



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Technologický park Lochovice s.r.o.**, se sídlem Obora 20, Lochovice, zast. Mgr. Jiřím Skálou, advokátem se sídlem Márova 2806/10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 5. 2022, č. j. 55 A 21/2022-20,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala, aby Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) určil, že způsob projednání výsledku daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole žalovaným byl nezákonným zásahem. Městský soud usnesením ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Af 8/2022-13, postoupil žalobu Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) jako místně příslušnému soudu. Krajský soud následně žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jelikož se vůbec nemohlo jednat o nezákonný zásah.

[2] Dle krajského soudu na projednávání případ dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS. V něm NSS dospěl k závěru, že nezákonnost spojená se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a s vyjádřením k němu nemůže být nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Zpráva o daňové kontrole je završením daňové kontroly a zpravidla představuje stěžejní podklad pro rozhodnutí o výši daňové povinnosti. Výsledek kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole nejsou úkony, na

jejichž základě by byl daňový subjekt k něčemu nucen a které by mu stanovovaly daňovou povinnost. K doměření daně dochází až rozhodnutím správce daně, proti kterému se může daňový subjekt bránit prostřednictvím odvolání či případně žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s. a násl. V rámci této obrany lze uplatnit i námitky týkající se porušení procesních práv daňového subjektu, ke kterým mělo dojít před doměření daně. Sama žalobkyně uvedla, že výsledkem daňové kontroly bylo doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 dodatečnými platebními výměry, které byly do žalobkyní užívané datové schránky doručeny dne 11. 11. 2020. Až v souvislosti s těmito dodatečnými platebními výměry došlo k dotčení právní sféry žalobkyně. Způsob projednání výsledku daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole proto nemůže být pojmově zásahem dle § 82 s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření a replika

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodů podřazených pod § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a e) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka spatřuje nezákonný zásah v postupu žalovaného, který, ačkoliv znal zdravotní stav stěžovatelčiny jednatelky a věděl o jejím úmrtí v průběhu daňové kontroly, ukončil daňovou kontrolu, neboť dospěl k závěru, že se stěžovatelka neúčastnila jednání nařízeného k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný porušil právo stěžovatelky být slyšena a kvalifikovaně se vyjádřit a znemožnil jí provést důkazy, které by prokázaly skutkový stav. Stěžovatelka v dané době neměla fakticky žádného zástupce, zmocněný partner zemřelé jednatelky nemohl za stěžovatelku jednat a neměl kapacitu věc řešit. Žalovaný protiprávně použil § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Pro ukončení daňové kontroly nebyl důvod, jelikož stěžovatelka se neodmítla seznámit se zprávou o daňové kontrole, neodmítla její projednání ani se projednání nevyhýbala. Žalovaný přesto daňovou kontrolu ukončil okamžitě po neprojednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka požádala dne 23. 2. 2021 o navrácení lhůty v předešlý stav, nicméně správní orgány obou stupňů tuto žádost odmítly, což mělo za následek konečné rozhodnutí ve věci.

[5] Stěžovatelčina žaloba proti tomuto postupu byla následně městským soudem rozdělena do dvou částí, které byly postoupeny dvěma různým krajským soudům a odmítnuty, aniž by byla posuzována skutková a právní stránka věci. Krajský soud opřel svůj odmítavý výrok o tvrzení, že stěžovatelka před podáním žaloby nevyčerpala řádné opravné prostředky dle daňového řádu, konkrétně odvolání proti platebním výměrům, a že způsob ukončení daňové kontroly neměl vliv na stěžovatelčina práva a povinnosti. Stěžovatelka však nebyla schopna podat kvalifikované odvolání kvůli nemožnosti seznámit se s výsledkem kontroly. Rozdělení věci městským soudem bylo pouze formální obstrukcí. Podanou žalobu mohl řešit jeden soud, jelikož žalovaný pouze vykonával pravomoc Finančního úřadu v Berouně. Bylo by smysluplnější, aby o celé věci rozhodl jediný soud.

[6] Krajský soud v odůvodnění napadeného usnesení pouze odkázal na rozhodovací praxi správních soudů, nicméně nárok stěžovatelky bez věcného projednání odmítl, protože jednání žalovaného údajně nemohlo zasáhnout do jejích práv a povinností. Vydání zprávy o daňové kontrole bez projednání a neplatné doručení platebních výměrů však mělo za následek nemožnost řádného odvolání, a mělo tedy bezprostřední dopad do stěžovatelčiných práv. Krajský soud měl proto učinit a odůvodnit závěr o tom, že nedošlo

pokračování

k zásahu do práv stěžovatelky, až po provedeném dokazování. Neposouzením důvodnosti žaloby došlo k odepření spravedlnosti.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se s odůvodněním napadeného usnesení a podotkl, že žaloba byla podána opožděně, jelikož žaloba na ochranu před nezákonným zásahem musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl. Stěžovatelka se o tvrzeném zásahu dozvěděla dne 23. 10. 2020, kdy byla jejímu zástupci doručena zpráva o daňové kontrole. Žaloba však byla podána až dne 21. 2. 2022. Dne 10. 2. 2020 byla žalovanému předložena plná moc pro zástupce stěžovatelky a od tohoto okamžiku jednal žalovaný s tímto zástupcem. Dne 21. 8. 2020 byla tomuto zástupci doručena pozvánka k ústnímu jednání ve věci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. Na tuto pozvánku stěžovatelčin zástupce reagoval žádostí o odročení jednání, jelikož musel hlídat dítě. Dne 1. 9. 2020 byl zástupci stěžovatelky doručen výsledek kontrolního zjištění z daňové kontroly a téhož dne mu bylo doručeno rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku daňové kontroly dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Součástí tohoto sdělení byla i pozvánka k projednání zprávy o daňové kontrole na den 8. 10. 2020. Stěžovatelka ani její zástupce se k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřili, k projednání zprávy o daňové kontrole se nedostavili a svou neúčast neomluvili. Žalovaný z tohoto důvodu zaslal zprávu o daňové kontrole zástupci stěžovatelky. Žalovaný obdržel dne 23. 2. 2021 žádost stěžovatelky o navrácení lhůty v předešlý stav společně s odvoláním plné moci zástupci stěžovatelky. Pro posouzení zániku plné moci zmocněnce osoby zúčastněné na správě daní je třeba analogicky použít § 28 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého je odvolání plné moci vůči soudu účinné, jakmile mu bylo oznámeno. Žalovaný tedy až do dne 23. 2. 2021 zákonně jednal se zástupcem stěžovatelky.

[8] Stěžovatelka v replice uvedla, že skutečnost, že jejímu zástupci byla odvolána plná moc dne 3. 9. 2020 a že oznámila smrt své jednatelky obecně příslušnému správnímu orgánu, by měla být postačující pro všechny další finanční úřady. Co se týče postupu soudů, o vyloučení věci rozhodl městský soud jako nepříslušný soud a věc měla být nejprve postoupena Krajskému soudu v Praze, který mohl meritorně rozhodnout. Stěžovatelka z procesní opatrnosti podala žaloby proti všem zúčastněným správním orgánům, přičemž napadla rozhodnutí i zásah, jelikož nevěděla, jak budou soudy věc přezkoumávat. Soudy se nicméně zaměřily pouze na procesní stránku věci. Rozhodnutí soudu přezkoumávající úkony správních orgánů má být zaměřeno na dodržení práv a nikoliv na hledání procesních nedostatků. Odmítnutí přezkoumat zákonnost postupu žalovaného je porušením stěžovatelčina ústavně zaručeného práva dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud rozhodl formalisticky bez toho, aby zkoumal konkrétní okolnosti případu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Dále dospěl k závěru, že napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Dle konstantní judikatury NSS lze proti usnesení o odmítnutí návrhu podat kasační stížnost pouze z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tedy mohl zabývat pouze těmi kasačními námitkami, jež jsou podřaditelné pod výše uvedený důvod. Pod něj ovšem podle judikatury spadá také důvod dle písm. c) uvedeného ustanovení, spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem (srov. např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS).

[12] Stěžovatelka spatřuje zmatečnost soudního řízení v rozdělení věci městským soudem do několika řízení a v tom, že věc měl posuzovat pouze Krajský soud v Praze. K vyloučení zásahové žaloby k samostatnému projednání a rozhodnutí došlo výrokem I. usnesení městského soudu ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Af 6/2022-25, jelikož se jednalo o samostatný předmět řízení, ke kterému byl místně příslušný jiný soud než Krajský soud v Praze, kterému byly postoupeny žaloby proti rozhodnutím specifikovaným ve výroku II. daného usnesení. Následně městský soud usnesením ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Af 8/2022-13, postoupil žalobu proti zásahu žalovaného nynějšímu krajskému soudu jako soudu místně příslušnému k tomuto řízení. Městský soud dané usnesení odůvodnil tím, že žalovaným je dle § 83 s. ř. s. správní orgán, který dle stěžovatelčina tvrzení provedl zásah, a dle přílohy 2 bodu 4 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, náleží sídlo žalovaného do územního obvodu Krajského soudu v Plzni. Nejvyšší správní soud neshledal na postoupení věci krajskému soudu nic nezákonného, jelikož došlo k postoupení žaloby krajskému soudu, který je ze zákona věcně a místně příslušný pro projednání a rozhodnutí v dané věci.

[13] Stěžovatelka dále namítá ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., že krajský soud neměl její žalobu odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož postup žalovaného zasáhl do jejích práv.

[14] Dle § 82 s. ř. s. platí: *Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

[15] Dle ustálené judikatury NSS není zásahová žaloba univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, kterým se žalobce cítí být dotčen na svých právech. Je tomu právě naopak, neboť se jedná o subsidiární prostředek ochrany, a to jak ve vztahu k právním prostředkům pro zjednání nápravy dostupným u správních orgánů, které musí být nejprve bezúspěšně vyčerpány (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS), tak i vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Zásahová žaloba tedy plní roli prostředku ochrany pouze tam, kde již neexistují prostředky ke zjednání nápravy uvnitř veřejné správy a kde současně nelze využít soudní ochrany v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., či žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS).

[16] Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně

pokračování

opakovanou, eventuálně původně zákonná kontrola se stane nezákonnou např. v důsledku nepřijatelných průtahů na straně správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS). Stěžovatelka ovšem v nyní posuzované věci nebrojí proti daňové kontrole jako celku, nenamítá, že neměla být vůbec zahájena atd. Nezákonný zásah spatřuje ve způsobu projednání výsledku daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole z důvodu, že jí žalovaný nedal možnost vyjádřit se k výsledkům daňového šetření a nesprávně doručil zprávu o daňové kontrole jejímu tehdy již bývalému zástupci.

[17] Konstantní judikatura NSS sice připouští, že zásahovou žalobou „lze brojit [i] proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu“ (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42), musí se však jednat o mimořádně invazivní úkony správce daně, vymykající se svou povahou a intenzitou standardním procesním postupům, např. prohlídka v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení, anebo zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, ve kterém se řešilo dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti). Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, je proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. Naproti tomu proti procesním úkonům 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“, lze dle tohoto nálezu připustit zásahovou žalobu.

[18] Krajský soud v napadeném usnesení přílehuje odkázal na rozsudek č. j. 10 Afs 304/2019-39, ve kterém NSS konstatoval, že nezákonnosti spojené se seznamováním daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a s jeho vyjádřením k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) nemohou být nezákonným zásahem, proti kterému by bylo možné samostatně brojit zásahovou žalobou, a to s ohledem na subsidiární povahu této žaloby. Projednání výsledků daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole je třeba považovat za procesní úkony, které nemohou stěžovatelku zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na konečné rozhodnutí, v dané věci až v případě vydání dodatečných platebních výměrů (k povaze vypracování zprávy o daňové kontrole srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2020, č. j. 1 Afs 77/2020-29, bod 18).

[19] Nejvyšší správní soud si je vědom, že v projednávané věci již nelze stěžovatelku odkázat na možnost podat proti dodatečným platebním výměrům žalovaného odvolání a na následnou možnou obranu prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s., jelikož stěžovatelce již marně uplynula lhůta k podání tohoto odvolání. Ztotožňuje se však se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 28. napadeného usnesení, že k dotčení právní sféry stěžovatelky došlo až v souvislosti s dodatečnými daňovými výměry doručenými do datové schránky stěžovatelky a nikoliv projednáním výsledku daňové kontroly a vypracováním zprávy o daňové kontrole.

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že neplatné doručení platebních výměrů mělo za následek nemožnost podat odvolání proti nim, a tím došlo k bezprostřednímu dopadu do jejích práv. K tomu je nutné konstatovat, že nezákonný zásah podle žalobního petitu (str. 6 spisu krajského soudu) spatřovala ve způsobu projednání výsledku daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole, nikoliv také v nesprávném doručení platebních výměrů do své datové schránky, do které neměl mít údajně nikdo po smrti její jednatelky přístup. V žalobě nenamítala skutečnosti ohledně nemožnosti seznámit se s dodatečnými platebními výměry, které jí teoreticky mohly znemožnit podat proti nim odvolání.

[21] Krajský soud může posuzovat pouze tvrzení uvedená v žalobě, jelikož nemůže sám od sebe vyhledávat potenciální nezákonný zásah v postupu žalovaného. Dle bodu 25 výše uvedeného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 77/2020-29 platí, že soud nesmí nahrazovat žalobcův projev vůle a domýšlet, čeho se vlastně domáhá. Krajský soud tak nemohl nad rámec žalobního petitu předpokládat, že stěžovatelka nezákonný zásah spatřuje i v dalším postupu žalovaného. V dané věci nebylo na místě, aby krajský soud stěžovatelku vyzval ke zpřesnění petitu, jelikož se nejednalo o situaci, kdy by mezi obsahem žaloby a navrženým petitem byl rozpor, popř. kdy by byl vnitřně rozporný samotný petit (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197).

[22] Jelikož v samotném projednání či vypracování zprávy o daňové kontrole nelze dle judikatury NSS vůbec shledat nezákonný zásah, krajský soud nepochybil, když stěžovatelčinu žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[23] K připomínce žalovaného ohledně opožděnosti podané žaloby NSS konstatuje, že včasností zásahové žaloby se soud má zabývat až poté, co dospěje k závěru, že žalobu nelze odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, body 64 až 66).

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že napadené usnesení krajského soudu není nezákonné z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, nicméně mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je NSS nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. října 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu