



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **C.C. leasing, s.r.o.**, se sídlem Slavníkova 2357/9, Praha 6 – Břevnov, zastoupená JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 11. 2015, č. j. 52 Af 44/2015 - 125,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 11. 2015, č. j. 52 Af 44/2015 - 125, byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), který měl spočívat v provedení výslechu svědků O. F. a J. Š. a v pořízení zvukově obrazového záznamu o těchto úkonech, a dále ve vyžádání písemnosti od společnosti Atom Centrum, a. s. výzvou ke splnění povinnosti ze dne 24. 7. 2015, č. j. 1165001/15/28098-60563-602498, v průběhu daňového řízení.

Krajský soud v odůvodnění usnesení uvedl, že se stěžovatelka domáhá ochrany proti tvrzenému zásahu do její „daňové“ sféry. Účelem žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. však není přezkum procesního postupu správního orgánu v daňovém řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem proto nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony

správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují přímou intervenci do práv účastníka řízení, zejména nemají-li ve vztahu k němu donucovací povahu či účastníka řízení nepřiměřeně nezatěžují. Přezkoumání zákonnosti vedení daňového řízení v řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické s. ř. s. Zákonnost postupu ve správním řízení je možné přezkoumat pouze v rámci opravných prostředků proti rozhodnutí správního orgánu ve věci samé či posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. Jen v řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí je soud oprávněn posoudit, zda byla porušena procesní práva a zda tvrzené vady mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Protože v daném případě je vedeno řízení, jehož výsledkem bude vydání rozhodnutí, které lze následně napadnout žalobou podle ust. § 65 a násl. s. ř. s., je žaloba podle ust. § 82 s. ř. s. nepřijatelná.

Proti tomuto usnesení podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že úkony správce daně po podání odvolání byly nezákonné, jelikož k nim nebyl oprávněn, a proto k nim v dalším řízení nelze přihlížet. Poukázala na nesprávně uvedená ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v protokolech správce daně. Dále poukázala na to, že předmětné výsledky svědků byly v rozporu s ust. § 60 odst. 2 daňového řádu. V návaznosti na nezákonně provedené důkazy není jasno ani v tom, kdo o jejím odvolání bude rozhodovat. Tím byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a ust. § 5 daňového řádu. Podle stěžovatelky lze v některých případech brojit zásahovou žalobou i proti procesnímu úkonu, protože v opačném případě by došlo ke svévolnému odmítnutí meritorního přezkumu. Stěžovatelka namítala i nepřezkoumatelnost napadeného usnesení, jelikož krajský soud v něm uvedl, že se domáhá ochrany své „daňové“ sféry, když podle stěžovatelky byla především zasažena její práva nedaňová. Konečně stěžovatelka poukázala na to, že krajský soud neměl žalobu odmítnout, ale měl ji zamítnout. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Správce daně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném usnesení. Dále se vyjádřil k předmětným výsledkům a k vyžádání předmětné písemnosti od společnosti Atom Centrum, a. s. Podle jeho názoru nedošlo k porušení zákona, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatelka v replice k vyjádření správce daně poukázala na přípustnost předmětné žaloby. Dále opakovaně namítla vady daňového řízení. V doplnění repliky poukázala i na místní šetření, jehož průběh je zachycen v protokolu o ústním jednání ze dne 8. 3. 2016, č. j. 316957/16/2809-60563-602498. Z jeho obsahu vyplývá, že se týkalo obchodní spolupráce J. Š. a stěžovatelky v roce 2013. Stěžovatelka také poukázala na to, že toto zdaňovací období bylo předmětem daňové kontroly, z níž vzešel platební výměr, který napadla odvoláním.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka

pokračování

v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila také námitku nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby napadené usnesení přezkoumal meritorně, pokud by bylo nepřezkoumatelné.

Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Podle Nejvyššího správního soudu tato kritéria napadené usnesení splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Z usnesení krajského soudu rovněž vyplývá, z jakých důvodů krajský soud dovodil, že se stěžovatelka primárně domáhá ochrany své „daňové sféry“, když vycházel ze stěžovatelkou vyjádřené obavy, že neúčinné důkazy nebude možno v řízení použít a stěžovatelka by tak v důsledku těchto vad nemusela unést důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžejní otázkou, zda krajský soud pochybil, když žalobu odmítl s tím, že se stěžovatelka může domáhat ochrany v řízení podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.

Podle obsahu správního spisu vydal správce daně dne 22. 5. 2015 platební výměr č. j. 988537/15/2809-50523-601433 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, v němž navrhla, aby bylo doplněno dokazování, mimo jiné výsledkem svědků J. Š. a O. F. Správce daně tomuto návrhu vyhověl. O těchto úkonech pořídil s odkazem na ust. § 60 odst. 2 daňového řádu zvukově obrazový záznam. Současně si vyžádal od společnosti Atom Centrum, a. s. nájemní smlouvu. Po provedení těchto úkonů správce daně spis se stanoviskem k podanému odvolání postoupil Odvolacímu finančnímu ředitelství. Stěžovatelka si na postup správce daně stěžovala podle ust. § 261 daňového řádu, protože podle jejího názoru nebyl správce daně oprávněn uvedené úkony provést. Navíc byly-li při výsledku svědků pořizovány zvukově obrazové záznamy bez výslovného upozornění zúčastněných osob, způsobuje to neúčinnost provedených důkazů. Její stížnosti byly vyhodnoceny jako nedůvodné, stejně jako její žádost o prošetření způsobu vyřízení stížností. Stěžovatelka následně podala žalobu ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., kterou krajský soud napadeným usnesením odmítl.

Vztahem uvedených žalob, tj. žaloby podle ust. § 82 a násl. s. ř. s a žaloby podle ust. § 65 a násl. s. ř. s., se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, ve kterém uvedl, že „*ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat. Z ústavně právního hlediska k tomu soud považoval za vhodné dodat, že veřejná správa musí být kontrolována soudní mocí vždy tam, kde svojí činností zasahuje do základních práv fyzických a právnických osob (viz např. čl. 4 Ústavy). Tato určující ústavní kautela především znamená, že těmto subjektům nemůže být v případě zásahu do jejich práv odepřen přístup k soudu, přičemž však již není rozhodné a je v dispozici rozlišovací schopnosti zákonodárce a nikoliv ústavodárce, ve kterých případech je právo na soudní ochranu garantováno v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a kdy ve formě jiné, např. právě žalobou proti nezákonnému zásahu.*“

Shodné závěry vyslovil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80, kde vyjádřil, že řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. je třeba vnímat jako sběrnou kategorii zajišťující ochranu veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v situacích, kdy jiná obrana podle s. ř. s. nepřichází v úvahu. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je tedy subsidiárním prostředkem ochrany před činností veřejné správy. Jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází tato žaloba v úvahu. Jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. Není v dispozici účastníka řízení volit, kterou žalobu bude považovat za výhodnější a které řízení bude jejím podáním iniciovat. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za „primát“ žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu.

V rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*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 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*“. Dále v něm uvedl, že „*[p]řezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního*“ (obdobně srv. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014 - 81, a ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2 Aps 4/2010 - 63). Také podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 - 63, „*prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným*

pokračování

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“ (obdobně srv. rozsudky 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). V dalším rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 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 daném případě spatřovala stěžovatelka nezákonný zásah v provedení úkonů v odvolacím řízení. Jedná se tedy o situaci, kdy bylo vydáno rozhodnutí (platební výměr) a projednává se opravný prostředek proti tomuto rozhodnutí, jehož výsledek je napadnutelný žalobou ve správním soudnictví.

S ohledem na povahu zásahu a citovanou judikaturu tedy krajský soud nepochybil, pokud se žalobou věcně nezabýval. Pokud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkumu, umožnil by stěžovateli 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 přihlížet k takto provedeným úkonům, porušení zásad daňového řízení apod. Poukazovala-li stěžovatelka na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, a ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 - 247, a nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2014, sp. zn. II. ÚS 475/13, a ze dne 23. 2. 2015, sp. zn. I. ÚS 2852/2014), v nich nebyla posuzována identická situace jako v případě stěžovatelky, a proto je odkaz na ně nepřipadný. Pokud stěžovatelka namítala, že krajský soud měl žalobu zamítnout, neboť se v napadeném usnesení (str. 2) vyjádřil i k vytýkané nezákonnosti zásahu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se na str. 2, ani v jiné části napadeného usnesení nezabýval otázkou zákonnosti či nezákonnosti zásahu. Pouze se zabýval přípustností stěžovatelkou podané žaloby. V takovém případě má soud žalobu odmítnout, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 5. 5. 2011, č. j. 2 Aps 3/2010 - 112. Na zákonnosti postupu krajského soudu nic nemění ani novela s. ř. s. provedená zákonem 303/2011 Sb., kterou bylo změněno ust. § 82 s. ř. s. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015 - 30, „před novelou mohla být zásahová žaloba shledána nepřipustnou buď proto, že bylo možné domáhat se nápravy jinými právními prostředky, nebo proto, že se žalobce domáhal pouze deklaratorního výroku-určení nezákonnosti zásahu. V úvahu přirozeně připadalo též souběžné splnění obou předpokladů nepřipustnosti zásahové žaloby. Úzká vazba změny v § 85 na nově zavedenou přípustnost určovacích žalob (§ 82 s. ř. s.) vyplývá i z novelizačního bodu 47 zákona č. 303/2011 Sb., podle kterého se slovo nebo nahrazuje slovy to neplatí v případě. Důvodová

zpráva k zákonu č. 303/2011 Sb. neuvádí žádné podrobnosti ke změně konstrukce § 85. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že úmyslem zákonodárce nebylo poskytnout určovacím zásahovým žalobám natolik odlišný procesní režim oproti ostatním zásahovým žalobám, že by u nich nebylo třeba zkoumat, zda se ochrany nebo nápravy nelze domáhat jinými právními prostředky. Zbývá tedy posoudit, jaký význam má slovní spojení to neplatí v případě, následující bezprostředně za středníkem v § 85 s. ř. s. V úvahu připadají dvě alternativy: buď spojení odkazuje na možnost domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky, která se nachází před středníkem. Ostatní ustanovení soudního řádu správního však nezavdávají důvod u určovacích zásahových žalob zcela rezignovat na subsidiární povahu zásahových žalob. Žaloba nebude nepřijatelná jen proto, že se žalobce domáhá určovacího výroku, přestože právní předpis (správní řád) předpokládá v dané procesní situaci vydání rozhodnutí a není tak splněna podmínka nemožnosti domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. Takto přijatelné by pak musely být všechny žaloby označení jako určovací zásahové, bez ohledu na to, v čem žalobce zásah spatřuje. Tak tomu jistě není. Spojení to neplatí je proto třeba vztáhnout k úvodu normy, k premise, že žaloba je nepřijatelná. To koresponduje i předchozí právní úpravě. Jestliže soudní řád správní zapovídal zásahové žaloby domáhající se výhradně určení nezákonnosti zásahu, pak logicky musel považovat takové žaloby za nepřijatelné. Pokud po novele s takovými žalobami výslovně počítá, výslovně též deklaruje, že zásahové určovací žaloby již nadále nepřijatelné nejsou. Odpovědí, co neplatí v případě zásahových určovacích žalob, tedy je, že neplatí předpoklad jejich nepřijatelnosti. Zatímco předchozí právní úprava obsahovala dva samostatné předpoklady nepřijatelnosti zásahové žaloby (subsidiarita a určovací žaloby), po novele již ustanovení § 85 počítá pouze s prvním z nich a výslovně (ne zcela šťastně) vyjadřuje, že druhý z nich již neplatí. Princip subsidiarity zásahových žalob tak není novelou účinnou od 1. 1. 2012 dotčen a nadále platí i u určovacích zásahových žalob. Výraz zásah použitý v § 85 s. ř. s. je tedy nadále nutno vnímat optikou legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., tj. jako zásah, pokyn nebo donucení správního orgánu, který není rozhodnutím. Domáhá-li se žalobce určení nezákonnosti zásahu, avšak za zásah považuje procesní situaci, ve které právní předpis předpokládá vydání rozhodnutí (zde usnesení o odepření nahlédnout do spisu), nelze takovou žalobu meritorně projednat s poukazem na subsidiaritu zásahových žalob. Smyslem soudního přezkumu nezákonných zásahů je totiž mimo jiné možnost vyslovit zákaz pokračovat v porušování práv. Závěr o nezákonnosti správního rozhodnutí skrze řízení o určení nezákonnosti zásahu by narážel na zásadu presumpce správnosti správních aktů, podle které vyvolává správní rozhodnutí účinky a považuje za správné a zákonné, dokud není zrušeno zákonem stanoveným způsobem. Efektivní ochranu proti účinkům správních rozhodnutí soud může poskytnout výhradně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, v němž je nadán pravomocí napadené rozhodnutí zrušit. Na tom nic nemění, pokud není rozhodnutí vyhrazeno samostatnému přezkumu, ale jeho spornost je případně přezkoumávána až v řízení o rozhodnutí ve věci samé.“ Obdobně lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci

pokračování

plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a správci daně žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. března 2016

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu