



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mráky v právní věci žalobkyně: **SSG, s. r. o.**, se sídlem Beethovenova 984/20, Chomutov, zast. Mgr. Ing. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Kadaňská 3550, Chomutov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 10. 2019, čj. 15 A 61/2019-55,

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.

Odůvodnění:

[1] U žalobkyně probíhala od května 2016 daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2013). Při ústním jednání dne 19. 3. 2019 správce daně nevyhověl žádosti žalobkyně o přiměřenou lhůtu k seznámení s výsledky kontrolních zjištění a se zprávami o daňové kontrole: naopak ukončil projednávání zpráv o daňové kontrole a pokračoval v dalších krocích k vyměření daně.

[2] Toto jednání považovala žalobkyně za nezákonný zásah a bránila se proti němu u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Ten ale žalobu odmítl. Z obou zpráv o daňové kontrole bylo podle něj patrné, že daň bude žalobkyni doměřena. Žalobkyně se tedy proti tvrzeným pochybením žalovaného může bránit podáním odvolání proti dodatečným platebním výměrům a poté podáním žalob podle § 65 s. ř. s. Smyslem „zápůrčí“ zásahové žaloby není poskytovat ochranu proti dílčím procesním postupům správních orgánů v průběhu řízení, které vyústí ve vydání rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost. Soudu vytkla, že se nijak nevypořádal s § 75 odst. 2 *in fine* s. ř. s. (přezkum podkladových rozhodnutí), které je podle stěžovatelky ustanovením speciálním k § 85 s. ř. s. (nepřípustnost zásahové žaloby v případě, že se lze ochrany domáhat jinými právními prostředky). Podle judikatury NSS jsou přípustné samostatné zásahové žaloby i v průběhu vyměřovacího řízení; nepodá-li účastník takovou žalobu, riskuje, že soud se odmítne zabývat vadami procesního postupu v řízení o žalobě proti rozhodnutí nebo označí takové procesní námitky za opožděné.

[4] Odmítnutím žaloby soud fakticky odepřel stěžovateli spravedlnost – už proto, že ke dni jeho rozhodnutí nebyla namítaná vada napravena. Při souběhu možnosti podat jak žalobu zásahovou, tak rozhodnout o stejné vadě v řízení o žalobě proti rozhodnutí má přednost žaloba zásahová (o tom svědčí zejména výslovné znění § 75 odst. 2 s. ř. s.). To neplatí jen tehdy, pokud už soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí nerozhodl ve věci samé nebo pokud už skončilo řízení, v němž se správní orgán dopustil namítané vady. Tvrdí-li účastník, že zásah trvá, a dožaduje se výslovně „zápůrčího“ petitu, je podle stěžovatelčina přesvědčení soud povinen meritorně rozhodnout stejně, jako by to činil u zásahové žaloby deklaratorní.

[5] Žalovaný poukázal na to, že stěžovatelka uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Proti usnesení, kterým byla žaloba odmítnuta, lze ovšem podat kasační stížnost jen podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Jinak se žalovaný ztotožnil se závěrem krajského soudu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření naznačil, že kasační stížnost možná není ani přípustná, protože stěžovatelka uplatnila nesprávné (z povahy věci vyloučené) kasační důvody. Je pravda, že proti usnesení, jímž byla žaloba odmítnuta, lze vznášet pouze námitky nezákonnosti takového usnesení (§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.). Tím chce ovšem zákon vyjádřit pouze to, že v kasační stížnosti proti takovému usnesení nelze nijak uplatňovat námitky meritorní (tj. zpochybňovat věcné řešení, k němuž dospěl správní orgán a k němuž se soud nevyjádřil). Naopak se žalobce musí omezit jen na argumentaci, podle níž soud neměl jeho žalobu usnesením odmítnout (resp. řízení o ní usnesením zastavit), ale měl se věcně zabývat žalobními námitkami a poté vydat rozsudek.

[8] Ačkoli stěžovatelka ve své blanketní kasační stížnosti označila ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., její vlastní argumentace (v doplnění kasační stížnosti) nijak nepřekračuje meze ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatelka se nepouští do věcných úvah, kterými by navazovala na žalobní námitky – pouze vytýká krajskému soudu, že se její žalobě nevěnoval věcně, a přináší argumenty pro závěr, že to udělat měl.

[9] Lze to vyjádřit i jinak: jednou z „právních otázek“, kterou si krajský soud musí vyřešit před odmítnutím zásahové žaloby, je to, zda je možné se ochrany před namítaným jednáním domáhat jinými právními prostředky. Pokud dospěje k závěru, že to možné je, a žalobu odmítne, nemá neúspěšný žalobce jinou možnost než zpochybňovat právě tuto

pokračování

úvahu. Nejde ovšem o „právní otázku“ v úzkém smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž obecněji o (jedinou) právní úvahu, kterou soud při rozhodování učinil. Je celkem lhostejné, jestli stěžovatel napíše do kasační stížnosti proti takovému usnesení nesprávné písmenko [a) místo e)], nebo jestli nenapíše vůbec žádné: podstatný je věcný obsah kasační stížnosti, a ten je v nynější věci procesně přílehlavý.

[10] I když je ovšem podaná kasační stížnost přípustná v rozsahu všech svých námitek, důvodná není. K otázkám, které stěžovatelka nastolila, se NSS v nedávné době již podrobně vyjádřil, jednou dokonce ve stěžovatelčině vlastní věci. Nepovažuje proto za užitečné je ve stejném rozsahu opakovat: postačí stručně shrnout teze, k nimž již dříve dospěl.

[11] Je pravda, že zásahovou žalobou lze napadat konkrétní úkony správce daně při daňové kontrole – ne ovšem veškeré takové úkony, nýbrž jen takové, které mimořádně intenzivně zasahují do soukromí daňového subjektu a do jeho práva na informační sebeurčení (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, věc *Eurovia*). Soud však z podnětu zásahové žaloby „neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“ (*ALGON PLUS*, bod 43). Výsledek kontroly, vtělený do rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.

[12] Podobně to shrnul i Ústavní soud: je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek může (mimo samotný průběh řízení) na účastníka dolehnout jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nálezy ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, věc *ZCZ*, body 32 a 33; celá výše uvedená argumentace v bodech [11] a [12] je pak stručným výtahem z rozsudku NSS ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 393/2019-54, věc *SSG*, body 32–39).

[13] Tvrzené zásahy, které stěžovatelka napadá, jsou právě takovými dílčími procesními postupy správce daně, které se mohou projevit jen v souvislosti s výslednými rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry). Stěžovatelka namítá, že pracovní verze zpráv o daňové kontrole, předané při ústním jednání dne 19. 3. 2019, se již „na první pohled“ lišily svou délkou od dříve předaných výsledků kontrolních zjištění. Rovněž není spokojena s tím, že na začátku jednání dostala do rukou jen pracovní verze zpráv, nikoli konečné verze podepsané správcem daně. Konečně namítá, že správce daně v mezidobí (před projednáním zpráv o daňové kontrole) změnil výsledky kontrolních zjištění, konkrétně přidal některé pasáže. Žalovaný to ve vyjádření k žalobě vysvětlil tak, že ony údajné pracovní verze zpráv byly ve skutečnosti konečnými zprávami. Pasáže přidané do výsledků kontrolních zjištění byly pak jen reakcí na důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila po dojednání termínu k projednání zpráv o daňových kontrolách. Současně žalovaný dodal, že takto předložené důkazní prostředky ani jejich hodnocení neměly vliv na konečný výsledek kontrolního zjištění.

[14] Ať už jsou tvrzení žalovaného pravdivá, nebo ne, budou (mohou být) tyto okolnosti předmětem odvolacího řízení (podá-li stěžovatelka odvolání proti dodatečným platebním výměrům) a dále pak předmětem řízení o správní žalobě. I pokud by totiž správce daně vytykaným postupem (tím, že odmítl stanovit stěžovatelce lhůtu k seznámení s doplněnými výsledky kontrolního zjištění a k porovnání „pracovních“ a „konečných“ verzí zpráv o daňové kontrole ve stěžovatelčině rozlišování) procesně pochybil, neznamená to, že by toto pochybení muselo mít v každé situaci vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Stejně tak pokud správní orgán v řízení podle správního řádu neumožní účastníkovi vyjádřit se k podkladům rozhodnutí (§ 36 odst. 3 správního řádu), nejde o žádnou absolutní vadu, která by automaticky vedla ke zrušení vydaného rozhodnutí. Soud bude naopak vždy zkoumat konkrétní situaci a individuálně hodnotit závažnost této vady. Vyhodnotí-li ji jako závažnou, zruší napadené rozhodnutí. V žádném případě však proti takovému pochybení nebude přípustná samostatná zásahová žaloba (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, věc *Hortim*, bod 31).

[15] NSS se v nedávné stěžovatelčině věci (10 Afs 393/2019, bod 35) vyjádřil i k jejímu výkladu § 75 odst. 2 s. ř. s. a označil jej za zcela mylný: „*Tato norma míří na závazné podklady rozhodnutí, nikoliv na jakékoliv úkony správce daně.*“ Stejně tak není oprávněná stěžovatelčina obava, že zásahovou žalobu podat musí, neboť v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu už pro námitky proti dílčím procesním úkonům správce daně nebude místo (srov. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, bod 50).

[16] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[17] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 25. února 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu