



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného, soudce Jana Schneeweise a soudkyně Karly Cháberové ve věci

žalobkyně: **NEWCOMMER s.r.o.**, DIČ: CZ24718807  
se sídlem Radlická 48, Praha 5  
zastoupená advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.  
se sídlem Hvězdova 2c, Praha 4

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**  
se sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě ze dne 6. 7. 2021 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobkyně podala u Městského soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který měl spočívat ve vydání dosavadních výsledků kontrolních zjištění ze dne 1. 7. 2021, č.j. 5930727/21/2001-61562-100313, č.j. 5931821/21/2001-61562-100313, č.j. 5933617/21/2001-61562-100313, č.j. 5934279/21/2001-61562-100313, č.j. 5934914/21/2001-61562-100313, č.j. 5935611/21/2001-61562-100313, č.j. 5932723/21/2001-61562-100313 a č.j. 5936313/21/2001-61562-100313 (dále jen „dosavadní výsledky kontrolních zjištění“).  
Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

2. V žalobě tvrdila, že žalovaný vydal ve dnech 17. 5. 2021 a 19. 5. 2021 zajišťovací příkazy dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) za zdaňovací období 2 – 4. čtvrtletí roku 2019, všech čtvrtletí roku 2020 a za leden 2021 (dále jen „**předmětná zdaňovací období**“), a to v celkové výši 4 785 054 Kč. Zajišťovací příkazy byly vydány s okamžitou vykonatelností. Obratem po jejich vydání byla zahájena daňová exekuce a shora uvedený nedoplatek by zajištěn zřízením zástavních práv k majetku žalobkyně. Současně žalovaný zahájil u žalobkyně za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu na DPH oznámením ze dne 19. 5. 2021, č.j. 4693709/21/2001-61562-100313 (dále jen „**oznámení o zahájení daňové kontroly**“), v němž žalobkyni stanovil lhůtu 8 dnů pro doložení dokladů. Žalobkyně požádala o prodloužení stanovené lhůty do 4. 6. 2021, čemuž žalovaný vyhověl.
3. Následně převzal zastoupení žalobkyně advokát, který dne 3. 6. 2021 předložil žalovanému plnou moc se sdělením, že vzhledem k rozsahu věci a o s ohledem na vydání exekučních příkazů, rozhodnutí o zřízení zástavního práva a zajišťovacích příkazů je žalobkyně nucena se primárně věnovat řádné obraně svých práv v rámci těchto rozhodnutí a daňové doklady žalovanému předloží po podání opravných prostředků.
4. Dne 15. 6. 2021 podala žalobkyně odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavních práv a námítky proti exekučním příkazům. Zajišťovací příkazy napadla téhož dne blanketním odvoláním. Žalovaný následně vydal dne 17. 6. 2021 výzvu k jeho doplnění ve lhůtě 15 dnů, tedy do 2. 7. 2021. Dle žalobkyně tak bylo zřejmé, že opravné prostředky proti zajišťovacím příkazům byly podány teprve koncem uvedené lhůty. Přesto byly dne 1. 7. 2021 žalobkyni doručeny dosavadní výsledky kontrolních zjištění plně kopírující závěry zajišťovacích příkazů (které vycházely z vyhledávací činnosti provedené bez povědomí žalobkyně) a jimiž byly žalobkyni odepřeny uplatněné odpočty daně z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“).
5. Žalobkyně považuje uvedený postup za nezákonný zásah, protože byla de facto zbavena možnosti se řádně účastnit kontrolního postupu. Vzhledem k tomu, že proti uvedenému postupu není přípustný opravný prostředek a s namítáním nezákonnosti nelze vyčkat až na konečné rozhodnutí, podala žalobkyně 1. 7. 2021 na postup žalovaného stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu a současně tuto žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.
6. Postup žalovaného popírá základy daňového řízení, které má být vedeno tak, aby měla dotčená osoba možnost se řádně vyjádřit a navrhnout důkazy, aby nedocházelo k překvapivým rozhodnutím apod. Zajišťovací příkazy a předmětná daňová kontrola zahrnují 8 zdaňovacích období a jsou velice rozsáhlé, protože shrnují vyhledávací činnost žalovaného prováděnou po dlouhou dobu. Na přípravu opravných prostředků musela mít žalobkyně zachován dostatečný časový prostor. Právní zástupce žalobkyně avizoval moment, kdy předloží doklady vypočtené v oznámení o zahájení daňové kontroly. Tímto okamžikem mělo být podání všech opravných prostředků (námitek proti exekučním příkazům a odvolání proti rozhodnutím o zřízení zástavního práva a zajišťovacím příkazům). Zásady uvedené v § 5 odst. 2 a 3 a § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu nemohu být anulovány zásadou postupu bez zbytečných průtahů dle § 7 odst. 1 téhož zákona. V zájmu práva na spravedlivý proces musí mít přednost zachování možnosti se ke všem skutečnostem a důkazům řádně vyjádřit. Daňovému subjektu tak musí být umožněno předložení dokladů prokazujících jeho tvrzení.
7. Žalobkyně má dle § 86 odst. 2 daňového řádu právo předkládat důkazní prostředky. Toto právo jí však bylo postupem žalovaného odepřeno, ačkoliv s žalovaným spolupracovala a Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

deklarovala vůli doklady předložit. Žalobkyně tak byla zbavena práv dle § 86 odst. 2 daňového řádu a nebylo ji umožněno splnit povinnosti dle § 86 odst. 3 téhož zákona. Postup žalovaného přitom nemůže legitimizovat ani zásada uvedená v § 7 odst. 1 daňového řádu. Je v rozporu s uvedenými zásadami, pokud správce daně provádí vyhledávací činnost bez vědomí daňového subjektu po několik měsíců, shromáždí velké množství materiálů a pak nenechá daňovému subjektu před řádným zahájením daňové kontroly ani možnost podat odvolání proti zajišťovacím příkazům. Žalobkyně deklarovala vůli požadované doklady předložit a bránit svá práva, což ji měl žalovaný umožnit. Žalovaný postupoval nezákonně, když na předložení dokladů nevyčkal.

8. Žalobkyně podala odvolání proti zajišťovacím příkazům dne 15. 6. 2021 v banketní podobě a faktické doplnění bylo provedeno 1. 7. 2021 večer. Od tohoto momentu žalobkyně avizovala předložení požadovaných dokladů. Pokud žalovaný vyhověl i druhé žádosti o prodloužení lhůty ze dne 3. 6. 2021, pak byl povinen vyčkat na okamžik, až budou odvolání proti zajišťovacím příkazům podána v kompletní podobě. Náležitosti „podání odvolání“ jsou uvedeny v § 112 odst. 1 daňového řádu a pouze se všemi náležitostmi jde o podané odvolání, bez nich je daňový subjekt vyzván k jejich doplnění a teprve po odstranění vad se odvolání považuje za podané. Žalovaný tak byl povinen vyčkat na doplnění podaného odvolání, čímž byly zahájeny postupy odvolacího řízení. Žalovaný navíc v oznámení o zahájení daňové kontroly nestanovil, jaký negativní důsledek je spojen s propadnutím lhůty, v neprospěch žalobkyně postupoval před podáním odvolání proti zajišťovacím příkazům a nedodržel vlastní lhůtu. Přitom mu nic nebránilo se žalobkyně neformálně dotázat na stav věci. Popsaný postup byl nepřiměřený, žalovaný nedodržením prodloužené lhůty porušil daňový řád a zkrátil procesní práva žalobkyně.
9. Žalovaný také porušil pravidla daňového řízení a daňové kontroly. V rámci daňové kontroly není žalovaný jako první úkon oprávněn neuznat veškeré nárokované odpočty žalobkyně a seznámit ji s tím dříve, než jí umožní se vyjádřit. Žalobkyně deklarovala, že řádně splní své důkazní břemeno po doplnění odvolání proti zajišťovacím příkazům. Správce daně je navíc v případě, kdy má pochybnosti o oprávněnosti odpočtu, povinen vydat výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, v níž své pochybnosti vymezí. Jejím nevydáním před sdělením prvotních zjištění v rámci daňové kontroly porušil žalovaný základní zásady správy daní. Žalovaný měl z vyhledávací činnosti povědomí o obsahu kontrolního hlášení a bankovního účtu žalobkyně, tedy o finančních tocích, stejně jako o dodavatelích přijatých plnění, což k formulaci předmětné výzvy postačovalo.
10. Žalobkyně byla nedodržením prodloužené lhůty a porušením základních zásad správy daní zbavena možnosti účastnit se prvotní fáze daňové kontroly, v níž je koncentrována nalézací fáze daňového řízení. Žalobkyně jí nemůže být zbavena nedodržením prodloužené lhůty a vydáním dosavadních výsledků kontrolních zjištění před jejím koncem. Postup žalovaného byl nezákonným zásahem, protože žalobkyně byla zbavena první fáze daňové kontroly. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, č.j. 9 A 209/2017 – 25 a zopakovala, že fáze daňové kontroly před sdělením prvotních kontrolních zjištění představuje její jádro, které je následnými vyjádřeními a návrhy pouze moderováno. Žalobkyně byla postupem žalovaného této fáze daňové kontroly zbavena, čímž došlo k výraznému zásahu do jejích subjektivních veřejných práv.

## II. Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě soudu navrhl, aby ji zamítl. Při zahájení daňové kontroly i v jejím průběhu postupoval v souladu se zákonem. V oznámení o zahájení daňové kontroly specifikoval konkrétní doklady, stejně jako důvody pro něž je požaduje předložit a určil k tomu žalobkyni lhůtu. Žalovaný se choval k požadavkům žalobkyně o prodloužení lhůt a odkládání termínu pro doložení důkazních prostředků vstřícně. Prodloužení lhůt akceptoval, stejně jako odsunutí již prodlouženého termínu k předložení dokladů, který žalobkyně vážala na podání opravných prostředků. Odvolání byla podána 15. 6. 2021. Skutečností, že žalobkyně podala pouze blanketní odvolání a s jejich doplněním čekala až na výzvu, již žalovaný nezohlednil. Po provedeném dokazování vydal dosavadní výsledky kontrolních zjištění. Žalovaný poskytl žalobkyni k prokázání jejích tvrzení patřičnou součinnost. Musel však vést řízení bez zbytečných průtahů s ohledem na rychlost a efektivitu daňové kontroly. Žalovaný neporušil základní zásady správy daní a vydání dosavadních výsledků kontrolních zjištění před doplněním odvolání nelze s ohledem na průběh daňového řízení považovat za zásah do práv žalobkyně, natož za zásah nezákonný. Jak je navíc patrné z dalšího průběhu řízení, žalovaný vydáním dosavadních výsledků kontrolních zjištění nesměřoval k ukončení daňové kontroly a akceptoval i následně předložené důkazní prostředky. Umožnil tedy žalobkyni unést důkazní břemeno a po zhodnocení předložených důkazních prostředků vydal výzvy k prokázání skutečností.
12. Žalobkyně poprvé požádala o prodloužení lhůty k předložení požadovaných dokladů 26. 5. 2021 (do 4. 6. 2021) a žalovaný toto prodloužení akceptoval mlčky bez vydání rozhodnutí. V rámci převzetí zastoupení advokátem žalobkyně o prodloužení lhůty nežádala, pouze oznámila, že doklady předloží v jí uvedeném termínu. Žalovaný tak o prodloužení lhůty nerozhodoval, pouze požadavek žalobkyně akceptoval. Na žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření se k dosavadním výsledkům kontrolních zjištění žalovaný již rozhodnutím reagoval s tím, že žádosti žalobkyně bylo opět vyhověno. K porušení pravidel pro počítání lhůt tedy nedošlo.
13. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní nese v daňovém řízení daňový subjekt, který, hodlá-li uplatnit nějaký nárok, musí v daňovém přiznání tvrdit a prokázat, že mu vznikl. Žalobkyně byla v oznámení o zahájení daňové kontroly vyzvána k předložení určitých důkazních prostředků a nesla tedy břemeno důkazní. Vzhledem k tomu, že do 6. 7. 2021 žádné důkazní prostředky nepředložila, svůj nárok neprokázala. V dané chvíli nebylo vůbec namístě vydat výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný zhodnotil dosavadní průběh daňové kontroly a v dosavadních výsledcích kontrolních zjištění konstatoval, že žalobkyně oprávněnost nároku neprokázala. Až po předložení důkazních prostředků ze strany žalobkyně považoval žalovaný za nezbytné vyzvat žalobkyni v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání ve výzvě stanovených skutečností.

### III. Replika žalobkyně

14. Žalobkyně navrhla v podané replice změnu petitu žaloby, když se již dále domáhala toliko určení, že zásah žalovaného byl nezákonný. Uvedla, že v žádosti o prodloužení lhůty žádala o její prodloužení do doby, než dojde k podání všech opravných prostředků, z čehož je zřejmé, že toto muselo být akceptováno nejen do momentu jejich blanketního podání, ale také jejich doplnění. Žalovaný zvolil formální výklad, z materiálního pohledu je však opravný prostředek podán až jeho doplněním. Teprve po řádném odůvodnění nastane stav, kdy již daňový subjekt nebude zatížen opravné prostředky administrovat a může se začít věnovat přípravě požadovaných podkladů (což byl důvod předmětné žádosti). Poukazem na zásadu postup v řízení bez zbytečných průtahů nelze ospravedlnit omezení práv na řádné Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

projednání věci, na předložení důkazů a na řádné prokázání rozhodných skutečností (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 10. 1998, č.j. 7 A 157/1995 – 46).

15. Systematika daňové kontroly stojí na logice, že je dosavadní výsledek kontrolního zjištění vydán na základě provedené kontrolní činnosti. Lze dovodit, že před aplikací § 88 daňového řádu musí být daňovému subjektu v plné míře umožněno uplatnění jeho práv garantovaných v § 86 téhož zákona. Daňovému subjektu musí být umožněno alespoň předložení daňových dokladů, což je nejzákladnější prvek daňové kontroly. K tomu musí dojít dříve, než daňová kontrola dospěje do fáze ukončení kontrolní činnosti. Je obecně známou skutečností, že správce daně před ukončením kontrolní činnosti zpravidla umožní unesení důkazního břemene vydáním výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu. To však žalovaný neučinil, nevyčkal na předložení dokladů a rovnou ukončil daňovou kontrolu. Ostatně také důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, označuje úkonu v § 88 daňového řádu za ukončovací fázi daňové kontroly. Žalovaný tedy ukončoval daňovou kontrolu před tím, než žalobkyni umožnil předložit daňové doklady. Bylo povinností žalovaného vyčkat a umožnit žalobkyni řádné předložení daňových dokladů. To se však nestalo a žalovaný vydal dosavadní výsledky kontrolních zjištění v rozporu s § 88 daňového řádu, protože žádné dokazování ani kontrolní činnosti nebyly provedeny. Žalovaný navíc porušil vlastní vyhovění žádosti o prodloužení lhůty.

#### IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) 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.
17. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.
18. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.
19. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména
  - a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění,
  - b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
20. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
21. V posuzovaném případě není mezi účastníky sporu o tom, že u žalobkyně proběhla daňová kontrola, že žalobkyně byla žalovaným seznámena s výsledky kontrolního zjištění a že jí byla stanovena lhůta k vyjádření se k těmto výsledkům.
22. Žalobkyně označila za nezákonný zásah předčasné vydání dosavadních výsledků kontrolních zjištění, neboť podle ní před jejich vydáním žádná kontrola neproběhla a výsledek dosavadních kontrolních zjištění byl vydán před uplynutím žalovaným prodloužené lhůty k předložení důkazních prostředků.
23. Vztahem daňové kontroly a možností podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem se zabývala judikatura správních soudů opakovaně se závěrem, že je třeba rozlišovat, zda je jako nezákonný zásah označeno samo provádění kontroly jako celku nebo zda jsou jako nezákonný zásah označeny jednotlivé úkony správce daně činěné v jejím průběhu.
24. Je nutno zdůraznit, že zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, je subsidiárním prostředkem ochrany vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Zásahová žaloba plní roli prostředku ochrany tam, kde není možno užít ochranu prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s.ř.s.
25. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014 – 55, k otázce přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem při daňové kontrole uvedl, že *„připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové a jiné*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejména § 148 odst. 3 daňového řádu a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. v obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstíženého“ 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 zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).

26. Případem obdobným případu nyní soudem posuzovanému se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 7. 10. 2020, č.j. 10 Afs 218/2020 – 36, v němž konstatoval, že „nezákonná daňová kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu k daňovému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s.ř.s. Bez poskytnutí ochrany proti probíhající nezákonné daňové kontrole formou žaloby podle § 82 s.ř.s. by byly kontrolované subjekty ponechány napospas možné svévoli veřejné moci, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti rozhodnutí upravenou v § 65 a násl. s.ř.s.“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku následně odkázal na již shora citované usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014 – 55 a dále konstatoval, že „Jde tedy vesměs o mimořádně invazivní úkony správce daně typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek ze dne 20. 8. 2008, č.j. 1 Aps 1/2008 – 59), anebo třeba zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, EUROVIA, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti). Přezkoumání zákonnosti vedeného daňového řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by však bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního.“ Podle Nejvyššího správního soud „pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s.ř.s.). Především je však v rozporu se základními zásadami demokratického právního státu, zejména s principem dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy) – zde dělby moci mezi justici a exekutivu (shodně cit. věc 10 Afs 304/2019, Hortim, bod 21). Jak shrnul Ústavní soud, je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit 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. Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (náleží ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32, 33 a 35). Je tedy zřejmé, že postup žalovaného, který (údajně) stěžovateli neposkytl Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

*požadovanou patnáctidenní lhůtu k vyjádření k výsledkům daňové kontroly, nemohl být nezákonným zásahem. Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující lhůta k vyjádření k tomuto výsledku (§88 odst. 3 daňového řádu) vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž se bude vycházet při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je naproti tomu koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění (rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č.j. 10 Afs 103/2016 – 45, věc PD TECHNOLOGIE, bod 11). Pokud na základě kontrolního zjištění bude doměřena daň, byť byla předtím porušena procesní práva daňového subjektu (např. procesní práva vyjmenovaná v § 88 daňového řádu), může daňový subjekt uplatnit své výhrady v rámci odvolání. Nepomůže-li mu odvolací orgán, může se proti procesním pochybením bránit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s.ř.s. Porušení práv dle § 88 daňového řádu není s to účastníka řízení zasáhnout jinak než prostřednictvím eventuálního doměření daně (nález III. ÚS 2383/19, bod 31).*

27. Shora citované závěry Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu lze bezezbytku vztáhnout také na nyní posuzovanou věc, protože žalobkyní tvrzený zásah měl spočívat ve vydání dosavadních výsledků kontrolních zjištění před uplynutím lhůty pro doplnění opravných prostředků proti zajišťovacím příkazům a dále v tom, že žalovaný nevydal výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu a nedal žalobkyni možnost účastnit se prvotní fáze daňové kontroly. Ve všech žalobkyní namítaných případech se jedná o procesní úkony správce daně v průběhu daňového řízení, resp. daňové kontroly, které jsou způsobilé zasáhnout do veřejných subjektivních práv žalobkyně nikoliv samostatně, ale až prostřednictvím následně vydaného rozhodnutí, tedy dodatečného platebního výměru. Má-li tedy žalobkyně za to, že došlo k takovému porušení daňového řádu, které má za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (doměření daně), mohla a měla své námitky uplatnit v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, případně v žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Tento závěr je plně v souladu se shora citovanou judikaturou, která rozlišila v rámci daňové kontroly úkony, které mohou a mají být řešeny jako nezákonný zásah, a úkony, které nemohou a nemají být soudy samostatně řešeny v rámci žalob na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.
28. Za nepřipadný pak musí soud označit odkaz žalobkyně na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, č.j. 9 A 209/2017 – 25, který se týkal postupu podle zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů, nikoliv postupů při daňové kontrole podle daňového řádu. Uvedený rozsudek byl navíc vydán před vydáním shora citovaného rozsudku desátého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, č.j. 10 Afs 218/2020 – 36. Ani závěry žalobkyní namítaného rozsudku Městského soudu v Praze navíc nejsou se shora soudem učiněným závěrem a se závěry Nejvyššího správního soudu v rozporu, protože také Městský soud v uvedeném rozsudku konstatoval, že „Výtky žalobce, založené na tvrzeném nedostatku způsobilosti konkrétních fyzických osob (figurantů) provést kontrolu, lze označit „pouze“ za námitky poukazující na vady procesu zjišťování skutkového stavu ze strany žalovaného. I kdyby však žalovaný v tomto ohledu skutečně provedl kontrolu v rozporu s kontrolním řádem, mohlo by se jednat nanejvýš o vadu navazujícího správního řízení, a nikoli o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Ostatně sám žalobce v žalobě spatřoval význam práv a povinností stanovených kontrolním řádem (a potažmo i význam samotného požadavku na zákonnost kontroly) v tom, že výsledky kontroly jsou stěžejním Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

*podkladem pro rozhodování o trestním obvinění. V dané věci se tak plně uplatní zásada, že soudní ochrana před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. má subsidiární povahu a nenahrazuje žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.“*

#### V. Závěr a náklady řízení

29. Soud tak uzavírá, že postupem žalovaného nebyla dotčena veřejná subjektivní práva žalobkyně. S ohledem na tuto skutečnost soud neshledal žalobu důvodnou a proto ji podle § 87 odst. 3 s.ř.s zamítl. Za splnění podmínek § 51 s.ř.s. rozhodl soud o věci bez nařízení ústního jednání.
30. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěšná nebyla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, které my by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 31. října 2022

**JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.**  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.