, resp. zákonnosti Dodatečného platebního výměru samotného. Obrana žalobce tedy nepřipustně směřuje k tomu, aby žalobce dosáhl meritorního posouzení otázky plynutí prekluzivní doby, resp. vlivu žalobcem tvrzeného nezákonného ukončení daňové kontroly a vydání Dodatečného platebního výměru na běh prekluzivní doby.
61. Právě tyto otázky však nade vší pochybnost jsou předmětem obrany žalobce v řízení o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru. Sám žalobce ostatně v podané žalobě potvrdil, že v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru primárně namítal, že žalovaný záměrně ukončil daňovou kontrolu žalobce v rozporu s § 88 daňového řádu, aby účelově a protiprávně zamezil uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob, která měla uplynout dne 13. 1. 2018, a prodloužil její běh o jeden rok. Uvedené námitky by tedy byly zcela logicky jádrem případné procesní obrany v žalobě proti případnému rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí vydanému nadřízeným správcem daně, a byly by tedy správními soudy případně posouzeny v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.
62. Pokud tedy žalobce podanou žalobou, jak je zjevné z výše uvedeného, ve skutečnosti usiloval o „předstižné“ posouzení otázky zákonnosti postupu žalovaného a především pak jeho vlivu na běh lhůty podle § 148 daňového řádu, nezbývá soudu než uzavřít, že posouzení, zda žalovaný uvedeným postupem v odvolacím řízení mohl v souladu se zákonem a navazujícími judikatorními pravidly napravit jím samotným shledané procesní vady v postupu ukončení daňové kontroly, a zda a popř. jaký vliv měly okolnosti postupu žalovaného na běh lhůty pro stanovení daně, bude předmětem procesní obrany žalobce proti meritornímu rozhodnutí a především pak případné

žalobní argumentace v řízení o žalobě proti takovému meritornímu rozhodnutí orgánů Finanční správy ČR.

63. Z uvedených důvodů proto ve světle výše uvedených závěrů vyplývajících z rozhodovací praxe správních soudů uzavírá, že žalobce brojí podanou zásahovou žalobou proti dílčímu procesnímu úkonu realizovanému žalovaným v rámci zahájeného a probíhajícího správního řízení, konkrétně řízení o odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru, kterým dle přesvědčení soudu nebylo samo o sobě negativním způsobem zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobce způsobem, který by mohl vést k poskytnutí soudní ochrany v tomto typu soudního řízení správního. Za situace, kdy je z procesní argumentace žalobce zřejmé, že se žalobce podanou žalobou fakticky domáhá „předstižného“ posouzení otázky zákonnosti postupu žalovaného v souvislosti s ukončením daňové kontroly a jejím „znovuotevřením“ v odvolacím řízení, a především pak vlivu postupu žalovaného na běh lhůty podle § 148 daňového řádu, soudu nezbylo, než s ohledem na vyložená východiska akcentující význam subsidiarity zásahové žaloby uzavřít, že taková žaloba není věcně projednatelná.
64. Podanou žalobu proto soud podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. odmítl.
65. Uvedené závěry přitom soudu pohříchu brání ve vyslovení právního názoru k zákonnosti postupu žalovaného v souvislosti s ukončením daňové kontroly prováděné u žalobce či možností jeho nápravy v odvolacím řízení.
66. Soud nad rámec výše uvedeného doplňuje, že nepřehlédl, že ve světle obsahu dalších procesních podání žalobce i žalovaného není mezi účastníky sporné, že Rozhodnutí o stanovení lhůty bylo nezákonné, neboť bylo v rozporu se zákonem vydáno s odkazem na § 113 odst. 2 daňového řádu přesto, že pro takový postup nebyly splněny zákonem předvídané podmínky, jak plyne z rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2018, čj. 7842986/18/2000-11451-106358, kterým bylo Rozhodnutí o stanovení lhůty zrušeno.
67. Ani tato okolnost však sama o sobě nemůže založit pravomoc soudu v řízení o žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. vyslovit nezákonnost takto žalobcem označeného zásahu za situace, kdy žalobce podanou zásahovou žalobou usiluje o vyslovení nezákonnosti dílčího procesního úkonu vydaného v zahájeném odvolacím řízení, přičemž se v souladu s dříve uvedeným ve skutečnosti domáhá autoritativního posouzení otázky zákonnosti postupu žalovaného a jeho vlivu na běh lhůty podle § 148 daňového řádu.
68. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 větu první s. ř. s. S ohledem na ustanovení § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o soudních poplatcích**“), soud také rozhodl o vrácení žalobcem zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč. Podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích bude poplatek žalobci vrácen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení k rukám jeho zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Praze dne 3. dubna 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu