ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Ing. D. H.,** zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 4. 2018, č. j. 25 A 30/2018 - 13,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“) se žalobkyně v řízení podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) domáhala určení, že „*zahájení a provedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj na základě výzvy č. j. 19682/18/3202-50521-804551 ze dne 5. 1. 2018 bylo nezákonné.*“

[2] Krajský soud žalobu s poukazem na § 46 odst. 1 písm. d) a § 85 s. ř. s. odmítl. V odůvodnění uvedl, že podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud odmítne žalobu, pokud se jedná o žalobu nepřípustnou. Právě o takovou žalobu se jednalo v dané věci. Žalobkyně se žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Podle § 85 s. ř. s. je taková žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[3] Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, „*podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl*

nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s.“ Z uvedeného podle krajského soudu plyne, že v případě, kdy se žalobkyně domáhá pouze určení, že určitý zásah byl nezákonný (což platí i pro daný případ), není žaloba podmíněna vyčerpáním jiných prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem. Z uvedeného však také dle soudu vyplývá, že citovaný závěr nelze vztáhnout na situaci, kdy je možné využít jako prostředku nápravy žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. Tímto se nadto již zabývala i další judikatura Nejvyššího správního soudu (která nebyla uvedeným rozsudkem rozšířeného senátu dotčena), z níž vyplývá, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42). V dané věci přitom žalobkyně může brojit proti nezákonnosti zahájení a vedení doměřovacího řízení žalobou proti rozhodnutí dle § 65 a násl s. ř. s. Dne 9. 4. 2018 totiž žalovaný vydal dodatečný platební výměr č. j. 1488680/18/3202-50522-809758, kterým žalobkyni doměřil daň a stanovil penále. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně se může bránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s., v důsledku čehož je podaná žaloba nepřípustná (§ 85 s. ř. s.).

II.

[4] Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle stěžovatelky je usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby nezákonné a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jakkoli lze proti dodatečnému platebnímu výměru brojit odvoláním a poté žalobou podle § 65 s. ř. s., neznamená to nepřípustnost žaloby podle § 85 s. ř. s. Oporou pro tento názor je jednak samotné ustanovení § 85 s. ř. s. věta za středníkem (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), a dále pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Podle stěžovatelky z tohoto usnesení vyplývá, že v dané věci mohla použít oba prostředky ochrany (žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s., tedy žalobu proti rozhodnutí, jakož i žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s., tedy zásahovou žalobu). Podpůrně poukázala na důvodovou zprávu k zákonu č. 303/2011 Sb., na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č. j. 30 A 159/2017 - 49, a na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 - 29. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil usnesení krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s usnesením krajského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Stěžovatelka kasační stížností brojí proti usnesení krajského soudu, kterým byla odmítnuta její zásahová žaloba podle § 46 odst. 1 písm. d), resp. § 85 s. ř. s.

[9] 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.*

[10] Podle § 85 s. ř. s. je žaloba *nepřípustná, 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] Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh (žalobu), jestliže je návrh podle tohoto zákona *nepřípustný*.

[12] Citované znění § 85 s. ř. s. je výsledkem novely provedené zákonem č. 303/2011 Sb., kterým došlo s účinností od 1. 1. 2012 ke změně s. ř. s. Před touto novelou bylo možno zásahovou žalobou napadnout pouze existující zásah, resp. zásah, jehož důsledky trvají nebo hrozí jeho opakování. Pokud zásah skončil, byl soud povinen řízení o žalobě zastavit (§ 86 s. ř. s). Domáhal-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, jednalo se o žalobu nepřípustnou (§ 85 s. ř. s.). Citovaná novela zavedla nové oprávnění soudu vydat kromě výroku na plnění (přikazujícího či zakazujícího) též výrok určovací (deklaratorní), jímž by soud pouze určil, že zásah byl nezákonný.

[13] K tomu srov. i důvodovou zprávu k citovanému zákonu, podle níž „*Vzhledem k jen velmi omezené možnosti využít skutečně v praxi žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, navrhovaná právní úprava rozšiřuje podmínky pro podání žaloby proti faktickému zásahu veřejné moci a v praxi to bude znamenat možnost vydání deklaratorního rozhodnutí o nezákonném zásahu. I pouhé konstatování nezákonnosti zásahu je pro občany velmi důležité a posiluje tak u veřejnosti důvěru v právní stát a napomáhá kultivovat činnost orgánů veřejné správy. Návrh vypouští z ustanovení § 82 s.ř.s. slova "trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování". Návrh zcela ruší ustanovení § 86 s.ř.s., podle kterého se řízení zastavilo, jestliže soud po podání žaloby zjistil, že zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu. Návrh mění ustanovení § 87 s.ř.s., kde se zachovává možnost soudu zakázat a přikázat správnímu orgánu obnovit stav před zásahem (reparace), trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, kdy nově umožňuje, aby soud, shledá-li zásah správního orgánu nezákonným, ve výroku rozsudku určil, že zásah je nezákonný. Z hlediska odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (např. podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád)), bude mít navrhovaná změna především významný psychologický efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb., není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl*

od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti předmětného zásahu soudem. Poškozený tak zpravidla žádá o náhradu škody příslušný úřad bez jakýchkoliv podkladů. Rozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, neuspokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného. Pro zachování právní jistoty účastníků se rovněž navrhuje, že po dobu řízení u správního soudu o určení, že zásah byl nezákonný, promlčecí doba u nároku na náhradu škody neběží. V případě, že konstatování nezákonného zásahu tu doposud není, soud posoudí problematiku nezákonnosti zásahu jako prejudiciální otázku, což prodlužuje rozhodování o samotném odškodnění. Tento závěr vyplývá rovněž z § 135 občanského soudního řádu a pravomoci civilních soudů vyřešit uvedenou otázku jako prejudiciální v rámci samotného řízení o náhradu škody."

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že na základě § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.) a k němu se vztahující judikatury neměl krajský soud žalobu odmítnout, ale měl ji věcně projednat. Posouzení uvedené námitky se neobejde bez rekapitulace správního a soudního spisu.

[15] Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatelka v roce 2014 prodala nemovitosti v katastrálním území Výškovice, přičemž příjem z nich neuvedla v daňovém přiznání za zdaňovací období 2014, resp. tento příjem nezdanila.
[16] Žalovaný proto stěžovatelku vyzval výzvou ze dne 5. 1. 2018, č. j. 19682/18/3202-50521-804551 (dále též „výzva ze dne 5. 1. 2018), vydanou podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád") k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014.

[17] V návaznosti na uvedenou výzvu stěžovatelka podala dne 14. 1. 2018 stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[18] Dne 3. 4. 2018 doručila stěžovatelka Krajskému soudu v Ostravě žalobu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., ve které tvrdila, že příjem obdržený z prodeje předmětných nemovitých věcí je od daně z příjmů osvobozen z důvodu splnění tzv. časového testu. V petitu zásahové žaloby stěžovatelka navrhovala, aby krajský soud rozhodl tak, že se žalovanému „*zakazuje vést*" doměřovací řízení u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 na základě výzvy ze dne 5. 1. 2018. Pro případ, že by doměřovací řízení skončilo před projednáním žaloby, navrhovala, aby Krajský soud v Ostravě rozhodl tak, že zahájení a provedení doměřovacího řízení u daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 žalovaným na základě výzvy ze dne 5. 1. 2018 „*bylo nezákonné*".

[19] Podáním ze dne 14. 4. 2018 pak stěžovatelka soudu sdělila, že žalovaný vydal dne 9. 4. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 1488680/18/3202-50522-809758, kterým byla stěžovatelce v uvedeném řízení doměřena daň a stanoveno penále. Vydáním tohoto platebního výměru bylo ukončeno doměřovací řízení a stěžovatelka se nadále domáhá pouze toho, aby krajský soud rozhodl, že zahájení a provedení doměřovacího řízení u daně

z příjmů fyzických osob za rok 2014 žalovaným na základě výzvy ze dne 5. 1. 2018 „*bylo nezákonné*“.

[20] Krajský soud následně žalobu shora rekapitulovaným usnesením odmítl.

[21] S krajským soudem lze předně souhlasit v tom, že judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu: jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Obdobně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb., ze dne 26. 7. 2007, č. j. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 243/2016 - 34, ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 – 40, atd.

[22] Je pravdou, že rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, došlo k částečnému zúžení množiny „*jiných právních prostředků*“ ve smyslu § 85 s. ř. s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že „[p]*odání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s.*“

[23] Z tohoto závěru, resp. celkové koncepce rozsudku rozšířeného senátu však zároveň vyplývá, že uvedené zúžení se vztahuje pouze na právní prostředky ochrany v rámci veřejné správy. Jinými slovy, tento rozsudek nic nemění na subsidiaritě zásahové žaloby vůči jiným žalobním typům upraveným v soudním řádu správním. To potvrzuje i aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu. Srov. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 As 61/2018 - 34, podle něhož z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, vyplývá, že „*§ 85 s. ř. s. věta za středníkem se vztahuje pouze na právní prostředky ochrany v rámci veřejné správy a nevylučuje tím pádem subsidiaritu zásahové žaloby vůči jiným žalobním typům, tj. vůči žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a žalobě proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s.*“ Obdobně viz i rozsudek ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, podle něhož novela § 85 s. ř. s. provedená zákonem č. 303/2011 Sb. pouze odstranila u tzv. deklaratorních zásahových žalob povinnost předchozího vyčerpání prostředků ochrany před správními orgány, nezměnila však princip subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí a nečinnostní žalobě.

[24] Nejvyšší správní soud současně konstantně uvádí, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně 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 posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[ú]*čelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možností úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí*“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „[p]*řezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice 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 systematice 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.*“

[25] Z obdobných úvah vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015 - 80. V tomto rozsudku bylo posuzováno usnesení o odmítnutí zásahové žaloby (podané po účinnosti zákona č. 303/2011 Sb.), jíž se účastnice řízení domáhala ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Pardubický kraj spočívajícím v tom, že správce daně v odvolacím řízení provedl výslech svědků a pořídil zvukově obrazový záznam o těchto úkonech, a dále v tom, že výzvou ke splnění povinnosti vyžádal písemnost. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud žalobu odmítl s poukazem na § 85 s. ř. s., když konstatoval, že účastnice řízení se mohla proti předmětným úkonům v řízení bránit žalobou podle § 65 s. ř. s. a nikoliv žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Mj. uvedl, že: „*Pokud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkumu, umožnil by stěžovatelce fakticky dvojí projednání téže věci před soudem. I kdyby provedení rozporovaných úkonů správcem daně shledaly správní soudy nezákonným, přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom stěžovatelka mohla napadnout před správním soudem žalobou podle ust. § 65 s. ř. s. a správní soudy by se musely celou situací zabývat znovu. Takový postup by byl v rozporu principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s. Stěžovatelka může přitom v žalobě proti rozhodnutí o odvolání napadat*

pokračování

též procesní vady, jichž se měl správce daně dopustit, a proto nebude zbavena soudní ochrany. Může v ní tedy namítat nezákonnost správcem daně provedených úkonů, nemožnost přihlížet k takto provedeným úkonům, porušení zásad daňového řízení apod.“

[26] Uvedený rozsudek přitom napadla účastnice kasačního řízení ústavní stížností, Ústavní soud ji však shledal zjevně neopodstatněnou (viz usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16). V uvedeném rozhodnutí Ústavní soud mj. uvedl, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je „*rozhodující otázka, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nepřípustně odepřely stěžovatelce přístup k soudu, konkrétně ve správním soudnictví. Ústavní soud dospěl k závěru, že nikoli, poněvadž v obou rozhodnutích je zřetelný akcent na skutečnost, že stěžovatelka žalobou vytýkaná procesní pochybení může uplatnit v rámci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního, což ostatně ani sama nevylučuje, ba nepřímo tuto skutečnost potvrzuje. Jak Nejvyšší správní soud přiléhavě uvedl ve svém judikátu č. j. 1 As 199/2014-81 ze dne 15. 4. 2015, na který oba soudy v nyní napadených rozhodnutích také odkázaly, „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 systematice soudního řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).“ Odtud také plyne, že stěžovatelce se dostalo jasné odpovědi na otázku, proč proti některým dílčím úkonům správce daně je možno brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a proti jiným nikoli. K tomu se sluší poznamenat, že nepřipuštění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v otázce zákonnosti samotného vedení správního řízení Ústavní soud již jako ústavně konformní aproboval (viz např. usnesení sp. zn. I. ÚS 1613/15 ze dne 29. 9. 2015). Za daných okolností tak Ústavní soud odmítl ústavní stížnost dle § 43 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu jako návrh zjevně neopodstatněný.*“

[27] I Ústavní soud tedy aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), jež konstantně aplikuje judikatura Nejvyššího správního soudu, kterou na danou věc použil i krajský soud.

[28] Oporu pro výklad stěžovatelky neposkytuje ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Stěžovatelka z něj účelově vytrhává dílčí argumentaci a aplikuje ji na svůj (skutkově a právně odlišný) případ.

[29] Rozšířený senát se v uvedené věci zabýval odlišnou skutkovou situací, a sice situací, kdy Finanční ředitelství v Praze potvrdilo rozhodnutí správce daně, kterými byla účastnici řízení na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze napadla účastnice řízení žalobou u Krajského soudu v Praze. Namítala krom jiného, že správní rozhodnutí byla vydána na základě nezákonně zahájené daňové kontroly, protože správce daně nesplnil povinnost danou § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval účastnici řízení k podání dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud žalobu zamítl. Účastnice řízení napadla rozsudek

krajského soudu kasační stížností. První senát Nejvyššího správního soudu při předběžném projednání zjistil, že existuje rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu v otázce přípustnosti námitek proti zahájení a průběhu daňové kontroly v žalobě proti rozhodnutí (dodatečnému vyměření daně), jemuž tato kontrola předcházela. Dále shledal, že existuje rozporná judikaturu v otázce, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[30] Tyto otázky pak předložil k řešení rozšířenému senátu, který usnesením ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, vyslovil, že: „*I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.*“

[31] Uvedené závěry odůvodnil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následovně: „*Daňový 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. Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 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. 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.*

pokračování

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

[32] Ve vztahu k daňové kontrole dále rozšířený senát připustil, že ta může být *„v určitých ohledech zkoumána i v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takříkajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Z odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. Již jen z tohoto důvodu nelze ve vztahu mezi takovýmito řízeními uvažovat o překážce litispendence či věci rozhodnuté. Nelze proto dovozovat, že podmínkou přípustnosti výtek v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. vůči doměření daně opírajících se o tvrzenou nezákonnost daňové kontroly jako takové či nějakého jejího konkrétního úkonu, byla-li zjištění opatřená kontrolou podkladem pro doměření daně, je předchozí uplatnění těchto výtek v žalobě podle § 82 s. ř. s. směřující vůči této kontrole. Z ustanovení o podmínkách přípustnosti obou žalob nic takového neplyne. Neplyne to ani ze vzájemného poměru těchto žalob v systému správního soudnictví – oba typy žalob stojí vedle sebe relativně autonomně, v obou případech je předmětem žaloby autoritativní jednání orgánu veřejné správy, navzájem se však liší formou (blíže k tomu viz body 17 až 21 usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). (...) O zásahové žalobě se rozhoduje přednostně (§ 56 odst. 1 a 3 s. ř. s.), proto by obecně vzato mělo rozhodnutí v této věci časově výrazně předcházet rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně opírajícímu se o skutková zjištění učiněná v dotyčné daňové kontrole. Ne vždy tomu tak však z nejrůznějších důvodů musí být. V takových případech pak bude obvykle vhodné, poběží-li současně jak řízení o zásahové žalobě, tak řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž obě se budou zabývat z určitých úhlů pohledu toutéž daňovou kontrolou, aby později zahájené řízení bylo podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušeno do skončení prvního z nich.*“

[33] Lze tedy shrnout, že ve stěžovatelkou akcentovaném usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, se rozšířený senát primárně zabýval soudním přezkumem daňové kontroly. V nyní projednávané věci přitom správce daně neprováděl vůči stěžovatelce

daňovou kontrolu, nýbrž výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil a vedl doměřovací řízení, jehož předmětem byla daňová povinnost stěžovatelky na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Ačkoliv si Nejvyšší správní soud uvědomuje částečnou podobnost obou institutů, k možnosti přezkumu výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (resp. k přezkumu zahájení a provedení doměřovacího řízení zahájeného na základě takové výzvy) 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). Nadto připustil, že možnosti soudní kontroly daňové kontroly (jako procesního postupu) a samotného doměřovacího řízení, v rámci kterého dochází k vlastnímu stanovování daňové povinnosti, se liší. Výslovně uvedl, že: „*Předmětem 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.*"

[34] Nutno dodat, že mezi stranami není sporné, že doměřovací řízení ve věci daňové povinnosti stěžovatelky bylo v době rozhodování krajského soudu již ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru. Stěžovatelka přitom ani netvrdí, že by vydaný platební výměr nemohla napadnout odvoláním a následně správní žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, která nebyla shora označeným rozhodnutím rozšířeného senátu dotčena, přitom umožňuje v rámci takového řízení posoudit i zákonnost jednotlivých úkonů vedoucích k vydání rozhodnutí, resp. neumožňuje samostatně zásahovou žalobou brojit proti jednotlivým krokům činěným v rámci správního, resp. daňového řízení (viz např. shora označené rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256, ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 – 39, atp.).

[35] Nutno konečně dodat i to, že stěžovatelka v zásahové žalobě ani nerozporovala (resp. ani nemohla) některé (zásahovou žalobou přezkoumatelné) kroky správce daně při daňové kontrole, nýbrž cílila proti materiálnímu posouzení její daňové povinnosti; rozporovala, zda měl být její příjem z prodeje nemovitých věcí osvobozen od daně, či nikoliv. Napadala tedy skutečnost, na které je založeno vlastní stanovení výše její daňové povinnosti. Takové námitky však nemají v rámci zásahové žaloby místo, jak plyne z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55.

[36] Předmětem soudního přezkumu přitom není rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č. j. 30 A 159/2017 - 49, nebo rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 - 29, na které stěžovatelka poukazovala v kasační stížnosti, a proto se Nejvyšší správní soud nemůže vyjadřovat ke správnosti závěrů v nich obsažených. V nyní posuzované věci postupoval krajský soud zcela v souladu s právní úpravou a judikaturou (viz výše). Nejvyšší správní soud dodává, že je mu z úřední činnosti známo, že v označeném rozsudku ve věci sp. zn. 30 A 159/2017 posuzoval krajský soud žalobu, kterou se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty prováděná Finančním úřadem pro Plzeňský kraj u žalobce byla nezákonná.

Obdobně i ve věci sp. zn. 51 A 37/2017 se krajský soud zabýval žalobou na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v provádění uvedené daňové kontroly, a nikoliv žalobou směřující proti doměřovacímu řízení zahájenému výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[37] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[38] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[39] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. října 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu