



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **M. P.**, zastoupená Mgr. Lukášem Votrubou, advokátem se sídlem Moskevská 637/6, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59 A 84/2021 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

[1] Žalobkyně podala ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „*krajský soud*“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Nezákonný zásah podle žalobkyně spočíval v „*oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 15. 9. 2021, č. j. 1201160/21/2601-60561-505230*“ (dále jen „*oznámení ze září 2021*“). Krajský soud žalobu odmítl pro chybějící podmínku řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Vycházel přitom z následujícího skutkového stavu.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2013, č. j. 872803/13/2601-24802-505715, doměřil žalobkyni podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 102 765 Kč, a uložil jí povinnost uhradit z doměřené daně penále. Po dalším

procesním vývoji (který není pro posouzení nyní projednávané věci podstatný – pozn. NSS) Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 14. 12. 2020, č. j. 45170/20/5200-10422-711473, změnilo prvostupňové rozhodnutí žalovaného tak, že byla vypuštěna povinnost žalobkyně uhradit penále. Krajský soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021 - 43, rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. S ohledem na závazný právní názor krajského soudu Odvolací finanční ředitelství uložilo dle § 115 odst. 1 daňového řádu žalovanému, aby provedl u žalobkyně daňovou kontrolu. Žalovaný tak za účelem zahájení daňové kontroly žalobkyni doručil dne 25. 9. 2021 oznámení ze září 2021.

[3] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalobkyně nezákonný zásah vymezila tak, že je jím „oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaného správce daně ze dne 15. 9. 2021, které jí bylo doručeno dne 25. 9. 2021“, a shrnul změny právní úpravy zahájení daňové kontroly, k nimž došlo novelizací § 85 a násl. daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021. Dle krajského soudu je oznámení o zahájení daňové kontroly procesním rozhodnutím správce daně ve smyslu § 101 daňového řádu, jímž správce daně daňovému subjektu pouze sděluje formální zahájení daňové kontroly. Toto oznámení je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s., ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s., neboť jde o úkon správního orgánu, jímž se pouze upravuje vedení řízení. Žalobkyně se tak proti oznámení o zahájení daňové kontroly nemohla bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Podle krajského soudu však oznámení o zahájení daňové kontroly není ani nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Ani samotné doručení oznámení o zahájení daňové kontroly vydané podle § 85 odst. 5 daňového řádu, ve spojení s § 87 odst. 1 téhož zákona nemůže být vzhledem ke své povaze nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Chybí totiž podmínka řízení spočívající v plausibilním tvrzení nezákonného zásahu.

[4] Krajský soud dodal, že žalobkyni není upřena možnost bránit se zápůřčí či deklaratorní zásahovou žalobou faktickému zahájení a provádění daňové kontroly, případně jejím dílčím aspektům, které do práv žalobkyně mohou významným způsobem zasáhnout. Takto však žalobkyně v žalobě jí tvrzený zásah nevymezila. Krajský soud přitom byl právě vymezením zásahu a požadavku na poskytnutí ochrany proti němu vázán.

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá usnesení krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka považuje za nesprávný závěr krajského soudu, dle něhož lze oznámení o zahájení daňové kontroly přezkoumat až v rámci přezkumu rozhodnutí ve věci samé. S tímto závěrem by podle stěžovatelky bylo možné souhlasit, pokud by oznámením o zahájení daňové kontroly byla zahájena první daňová kontrola, která by byla ukončena prvostupňovým rozhodnutím. V takovém případě by bylo možné „*vadnost tohoto úkonu (zahájení daňové kontroly) správce daně namítat až v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem této kontroly.*“ Nyní projednávaná věc má však určitá specifika; zejména stěžovatelka zdůrazňuje, že na základě oznámení ze září 2021 žalovaný zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2011 již podruhé. V takovém případě je nutné oznámení ze září 2021 považovat za nezákonný zásah, neboť umožňuje žalovanému uplatňovat veškerá práva, kterými disponuje při provádění daňové kontroly, a kterým odpovídají povinnosti stěžovatelky. Dále uvádí, že výsledkem postupu žalovaného bude vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu, proti kterému již není další odvolání přípustné.

pokračování

Krajský soud svým postupem stěžovatelce upírá možnost bránit se „*druhému zahájení kontroly na základě Oznamení*“ jako nezákonnému zásahu, přičemž ale stěžovatelka nemá jinou možnost, jak se takovému úkonu bránit.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s usnesením krajského soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Nesouhlasí s argumentem, že se jedná o opakovanou daňovou kontrolu dle § 85a daňového řádu. V nynějším případě byla daňová kontrola zahájena dle § 87 odst. 1 daňového řádu jako postup v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 téhož zákona. Zahájení daňové kontroly tak bylo zákonným postupem, který slouží k odstranění vad řízení a k doplnění dokazování. V závěru svého vyjádření žalovaný uvádí, že Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 24. 2. 2022, č. j. 6627/22/5200-10422-711473, zrušilo rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2013, č. j. 872803/13/2601-24802-505715, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, a řízení zastavilo. Dnem oznámení tohoto rozhodnutí stěžovatelce, tedy dnem 6. 3. 2022, došlo také k ukončení daňové kontroly zahájené oznámením ze září 2021.

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena advokátem.

[9] Nejvyšší správní soud shledal, že jsou v kasační stížnosti namítány důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., třebaže stěžovatelka v ní výslovně odkazuje jen na § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Je-li kasační stížností napadeno usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, přichází pro stěžovatelku v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. je totiž ve vztahu k důvodům podle písm. a), c) a d) téhož ustanovení důvodem speciálním (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, č. 625/2005 Sb. NSS, či ze dne 14. 8. 2012, č. j. 4 As 57/2012 – 13; všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Nesprávné označení kasačního důvodu v kasační stížnosti ovšem nebrání jejímu meritornímu projednání, neboť právní subsumpce kasační argumentace pod konkrétní literu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení Nejvyššího správního soudu.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Krajský soud žalobu bez meritorního projednání odmítl pro chybějící podmínku řízení, neboť dospěl k závěru, že samotné oznámení o zahájení daňové kontroly pojmově vůbec nemůže být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatelka namítá, že specifické okolnosti nyní posuzované věci zakládají přípustnost zásahové žaloby. Tyto okolnosti

stěžovatelka spatřuje v tom, že žalovaný u ní zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2011 již podruhé a výsledkem daňové kontroly bude vydání rozhodnutí o odvolání, a nikoli prvostupňového rozhodnutí.

[13] Nejvyšší správní soud se k přípustnosti zásahové žaloby proti jednotlivým procesním úkonům správního orgánu opakovaně vyjadřoval. Například v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že „[p]omocí zásahové žaloby (...) 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').“ Obecně platí pravidlo, podle nějž by přezkum zákonnosti vedení správního řízení prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem byl přezkumem předčasným, odporujícím systematice soudního řádu správního (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 As 375/2020 - 88, č. 4122/2021 Sb. NSS). Přesto Nejvyšší správní soud připustil, že výjimečně může zásahem být, v závislosti na okolnostech konkrétního případu, i čistě procesní úkon správního orgánu. Může se jednat např. o nesprávný postup při doručování, pokud pro příjemce písemnosti představuje nadměrnou administrativní zátěž spojenou se vznikem materiální újmy (srov. rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 As 93/2016 - 138), neumožnění nahlédnout do spisu, pokud by dosáhlo takové intenzity, že by znamenalo zásah do práva na spravedlivý proces (srov. rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51) nebo zneprístupnění určitých dokumentů v daňovém řízení, bránil-li tento postup správního orgánu daňovému subjektu v dosažení účinné ochrany v řízení o žalobě proti rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018 - 42).

[14] V rozsudku ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018 - 42, č. 3965/2020 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že nelze opomíjet úmysl zákonodárce, který prostřednictvím výluk ze soudního přezkumu (včetně úkonů, kterými se upravuje vedení řízení) vyjadřuje záměr nerozměňovat soudní ochranu a umožnit efektivní průběh správního řízení bez dílčích soudních sporů. Soudní ochranu proto zásadně koncentruje až do finálního výstupu, kterým je typicky rozhodnutí o věci samé, které správní soudy přezkoumají k žalobě dle § 65 s. ř. s. Dále v tomto rozsudku kasační soud uvedl, že „[t]ento záměr je rovněž vyjádřením dělby moci a potřebné zdrženlivosti soudních orgánů vůči exekutivě, dokud ona vede řízení a směřuje k uskutečnění své pravomoci a působnosti rozhodnout autoritativně o právech a povinnostech účastníka řízení (fyzické nebo právnické osoby). Nelze jej obcházet či vyprazdňovat použitím jiného procesního nástroje k ochraně veřejných subjektivních práv, kterým je tzv. zásahová žaloba. Ta je vyhrazena situacím jiným (podobně jako žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu), jak bylo opakovaně uvedeno, je prostředkem subsidiárním, který nastupuje ve zpravidla excesivních situacích, v nichž použití základního nástroje, tedy žaloby proti rozhodnutí, by nebylo možné nebo dostatečně efektivní.“

pokračování

[15] Jak je patrné z výše uvedeného, k možnosti přezkumu procesních úkonů správních orgánů prostřednictvím zásahové žaloby je třeba přistupovat zdrženlivě a jen ve výjimečných případech. Stěžovatelkou tvrzené okolnosti nenaplnují podmínku intenzity ani výjimečných okolností, z níž kasační soud vycházel ve výše citované judikatuře, a jejíž naplnění by mohlo založit přípustnost žaloby dle § 82 s. ř. s. Současně je stěžovatelce k dispozici účinný právní prostředek nápravy, umožňující jí domoci se ochrany svých práv, kterým je žaloba proti konečnému rozhodnutí ve věci dle § 65 s. ř. s., v níž může mimo jiné namítat vady úkonů žalovaného, jež k vydání meritorního rozhodnutí vedly. Ostatně, stěžovatelka se prostřednictvím žaloby dle § 65 s. ř. s. již dříve ochrany svých práv v souvislosti s doměřením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 domáhala, přičemž krajský soud opakovaně jejím žalobám vyhověl.

[16] Z výše uvedeného je zřejmé, že oznámení ze září 2021 nemohlo být pojmově nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., a krajský soud tudíž postupoval správně, pokud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

[17] Námitkami týkajícími se uplynutí prekluzivní lhůty, zákonnosti zahájení opakované daňové kontroly a existence překážky litispendence se Nejvyšší správní soud pro jejich nepřípustnost nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Uvedené námitky lze sice formálně podřadit pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s., nevztahují se ale k důvodům napadeného usnesení, protože krajský soud se těmito otázkami vůbec nezabýval a žalobu bez věcného projednání odmítl. Jak je uvedeno výše, z povahy věci proti takovému rozhodnutí krajského soudu přicházejí v úvahu pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[18] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou, a to dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[19] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona; žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. května 2023

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu