



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **STAP a. s.**, se sídlem Vilémov u Šlunkova 103, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 2. 2023, č. j. 55 A 65/2022-37,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení nadepsaného usnesení Krajského soudu v Brně, kterým tento soud odmítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování v daňovém řízení ohledně stěžovatelčiny daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.

[2] Krajský soud se zabýval splněním podmínek řízení, přičemž dospěl k závěru, že o podané žalobě nemůže věcně jednat. Stěžovatelka se domáhala deklarace nezákonnosti

zásahu žalovaného spočívajícího ve „*vedení daňového řízení (...) po 27. 3. 2021*“, kdy důvodem této nezákonnosti měla být prekluze oprávnění správce daně stanovit stěžovatelce předmětnou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Krajský soud s odkazem na početnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 26. 3. 2021, č. j. 6 As 108/2019-39, ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014-81, ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256, ze dne 31. 10. 2018 č. j. 7 Afs 207/2018-23, nebo ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018-29) dovodil, že vedení správního (zde daňového) řízení nemůže být zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“ Relevantní pro projednávanou věc nebylo ani to, že se jednalo o určovací zásahovou žalobu a ani důvod tvrzené nezákonnosti spočívající v prekluzi oprávnění správce daně stanovit daň. Krajský soud uzavřel, že má-li jednotlivec za to, že s ním vedené správní řízení je nezákonné a má být ukončeno, je mu ve správním soudnictví poskytována ochrana formou nečinnostní žaloby dle § 79 a násl. s. ř. s. (pokud řízení stále běží), nebo žaloby proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. (bylo-li již řízení skončeno), nikoli formou žaloby zásahové. Přístup k soudní ochraně byl v tomto případě zachován, stěžovatelka však zvolila nesprávný žalobní typ, na němž i přes poučení soudu a přes zastoupení právním profesionálem setrvala. Krajský soud dodal, že samostatně žalovatelným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. by případně nemohl být ani stěžovatelkou zmiňovaný přípis žalovaného ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-710862, vydaný v předmětném odvolacím řízení dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a označený jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Tímto procesním úkonem žalovaný neuložil stěžovatelce žádnou povinnost, naopak jí toliko umožnil uplatnit práva. Takový procesní úkon nemůže zasáhnout dotčenou osobu samostatně, ale až v návaznosti na vydané rozhodnutí. Soudní ochrana je proti němu poskytována až prostřednictvím žaloby proti konečnému rozhodnutí správního orgánu (srov. též nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19).

## II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

### II.1 Kasační stížnost

[3] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

[4] Stěžovatelka uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že nezákonným zásahem může být vedení daňového (nalézacího) řízení na prvním stupni, a to v rámci kontrolního postupu – daňové kontroly (rozsudek ze dne 15. 6. 2022, sp. zn. 3 Afs 168/2021). Stěžovatelka pokládá otázku, jaký je rozdíl mezi vedením řízení na prvním stupni (daňová kontrola zahajuje daňové řízení v jeho nalézací rovině) a vedením řízení v druhém stupni. Jak daňová kontrola, tak odvolací řízení může skončit způsobem, který nelze napadnout postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. V obou případech přitom může docházet k nepřijatelným průtahům správce daně. Rozdíl je tak toliko v instancích, avšak ve světle již uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu se kvalitativně jedná o totožné případy. Dle názoru stěžovatelky musí mít daňový subjekt možnost se bránit jak proti průtahům

pokračování

v daňové kontrole, tak i proti průtahům v odvolacím řízení. Nelze totiž zaručit, že toto řízení skončí vydáním rozhodnutí, které bude zkracovat jeho práva a bude tak garantována možnost domáhat se soudní ochrany podle § 65 a násl. s. ř. s. I odvolací řízení může skončit ve prospěch daňového subjektu, to však při vzniku průtahů vzešlých ze svévole odvolacího orgánu. Stěžovatelka se tedy domnívá, že krajský soud postupoval ryze formalisticky, odmítl-li jí podanou žalobu proto, že odvolací řízení neobsahuje žádný kontrolní postup obdobný daňové kontrole. Pokud tedy k odmítnutí žaloby došlo pouze na základě vnitřního členění daňového řádu, jedná se o odmítnutí nezákonné.

[5] S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil.

## *II.2 Vyjádření žalovaného*

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

[7] Žalovaný předesílá, že ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 bylo ve věci stěžovatelky vydáno rozhodnutí o odvolání dne 24. 11. 2022, č. j. 43680/22/5200-11433-710862, kterým bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2177449/19/2513-50523-507006, tj. dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2016. Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem; věc je vedena pod sp. zn. 16 Af 1/2023.

[8] Podle žalovaného se stěžovatelka nemůže po soudu domáhat ukončení daňového řízení formou vydání zákazu orgánu finanční správy vést dále předmětné řízení. Naproti tomu se může domáhat toho, aby soud správnímu orgánu přikázal vydat rozhodnutí, jímž takové daňové řízení ukončí. Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka vykládá § 82 a násl. s. ř. s. nesprávně. Je nutné rozlišit vedení daňové kontroly, tj. kontrolního postupu, jakožto dílčího procesního postupu v rámci daňového řízení, oproti vedení daňového řízení jako celku. Nelze proto ztotožňovat ani prostředky ochrany proti daňové kontrole jakožto jednomu dílčímu procesnímu postupu na jedné straně a komplexnímu daňovému řízení na straně druhé, jelikož zákon tyto prostředky odlišuje. Domněnka stěžovatelky nemá oporu ani v zákoně ani v judikatorní praxi.

## **III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[10] Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, 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. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[11] V první řadě je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti nijak konkrétně netvrdila, jak probíhající odvolací řízení zasahuje do jejích práv. Uvedla toliko, že dle jejího názoru již uplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně, netvrdila však, jak konkrétně byla žalovaným, tedy tím, že s ní bylo vedeno daňové (odvolací) řízení, zkrácena na svých právech. Již tady lze spatřovat nedostatek aktivní procesní legitimity, neboť soud není povinen (a ani oprávněn) za stěžovatelku uvedená tvrzení jakkoli domýšlet.

[12] Krajský soud žalobu stěžovatelky odmítl, protože dospěl k závěru, že vedení daňového (odvolacího) řízení nemůže být samo o sobě zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatelka se naopak domnívá, že může-li být samostatným zásahem daňová kontrola, může jí být rovněž odvolací řízení, které taktéž nemusí končit rozhodnutím, proti němuž lze podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.

[13] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že daňová kontrola může být předmětem přezkumu v rámci zásahové žaloby, a to podle okolností buď samotné její zahájení a provádění či konkrétní úkony správce daně v jejím průběhu, například zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, či obydlí (srov. rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Jedním z argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí ve věci samé, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51). Výsledkem odvolacího řízení bude naopak vždy rozhodnutí, které je soudně přezkoumatelné v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s.

[14] Oporu pro výklad stěžovatelky neposkytuje ani rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 168/2021-40, na nějž odkázala v podané kasační stížnosti a ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, z nějž tento rozsudek vychází. Stěžovatelka z uvedené judikatury dovozuje, že se daňová kontrola a odvolací daňové řízení liší toliko v instancích, tyto postupy mohou oba skončit způsobem, který nelze napadnout postupem dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., protože je nutné umožnit obranu proti průtahům v odvolacím řízení stejně jako proti průtahům v daňové kontrole. Nejvyšší správní soud předestírá, že stěžovatelka účelově vytrhává dílčí argumentaci a aplikuje ji na svůj (skutkově a právně odlišný) případ, přičemž jí dovozované závěry z citované judikatury vůbec neplynou.

[15] Nejvyšší správní soud konstantně uvádí, že účelem žaloby proti nezákonnému zásahu 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, č. j. 9 Aps 2/2013-63, ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2 Aps 4/2010-63, 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, či ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256. Např. v

## pokračování

posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]řezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního.“ Tomu odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. V 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 rozsudku ze dne 15. 4. 2015, č. j. 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 soudního 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.“

[16] Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 uvedl mj., že „[d]aňový řád systematicky rozlišuje mezi „řízeními“ a „(dalšími) postupy“ (viz jeho systematika v hlavě VI, § 70 až 107). Zatímco „postupy“ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrůznějších soukromých sfér daňového subjektu, „řízení“ povětšinou směřují k vlastnímu shledání či uložení povinností (výjimečně i práv, např. na odpočet DPH) daňového subjektu. „Postupy“ se od „řízení“ liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá - někdy provádění daňové kontroly nemusí daňový subjekt fakticky nijak výrazně pocítit. Podstatné je však to, že „postup“ je uplatněním pravomoci, k němuž je třeba zákonného podkladu a který je možno provádět jen a pouze v zákonem stanovených mezích a zákonem stanovenými způsoby (viz čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy). 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. (...) 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, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu

*zákonosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).* (důraz přidán NSS).

[17] Lze tedy shrnout, že ve stěžovatelkou citované judikatuře se Nejvyšší správní soud primárně zabýval soudním přezkumem daňové kontroly. V nyní projednávané věci přitom žalovaný neprováděl vůči stěžovatelce daňovou kontrolu, nýbrž vedl odvolací daňové řízení, jehož předmětem byla daňová povinnost stěžovatelky na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Ačkoliv si Nejvyšší správní soud uvědomuje částečnou podobnost obou institutů, k možnosti přezkumu odvolacího řízení se rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, explicitně nevyjádřil (nezměnil tedy dosavadní pohled judikatury na přezkum úkonů činěných v rámci řízení zakončovaného vydáním rozhodnutí, resp. tohoto řízení *per se*). Nadto připustil, že možnosti soudního přezkumu daňové kontroly (jako procesního postupu) a samotného řízení, v rámci kterého dochází k vlastnímu stanovování daňové povinnosti, se liší. Výslovně uvedl, že: „[p]ředmětem doměřovacího řízení je daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je „rozhodnutí“ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“ Úvahy stěžovatelky o totožnosti daňové kontroly a odvolacího daňového řízení je tak s ohledem na uvedené nutno odmítnout.

[18] Výsledkem odvolacího řízení bude vždy rozhodnutí, které je soudně přezkoumatelné v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s. V tomto řízení pak může žalobce brojit jak proti jednotlivým procesním úkonům správního orgánu, jejichž soulad se zákonem soud posoudí, tak proti skutkovým a právním závěrům. V projednávané věci je ústřední námitkou a důvodem, pro který stěžovatelka považuje vedení odvolacího řízení za nezákonný zásah, tvrzená prekluze, tedy zánik práva správce daně, resp. žalovaného, doměřit daň. Jedná se o okolnost, která bude nepochybně předmětem soudního přezkumu rozhodnutí stěžovatele, které stěžovatelka vede u Krajského soudu v Ústí nad Labem (viz odst. 7 tohoto rozsudku). Shledá-li soud, že v dané věci skutečně uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, z uvedeného důvodu rozhodnutí žalovaného i správce daně zruší. Krajský soud musí navíc otázku prekluze posoudit *ex offio*, tedy k jejímu posouzení dojde, i kdyby ji stěžovatelka nenamítala.

[19] Poukazuje-li stěžovatelka rovněž na průtahy v odvolacím řízení, proti těm se měla možnost bránit postupy dle daňového řádu, popřípadě žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s., jak byla ostatně poučena krajským soudem v usnesení ze dne 21. 12. 2022, č. j. 55 A 65/2022–13.

[20] Nejvyšší správní soud opakuje, že přezkum zákonosti správního (daňového) řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by byl přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. Zásahová žaloba je žalobou subsidiární k žalobě proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. i k žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s.; proto nemá sloužit k prostému negování probíhajícího správního řízení. To plně platí též pro tzv. čistě deklaratorní zásahovou žalobu, kterou v

pokračování

nynější věci stěžovatelka využila. U této deklaratorní žaloby platí ve shodě s § 85 s. ř. s., že domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (deklaratorní žaloba), nemělo by trvání na vyčerpání správních prostředků ochrany či nápravy žádný smysl. To soudní řád správní zohledňuje v § 85 s. ř. s. ve větě za středníkem. Rozhodně však neplatí, že by čistě deklaratorní žaloba ztrácela svou subsidiární povahu vůči žalobě proti rozhodnutí či žalobě nečinnostní (takto též rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, HOPR TRADE CZ, publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS, bod 49).

[21] Stěžovatelka poukazuje také na hypotetickou situaci, že zde existuje možnost, ve které by bylo vydáno rozhodnutí o odvolání, proti kterému by nebyla oprávněna podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. Muselo by se tedy jednat o rozhodnutí, kterým by žalovaný odvolací orgán vyhověl podanému odvolání. V takovém případě by skutečně nebylo možné podat žalobu proti rozhodnutí a namítat tak eventuální procesní pochybení žalovaného. Ani v uvedeném případě však nebude zcela vyloučena (deklaratorní) zásahová žaloba proti jednotlivému dílčímu úkonu uvnitř proběhnuvšího řízení. Jednalo-li by se zjevně o exces při provádění daňového řízení (např. nezákonná prohlídka, nezákonný vstup do obchodních prostor, nezákonné zabavení důkazních podkladů apod.), stěžovatelka by se mohla zásahovou žalobou domáhat určení, že byl tento postup nezákonný.

[22] V nyní projednávané věci však stěžovatelka napadá celé odvolací řízení a nikoli jednotlivý dílčí úkon, který by představoval mimořádný nezákonný exces. Žalovaný kromě toho vydal rozhodnutí, jímž zamítl stěžovatelkou podané odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně. Přezkum zákonnosti postupu žalovaného má proto místo v rámci přezkumu zákonnosti konečného rozhodnutí. Zároveň Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že stěžovatelka nijak konkrétně netvrdila, jakým způsobem jí postup žalovaného způsobil zásah do práv.

[23] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud správně vyhodnotil, že vedení daňového řízení *per se* nemůže být zásahem ve smyslu § 82 a nás. s. ř. s., protože podanou žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro chybějící podmínku řízení spočívající v myslitelném tvrzení nezákonného zásahu, odmítl.

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 3. srpna 2023

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu