

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **MRB Sazovice, spol. s r. o.,** se sídlem Sazovice 191, Sazovice, zastoupený Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Václavské náměstí 808/66, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647, jímž posoudil žádost žalobce ze dne 10. 4. 2015, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 3. 2017, č. j. 29 A 124/2015 – 109,

takto:

I. Kasační stížnost se **zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem ze dne 7. 3. 2017, č. j. 29 A 124/2015 – 109, Krajský soud v Brně zamítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647, jímž posoudil žádost žalobce ze dne 10. 4. 2015. Touto žádostí se žalobce na žalovaném domáhal prošetření způsobu vyřízení stížností, které žalobce podal u finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“). Žalovaný citovanou žádost shora označeným rozhodnutím posoudil jako nedůvodnou.

[2] Žalobce podal ke správci daně celkem pět stížností (správci daně doručeny ve dnech 3. 2., 5. 2., 16. 2. a 26. 3. 2015), jejichž obsahem byl zejména nesouhlas žalobce s tím, jak se správce daně v průběhu projednávání výsledku daňové kontroly vypořádal

s navrženými důkazy a argumentací stěžovatele. Správce daně tak žalobci dle jeho názoru odepřel provést zhodnocení důkazů a odepřel projednání kontrolního zjištění, resp. zprávy o daňové kontrole. Žalobce rovněž namítl, že se správce daně v průběhu daňové kontroly nevypořádal s námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU. Dále žalobce namítal nezákonnost předvolání na jednání, nesprávnost postupu správce daně spočívající v nereagování na návrhy termínů ústního jednání a neřízení se právním názorem žalovaného vyjádřeným ve vyrozumění č. j. 889/15/5100-41457-711503 ze dne 14. 1. 2015.

[3] Správce daně uvedené stížnosti prošetřil a žalobce o výsledku šetření vyrozuměl písemností ze dne 2. 4. 2015, č. j. 713282/15/3301-61562-703312, kterou posoudil stížnost doručenou dne 26. 3. 2015 jako nedůvodnou. Téhož dne vyrozuměl správce daně žalobce písemností č. j. 482838/15/3301-61562-703312, o tom, že zbývající stížnosti (učiněné, resp. doručené. 3. 2., 5. 2., a 16. 2. 2015) posoudil jako částečně nedůvodné a částečně nepřípustné. Závěr o nepřípustnosti stížností v některých námitkách správce daně odůvodnil tím, že námitky směřovaly k dokazování a daňový řád poskytuje jiný prostředek ochrany, nebyla tak zachována subsidiarita stížnosti dle § 216 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[4] Dne 10. 4. 2015 byla žalovanému doručena žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížností podaných proti postupu správce daně při daňové kontrole. Žalobce v žádosti označil toto vyřízení učiněné výše označenými písemnostmi ze dne 2. 4. 2015 za nesprávné a požádal o jeho přešetření. Zároveň namítl, že správce daně byl dle jeho názoru povinen řešit podanou námitku neslučitelnosti již na svém stupni.

[5] Žalovaný prošetřil způsob vyřízení žádosti správcem daně, a o výsledku svého šetření vyrozuměl žalobce písemností ze dne 9. 6. 2015, ve které vyhodnotil žádost žalobce ze dne 10. 4. 2015 jako nedůvodnou. Shrnul, že předmětem prošetření a zároveň jedinou námitkou stěžovatele v žádosti o prošetření byl způsob, jakým se správce daně vypořádal s námitkou žalobce, že postup správce daně byl neslučitelný s právem EU. V rámci prošetření tak žalovaný zkoumal, zda byl správce daně oprávněn předmětnou námitku posoudit jako nepřípustnou. Správce daně je povinen před věcným zkoumáním stížnostních námitek posoudit, zda předmětné podání naplňuje všechny definiční znaky řádně podané stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, kterými jsou: 1) podání stížnosti osobou k tomu oprávněnou, 2) směřování stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně a 3) daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Žalovaný konstatoval, že správce daně správně vyhodnotil stížnosti v části jako nepřípustné, neboť nebyly naplněny definiční znaky řádně podané stížnosti, konkrétně daňový řád poskytoval jinou možnost ochrany (odvolání), a stížnost tedy nebylo možno použít.

II. Řízení před krajským soudem

[6] Proti vyrozumění žalovaného brojil žalobce žalobou dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu, ve které uvedl, že se žalovaný posouzením jeho žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodné dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce. Konstatoval, že námitka neslučitelnosti byla podána ve formě stížnosti dle § 261 daňového řádu. Pokud ji správce daně do ukončení

daňové kontroly nevyřídil, porušil § 261 odst. 4 daňového řádu, podle kterého mají být stížnosti podané v průběhu daňové kontroly vyřízeny před jejím ukončením. Žalobce nesouhlasil s tím, že by se touto problematikou měl zabývat až odvolací správní orgán, protože tento postup by byl v rozporu s přímo účinným právem EU (zásadou přímého účinku a zásadou jednotné aplikace) i s principem dvojinstančnosti daňového řízení.

[7] Žalobce zdůraznil, že ostatní námitky podané ve stížnostech nejsou předmětem žaloby. Předmětem žaloby tak byla učiněna pouze námitka neslučitelnosti, a její vyhodnocení žalovaným jako nepřípustné s tím, že směřuje k dokazování. Žalobce napadl výklad správních orgánů, že proti nesprávnému postupu správce daně v průběhu daňové kontroly, je-li namítána nesprávnost při dokazování, není možno podat stížnost dle § 261 daňového řádu, jako nesprávný. Jiný prostředek ochrany dle žalobce právo neposkytuje. Správce daně tedy dle žalobce pochybil, a žalovaný se dopustil nezákonného zásahu tím, že nezajistil nápravu.

[8] Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Předestřel, že posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadeným vyrozuměním o prošetření nebyl žalobce přímo zkrácen na svých právech. Tímto přípisem žalovaný pouze reagoval na žalobcovo podání – žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Zmíněným vyrozuměním žalovaný neuložil žalobci žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Právní postavení žalobce v důsledku předmětného vyrozumění nedoznalo žádné změny.

[9] V daném případě žalobcova stížnost dle § 261 daňového řádu směřovala proti postupu správce daně při dokazování, konkrétně při hodnocení důkazů (včetně neprovedení některých žalobcem navrhovaných důkazů). Krajský soud konstatoval, že správce daně zcela po právu shledal takovou stížnost nepřípustnou (pro nesoulad s podmínkami stanovenými v § 261 odst. 1 daňového řádu k jejímu uplatnění). Stejně tak následný postup žalovaného, který posoudil žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou, byl v souladu s právními předpisy.

[10] Krajský soud shledal, že předmětnou stížností žalobce napadl totožný postup správce daně jako v podaných vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění. Z uvedeného je mimo pochybnost zřejmé, že v době podání stížnosti byl žalobce nejen seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, ale měl také možnost se k němu vyjádřit (vyjadřoval se opakovaně). Námitky uplatňované žalobcem ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění následně musí naleznout svůj odraz ve zprávě o daňové kontrole, která pak představuje odůvodnění samotného rozhodnutí o stanovení daně (odůvodnění platebního výměru). Proti takovému rozhodnutí je pak jednoznačně možno brojit odvoláním, v jehož rámci lze uplatnit mimo jiné i námitky, že se správce daně dostatečně nevypořádal s tvrzeními daňového subjektu, uváděnými ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Správcem daně konstatovaná nepřípustnost nyní projednávané stížnosti vyplývala nejen z důvodu možnosti podat odvolání (tj. nesplnění podmínky neexistence jiného opravného prostředku), ale i z toho důvodu, že směřovala proti hodnocení důkazů a provádění dokazování v rámci daňové kontroly (obdoba námitek žalobce uplatňovaných v jeho vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění).

[11] Má-li jít o postup správce daně napadnutelný stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu, pak z dikce tohoto ustanovení lze dovodit, že může jít o postup, který při provádění daňové kontroly vybočuje ze zákonného rámce (bezdůvodné zadržování dokladů, vyžadování nepřiměřených nároků na místo k provádění kontroly, vyžadovaní zjevně nadbytečných nesouvisejících dokladů apod). Jedná se fakticky o šikanózní jednání správce daně, které samo o sobě nemá přímo odraz ve stanovení daně, avšak daňový subjekt nepřípustně nadměrně zatěžuje. Krajský soud též nesouhlasil s tvrzením žalobce, že správce daně či jeho nadřízený orgán nemůže stížnost dle § 261 daňového řádu označit za nepřípustnou. Takový názor ohledně modalit, jimiž mají správní orgány se stížností nakládat, je přepjatě formalistický.

[12] Krajský soud proto v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[14] Stěžovatel namítá, že podaná správní stížnost neměla být posouzena jako nepřípustná. Pokud jde o stížnost ve věci nesprávného dokazování v průběhu daňové kontroly, správce daně nereagoval na důkazní návrhy ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole. Stěžovateli však svědčilo právo na to, aby se správce daně k jeho důkazním návrhům vyjádřil ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí (dodatečného platebního výměru, respektive výměrů). Stěžovateli dle jeho názoru rovněž svědčilo právo, aby správce daně, vyřídil-li stížnosti proti nesprávnému dokazování v průběhu daňové kontroly jako nepřípustné, tyto vyhodnotil jako vyjádření daňového subjektu a vypořádal je před ukončením daňové kontroly, což se nestalo.

[15] V souvislosti s námitkami proti projednávání kontrolního zjištění, stěžovatel namítá, že některé podstatné body správce daně zcela opomenul, např. námitku neslučitelnosti postupu správce daně při výkladu práva s přímo účinným předpisem EU.

[16] Stěžovatel dále poukázal, že mu bylo odepřeno projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž odkázal na protokol správce daně, z něhož vyplývá, že zástupce stěžovatele si nemohl zprávu přečíst ani mu nebylo umožněno nadiktovat správci daně výhrady, ačkoli se toho domáhal na místě podanými stížnostmi, o kterých správce daně do ukončení daňové kontroly nerozhodl (důkaz: daňovým spisem, protokolem ze dne 10. 4. 2016, výslechem účastníků jednání, zvukovým záznamem).

[17] Stěžovatel uvádí, že povinnost rozhodovat souladně s požadavky práva EU je sama o sobě součástí přímo účinného práva EU, tedy v důsledku nevypořádání námitky neslučitelnosti s právem EU se i napadený rozsudek stal s přímo účinným právem EU neslučitelným, neboť soud neposkytl ochranu působení práva EU v průběhu prvostupňového rozhodovacího procesu, čímž zkrátil právo žalobce na dvojstupňové rozhodování o jeho námitce neslučitelnosti. Stěžovatel zdůrazňuje, že v daňovém řízení výslovně, opakovaně a s konkrétní argumentací namítal neslučitelnost postupu správce daně a jeho výkladu předpisu s přímo účinným právem EU, včetně odkazů na judikaturu Soudního dvora. Tyto námitky opakoval v četných podáních i při ústním projednávání zprávy o daňové kontrole. Správce daně je však po dobu daňové kontroly zcela ignoroval. Stěžovatel uvádí, že podle přímo účinného práva EU byl odvolací orgán povinen „*otázku eurokonformity svého výkladu předpisu řešit již ve správním řízení*“. S ohledem na to,

že písemnosti správce daně ani žalovaného neobsahují posouzení slučitelnosti s právem EU, byl postup správce daně nezákonný, a došlo k nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.

[18] Stěžovatel vyjadřuje přesvědčení, že se měl správní orgán podanou stížností zabývat před vydáním rozhodnutí, neboť v době podání stížnosti nebylo zřejmé, zda bude vydáno rozhodnutí, proti kterému by bylo možno brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. Stěžovatel zdůrazňuje, že svojí stížností nenapadal závěry správce daně, ale domáhal se určitého procesního postupu, tj. provedení důkazů a zohlednění námitky neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU ještě před uzavřením daňové kontroly. Soud za těchto okolností nesprávně aplikoval na věc nedopadající závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

[19] Stěžovatel má za to, že pokud by institut stížnosti podle § 261 daňového řádu neumožňoval podat stížnost proti s právem EU neslučitelnému postupu finančního orgánu, bylo by citované ustanovení neslučitelné s povinností členského státu respektovat právo EU. Má-li Nejvyšší správní soud pochybnost o správnosti takového výkladu stěžovatele, nebo dokonce považuje-li jej za výklad nesprávný, stěžovatel navrhuje položit v tomto ohledu předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, přičemž k případné výzvě soudu stěžovatel navrhne její znění. Nelze rozhodování o slučitelnosti s právem EU oddalovat do doby případného přezkumu před vydáním konečného správního rozhodnutí. Tak by totiž nebylo možno zajistit slučitelnost práva při postupech nebo řízeních, které by nebyly ukončeny pravomocným rozhodnutím.

[20] Žalovaný se k věci vyjádřil přípisem ze dne 17. 8. 2017, kterým navrhuje kasační stížnost zamítnout. Žalovaný uvádí, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a setrvává svém názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které vydal žalovaný, nebyl přímo zkrácen na svých právech. Tímto přípisem žalovaný pouze reagoval na podání stěžovatele, tj. žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ohledně postupu správce daně. Žádostí stěžovatele se žalovaný zabýval, a protože shodně se správcem daně shledal původní stížnost nepřípustnou (ve vztahu k námitce neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU, neboť zde existuje jiný prostředek ochrany), posoudil žádost o prošetření jako nedůvodnou. Tímto vyrozuměním žalovaný neuložil stěžovateli žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, a současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Právní postavení stěžovatele v důsledku předmětného vyrozumění nedoznalo žádné změny. Žalovaný zároveň odkazuje na právní rozbor institutu stížnosti dle § 261daňového řádu, který učinil krajský soud na základě relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalovaný uzavírá, že posouzení původní stížnosti ze strany správce daně i účastníka řízení jako nepřípustné nikterak neodporuje povaze předmětného institutu a v daném případě bylo zcela namístě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Kasační stížnost je projednatelná, na základě posouzení uvedeného níže však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být

předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71).

[23] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[24] K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V daném případě stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu namítal, ovšem pouze obecně, bez bližší specifikace toho, v čem měla spočívat. Nejvyšší správní soud proto pouze konstatuje, že při zkoumání napadeného rozhodnutí neshledal, že by bylo nepřezkoumatelné, ani nezjistil jinou vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

[25] Předmětem řízení o žalobě byl namítaný nezákonný zásah, za který stěžovatel výslovně označil shora specifikované vyrozumění žalovaného, resp. skutečnost, že žalovaný vyslovením nedůvodnosti stěžovatelovy žádosti odepřel vyjádření k meritu stěžovatelovy argumentace, tedy neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU, a vyřízení stížnosti proti tomuto postupu.

[26] Stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu směřuje vždy proti konkrétnímu postupu správce daně nebo nevhodnému chování jeho úředních osob. Samotnou stížní námitku tvoří předmět stížnosti – konkrétní chování úřední osoby správce daně nebo postup správce daně, jakož i stížní důvod, tedy konkretizace vadnosti předmětu stížnosti (nezákonný postup, nevhodné chování, postup v rozporu s právem EU apod.).

[27] Je třeba souhlasit s krajským soudem, že stěžovatel v průběhu řízení opakovanou „námitku neslučitelnosti“ nijak nekonkretizoval (neuvedl předmět stížnosti, který shledává neslučitelným s právem EU), a to ani v žalobě, v odvolání, stížnostech či jiných podáních. Správce daně, žalovaný i soud tak postupovali správně, když tuto námitku vyložili v kontextu jejího uplatnění a spojili ji s dokazováním, resp. vyhodnotili, že směřovala k dokazování. Námitka byla obsažena ve stížnostech podaných v průběhu daňové kontroly za situace, kdy bylo učiněno zjištění, s nímž stěžovatel nesouhlasil, přičemž další námitky obsažené ve stížnostech se dokazování přímo týkaly. Krajský soud své závěry přesvědčivě odůvodnil v odst. 34 – 35 napadeného rozsudku, a Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožnil.

[28] Obecně lze dát stěžovateli za pravdu, že správce daně má povinnost postupovat v souladu s právem EU. Je však třeba zdůraznit, že postup správce daně, včetně hodnocení důkazů, vede k vydání zprávy o daňové kontrole, která je dle § 147 odst. 4 daňového řádu součástí odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru). Proti rozhodnutí je následně možno

brojit odvoláním dle § 109 a násl. daňového řádu. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, uvedl, že„*stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas s uvedeným ‚postupem' v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje.*" V daném případě tedy nebylo možno postup správce daně napadnout stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu.

[29] Stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou tedy svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům (mezi které patří též hodnocení důkazů) učiněných správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu (rozsudek ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 – 32).

[30] V tomto směru Nejvyšší správní soud rovněž vyslovil, že „*[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu.)*" (rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71). Závěr správních orgánů i krajského soudu, že v daném případě nebylo možno stížnost mířící do hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly věcně projednat, je tedy správný.

[31] Stěžovatel má samozřejmě dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti, či na právo stížnost věcně projednat v případě, kdy k tomu nejsou dány podmínky předpokládané zákonem (srov. rozsudek ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015 – 31). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem, k němuž dospěl krajský soud a plně na něj odkazuje. Jeho výklad odpovídá účelu právní úpravy.

[32] Podle § 82 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 .

[33] Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že ochrana podle § 82 s. ř. s. je důvodná tehdy, pokud jsou kumulativně splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl

zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz rozsudky ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS, a ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 - 20).

[34] Žalovaný stěžovatelem podanou žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudil jako nepřípustnou (v části, které se týká žaloba, resp. kasační stížnost) a o výsledku posouzení stěžovatele vyrozuměl. Vyrozuměním žalovaného o vyřízení žádosti o prošetření stěžovatel nemohl být přímo zkrácen na svých právech, neboť mu jím žalovaný neuložil žádné povinnosti ani neomezil jeho práva. Žalovaný stěžovateli pouze sdělil, že žádost o prošetření není důvodná, jelikož postup správce daně, proti kterému stěžovatel brojí, je možno napadat jiným prostředkem ochrany. Krajský soud tedy nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl v důsledku předmětného vyrozumění žalovaného přímo zkrácen na svých právech, tak jak to vyžaduje § 82 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 7 Afs 125/2014 – 32). První z definičních znaků zásahu vymezených judikaturou tak nebyl naplněn, a krajský soud postupoval správně, když žalobu stěžovatele zamítl.

[35] K námitce, že správce daně opomenul některé podstatné body námitek proti projednávání kontrolního zjištění, např. námitku neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU, Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že správce daně tyto body neopomenul, ale vyhodnotil je jako nepřípustné. Kasační námitka je tedy nedůvodná.

[36] Námitku, že stěžovateli bylo odepřeno projednání zprávy o daňové kontrole, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla obsahem žaloby.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Žalobce se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalované žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 14. září 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu