

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 11. 2018, čj. 25 A 63/2018-45,

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 a její posouzení krajským soudem

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Ostravě žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřoval v tom, že žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na odročení termínu výslechu svědka nařízeného na 19. 7. 2018 z důvodu nemožnosti zástupce žalobce se výslechu zúčastnit. Žalobce se domáhal, aby krajský soud určil, že tento postup žalovaného je nezákonným zásahem. Namítal, že žalovaný byl v dostatečném předstihu informován o závažné překážce, která zástupci žalobce bránila účastnit se výslechu. S odročením žalovaný původně neformálně souhlasil, přesto návrhu nevyhověl, ač věděl, že

pro složitost věci není možné zajistit včas substituci zástupce žalobce. Žalobce má právo se výslechu zúčastnit a být přitom zastoupen zástupcem.

[2] Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným usnesením žalobu odmítl. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti (viz body [3] a [4] níže).

[3] Dne 5. 12. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za období roku 2014, 2015 a 2016. Dne 14. 6. 2018 byl žalobce vyrozuměn o provádění výslechů svědků, které se uskuteční mj. dne 19. 7. 2018 v Uherském Hradišti. Dne 22. 6. 2018, po výslechu svědka R. N., sdělil zástupce žalobce správci daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Bruntál), že ve dnech 18. nebo 19. 7. 2018 proběhne v jiném řízení, které je vedeno na územním pracovišti ve Frýdku – Místku, výslech utajovaných svědků před Policií ČR, o čemž se zástupce žalobce dozvěděl předchozího dne. Zástupce žalobce správci daně avizoval, že poté, co mu bude sdělen přesný termín výslechů, požádá o jeho změnu v tomto řízení; současně sdělil, že územní pracoviště ve Frýdku – Místku přislíbilo kontaktovat územní pracoviště Bruntál poté, co bude termín výslechu svědků znám. Správce daně přislíbil této žádosti vyhovět s tím, že požádat o změnu termínu musí do 29. 6. 2018.

[4] Dne 29. 6. 2018 požádal zástupce žalobce o změnu termínu výslechu svědků nařízeného na den 19. 7. 2018. V žádosti odkázal na dohodu učiněnou dne 22. 6. 2018 a k žádosti přiložil předvolání Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště ve Frýdku – Místku. Dne 3. 7. 2018 správce daně kontaktoval svědkyni, která měla být vyslechnuta dne 19. 7. 2018. Ta uvedla, že v den plánovaného výslechu má v práci nahlášenou omluvenou absenci, kterou bylo z provozních důvodů nutno povolit v dostatečném předstihu a tento stav nelze již změnit. Téhož dne sdělil správce daně žalobci, že nevyhověl žádosti o odročení termínu výslechu svědkyně, neboť územní pracoviště Frýdek – Místek nekontaktovalo správce daně pro odstranění kolize výslechů. Zástupce žalobce, ačkoliv byl upozorněn na nutnost dostatečného časového předstihu žádosti, a o kolizi věděl již od 25. 6. 2018, požádal o odročení až v pátek 29. 6. 2018 v pozdních odpoledních hodinách. Zástupce žalobce o odročení požádal ještě ústně dne 11. 7. 2018, žádosti nebylo vyhověno. Dne 19. 7. 2018 proběhl výslech svědkyně za účasti jak žalobce, tak jeho zástupce JUDr. Šrámka (k tomuto posledně uvedenému zjištění krajského soudu, které je nesprávné, však viz bod 17 níže).

[5] Krajský soud na základě shora uvedených skutečností konstatoval, že v případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany zásahovou žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť má možnost domáhat se ochrany proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Ochrana před nezákonným zásahem má subsidiární povahu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud uvedl, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Zásahová žaloba je tak nepřípustná proti procesnímu postupu správce daně, kterým se upravuje vedení řízení, pokud nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, je zjevná a nepochybná. Zamítnutí žádosti o odročení termínu výslechu svědka je procesním úkonem technicky zajišťujícím průběh řízení. Ačkoliv lze podle okolností konkrétního případu připustit, aby i čistě procesní

úkon správního orgánu byl výjimečně zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., taková situace však v posuzované věci z žalobcových tvrzení ani ze správního spisu nevyplývá. Žalobcem tvrzený zásah nesplňuje ani podmínku intenzity, ani výjimečných okolností. Vzhledem k tomu, že nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání správce daně bylo nezákonným zásahem, je zjevná a nepochybná, neboť se jedná o postup správce daně, technicky upravující vedení řízení, krajský soud žalobu jako nepřípustnou odmítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti usnesení krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) z důvodu nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. kasační stížnost a domáhá se jeho zrušení. Namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil žalobu stěžovatele jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Jednalo se přitom o žalobu na určení toho, že zásah byl nezákonný. Vadou spočívající v tom, že krajský soud nerespektoval zjevnou dichotomii zásahových žalob, je stižena celá argumentace soudu. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na § 85 s. ř. s., který sice hovoří o nutnosti vyčerpání jiných právních prostředků, avšak nikoliv v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Rozhodnutí, na která krajský soud odkazuje, se vztahují výlučně k zásahovým žalobám na ochranu před nezákonným zásahem, přičemž se jedná o judikáty před novelou soudního řádu správního, kterou byla do právního řádu zavedena určovací žaloba proti nezákonnému zásahu a kterou bylo stanoveno, že princip vyčerpání jiných právních prostředků se na tuto žalobu neuplatní. Krajský soud proto nemohl stěžovatelovu žalobu na určení nezákonnosti zásahu odmítnout jako nepřípustnou podle § 85 s. ř. s.

[7] Krajský soud tvrdí, že stěžovatel uvádí pouze zásah do svých procesních práv, který v této fázi nemá hmotněprávní dopad do jeho subjektivní sféry. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, neboť bylo zasaženo do práva stěžovatele na spravedlivý proces, jehož součástí jsou další dílčí práva (hájit svá práva a právem chráněné zájmy prostřednictvím zvoleného zástupce; důvodně očekávat, že správní orgán bude postupovat tak, jak uvedl ve svém sdělení; být přítomen výslechu svědka; kontrolovat protokolaci jednání; a položit svědkovi vlastní, doplňující otázky). Stěžovatel byl z ústního jednání, jehož předmětem byl výslech svědka, vyloučen a část procesu v jeho věci tak byla provedena kabinetně, což je objektivně nejvyšší možná míra zásahu do stěžovatelova práva na spravedlivý proces. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na to, že tentýž krajský soud (ale jiný senát) v témže roce vydal rozsudek v obdobné věci a došel v něm ohledně přípustnosti zásahové žaloby na určení nezákonného zásahu tam, kde je možné hájit svá práva také žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ke zcela opačnému závěru. A to i přesto, že již byl vydán dodatečný platební výměr, čímž je žalobci plně přípustná žaloba proti rozhodnutí správního orgánu (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2018, čj. 22 A 20/2018-36, a v něm citované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55).

[8] Namítané jednání správce daně podlamuje obecnou důvěru ve správu daní jako celek. K faktické újmě stěžovatele spočívající v jeho vyloučení z procesu v jeho věci došlo již nyní. Skutečnost, že v budoucnu dojde v důsledku tohoto zásahu k dalším hmotněprávním a osobnostním újmám, není důvodem k tomu, aby byla stěžovateli již v této fázi odepřena možnost obrany. Došlo k zásahu do práva na spravedlivý proces, neboť stěžovatel byl zcela vyloučen z účasti na části jeho procesu a byla mu tak upřena jeho zákonná kontrolní a participační práva. V případě odepření stěžovatelova práva na určení

nezákonnosti zásahů správce daně by *ad absurdum* došlo k přímému zpochybnění jakéhokoli smyslu zásahové žaloby na určení nezákonnosti zásahu, neboť si lze jen těžko představit zásah zásadnější, než faktické vyloučení stěžovatele z části jeho procesu, kterého má právo se účastnit. Proti namítanému jednání správce daně je nutné zasáhnout bezodkladně, a to proto, že deklarací nezákonnosti postupu správce daně by bylo možné se již v rámci daňové kontroly operativně vypořádat s jeho následky a pokračovat v daňové kontrole v souladu se zákonem bez nutnosti následně podávat komplexní žalobu proti správnímu rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že smyslem výjimky z pravidla o nepřípustnosti zásahové žaloby při možnosti domáhat se ochrany nebo nápravy jinými prostředky pro případ, že je podána pouze určovací žaloba, je zamezit zjevně neúčelnému uplatňování prostředků ochrany vůči správnímu orgánu, protože prostředky ochrany vůči správnímu orgánu slouží zásadně k eliminaci závadného stavu. Jejich uplatnění by tedy mělo pouze formální význam, nebyla-li by jimi tato eliminace požadována, a tedy není namístě na jejich využití trvat, domáhá-li se žalobce toliko určení nezákonnosti zásahu.

[10] Žalovaný nesouhlasí s argumentací stěžovatele, že domáhá-li se pouze určení nezákonnosti zásahu, a nikoli zjednání nápravy, nedomáhá se ochrany svých práv, protože autoritativní určení nezákonnosti zásahu může být relevantní pro řízení, jehož výsledek je takovou povahou jednání správního orgánu podmíněn. Typicky se bude jednat o řízení o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem. Připuštění opačného závěru by v důsledku znamenalo, že žádná určovací žaloba, jejímž výsledkem je toliko autoritativní konstatování práva či právního stavu, není prostředkem ochrany práva, protože jejím výsledkem není výrok, kterým by soud žalovanému ukládal práva či povinnosti (např. žaloba na určení vlastnictví by v takovém případě nebyla prostředkem ochrany vlastnického práva), což je absurdní.

[11] Zásahovou žalobu lze použít proti takovému jednání, které se sice promítne do rozhodnutí napadnutelného žalobou a může založit jeho nezákonnost, ale bez ohledu na ně již samo o sobě představuje natolik zásadní zásah do veřejných subjektivních práv účastníka řízení, že po něm nelze legitimně požadovat, aby vyčkával a podal až žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. V případě rozhodnutí o stanovení daně tomu tak obecně bude v situaci, kdy závadné jednání předcházející vydání rozhodnutí o stanovení daně má dopad i do „nedaňové“ sféry daňového subjektu. Typicky může jít o nezákonně prováděnou daňovou kontrolu, jejíž vedení samo o sobě představuje pro daňový subjekt zátěž, např. z hlediska ztěžování faktického výkonu ekonomické činnosti. Nezákonně nařízená či prováděná daňová kontrola sice může založit nezákonnost výsledného rozhodnutí (platebního výměru), ovšem její negativní dopady nemusí být zrušením tohoto rozhodnutí plně kompenzovány. Dle žalovaného stěžovatel ani v kasační stížnosti neuvádí, proč by údajné pochybení, kterého se žalovaný měl dopustit, mělo mít charakter přímého zkrácení veřejných subjektivních práv stěžovatele, resp. v čem by tato přímost měla spočívat. Porušení práva na spravedlivý proces, kterým stěžovatel argumentuje, má význam toliko k výsledku tohoto procesu. Úkon žalovaného, který měl být dle žalobce prohlášený za nezákonný zásah, proto nemá samostatný význam pro veřejná subjektivní práva stěžovatele.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 82 s. ř. s. [k]aždý, *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.*

[15] Podle § 85 s. ř. s., [ž]*aloba je 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*.

[16] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodným tvrzení stěžovatele, že krajský soud nesprávně přistupoval k žalobě stěžovatele jako k žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, ačkoliv se jednalo o žalobu na určení nezákonnosti zásahu. Krajský soud v popisné části rozhodnutí sice hovoří obecně o žalobě stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem, což je pravděpodobně dáno tím, že i sám stěžovatel své podání ze dne 16. 7. 2018 adresované krajskému soudu nadepsal „*Žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu*" (nikoliv výslovně žaloba na určení nezákonnosti zásahu; obdobně v podnadpisu žaloby stěžovatel toliko v obecnosti uvádí, že se jedná o podání „*ve věci nezákonného zásahu do práva žalobce...*"). V části usnesení, které obsahuje vlastní právní posouzení, však soud již výslovně hovoří o tom, že se stěžovatel domáhá „*určení nezákonnosti zásahu žalovaného*" (viz bod [8] usnesení krajského soudu), a jako zásahovou žalobu na určení ji proto také posoudil. Tato námitka stěžovatele proto není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud však současně nepřehlédl, že krajský soud v rekapitulační části usnesení, ve kterém shrnuje svá zjištění, konstatuje, že ze správního spisu zjistil, že: „*Dne 19. 7. 2018 proběhl výslech svědka za účasti jak žalobce, tak jeho zástupce JUDr. Šrámka.*" (viz bod [4] usnesení krajského soudu). Vyslýchanou osobou byla svědkyně H. V.. Jak však ze správního spisu, konkrétně z Protokolu o výslechu svědka ze dne 19. 7. 2018, zjistil kasační soud, tohoto výslechu se neúčastnil ani daňový subjekt osobně (tj. stěžovatel), ani jeho zástupce JUDr. Alfréd Šrámek. Ostatně neúčast zástupce při výslechu je stěžovatelem namítaným důsledkem postupu žalovaného, takže toto konstatování krajského soudu nedává smysl. V protokolu je uvedena u „Osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu" pomlčka, níže v protokolu je pak sice uveden „Zástupce daňového subjektu", kterým je na základě plné moci ze dne 4. 5. 2018, advokát JUDr. Alfréd Šrámek, protokol však není podepsán ani daňovým subjektem, ani jeho zástupcem (na rozdíl od podpisu všech ostatních zúčastněných osob – tj. svědkyně H. V. a úředních osob, které protokol podepsaly na každém jeho listu). V protokolu se pak v části „Průběh jednání" výslovně uvádí: „*Daňový subjekt byl o konání výslechu svědka vyrozuměn* [...] *a k jednání se nedostavil*".

Tuto skutečnost správce daně konstatuje rovněž v závěru protokolu a na jeho konci v části „Podpisy zúčastněných osob“ na řádku „za daňový subjekt“ se rovněž podpis stěžovatele, ani jeho zástupce nenachází. Nelze tedy než uzavřít, že konstatování krajského soudu o skutečnostech vyplývajících ze spisu, konkrétně o tom, že výslech svědkyně dne 19. 7. 2018 proběhl za účasti *„jak žalobce, tak jeho zástupce JUDr. Šrámka*“, je nesprávný. Kasační soud nicméně současně zdůrazňuje, že ačkoliv krajský soud podstatný obsah správního spisu v rekapitulační části svého usnesení shrnul nesprávně, tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, a to z níže uvedených důvodů.

[18] Stěžovatel se domáhal určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího *v zamítnutí žádosti stěžovatele o odročení nařízeného termínu výslechu svědka*. Krajský soud své posouzení postavil na tezi, že zamítnutí žádosti o odročení termínu výslechu svědka je procesním úkonem, kterým se technicky zajišťuje průběh řízení. Takový úkon se netýká veřejných subjektivních práv a povinností stěžovatele. Kasační soud se s tímto posouzením krajského soudu – v podmínkách projednávané věci – plně ztotožňuje.

[19] Jak správně uvedl již krajský soud, zamítnutí žádosti o odročení výslechu svědka totiž právo daňového subjektu – zejména jeho právo být u výslechu svědka (osobně či prostřednictvím svého zástupce) přítomen a klást svědku otázky – nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje. Správce daně tímto postupem pouze určil, kdy výslech proběhne a toto rozhodnutí stěžovateli sdělil s dostatečným předstihem tak, aby stěžovatel mohl naplnit své právo být výslechu přítomen a klást svědku otázky.

[20] Nejvyšší správní soud sice ve své judikatuře v minulosti připustil, že zásahem může být například i nesprávný postup při doručování, pokud představuje pro příjemce písemností nadměrnou administrativní zátěž spojenou se vznikem materiální újmy (viz rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, čj. 2 As 93/2016-138, bod 23); nebo neumožnění nahlédnout do spisu, pokud by bylo v takové intenzitě, že by znamenalo zásah do práva na spravedlivý proces (viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, bod 29); případně znepřístupnění určitých dokumentů v daňovém řízení, brání-li tento postup správního orgánu daňového subjektu v dosažení účinné ochrany v řízení o žalobě proti rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2018, čj. 1 Afs 99/2018-42, body 15 až 17). Z uvedené judikatury plyne, že v závislosti na okolnostech konkrétního případu je možné, aby i čistě procesní úkon správního orgánu byl výjimečně zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. O takovou situaci se v případě stěžovatele nejednalo.

[21] Samotné zamítnutí žádosti o odročení výslechu svědka nebrání v uskutečnění práva daňového subjektu být tomuto výslechu (osobně či prostřednictvím svého zástupce) přítomen a klást svědku otázky. Jinými slovy, postup správce daně stěžovatelovo právo na spravedlivý proces, jakož i dílčí práva s ním související, nezmařil. Z tohoto důvodu postup správce daně v projednávané věci nesplňuje podmínku intenzity ani výjimečných okolností, která se podává ze shora citované judikatury.

[22] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel byl o zamítnutí žádosti o odročení výslechu svědkyně H. V. informován s dostatečným předstihem (podle obsahu spisu již sdělením správce daně ze dne 31. 5. 2018 a dále pak sdělením ze dne 3. 7. 2018 a při jednání 11. 7. 2018 – výslech svědkyně se přitom konal až dne 19. 7. 2018). Ačkoliv Nejvyšší správní soud nepopírá, že z obsahu správního spisu plyne, že v předchozí fázi správního

řízení správce daně stěžovateli avizoval případnou možnost změny termínu výslechu svědkyně, současně je však ze shora předestřených skutečností zřejmé, že správce daně stěžovatele rovněž v dostatečném předstihu informoval o skutečnostech, pro které toto odročení nakonec možné není. V neposlední řadě i při nemožnosti účasti zástupce stěžovatele, advokáta JUDr. Alfréda Šrámka, mohl stěžovatel, resp. jím zvolený advokát, k výslechu svědkyně vyslat jiného zástupce na základě substituce (viz § 29 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k advokátům).

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti dále argumentuje § 85 s. ř. s. V tomto ustanovení je obecně vyjádřen princip subsidiarity (podpůrnosti) správního soudnictví vůči veřejné správě. V § 85 s. ř. s. je stanoveno, že žaloba je nepřípustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, avšak s výjimkou žalob, které se domáhají pouze určení toho, že zásah byl nezákonný. Soudní ochrana je tedy subsidiární tam, kde veřejná správa disponuje účinnými prostředky k ochraně práv osob, které tvrdí, že konáním (nečinností) veřejné správy bylo zasaženo do jejich veřejných subjektivních práv. V rozsudku ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, bod 40, rozšířený senát k principu subsidiarity správního soudnictví vůči veřejné správě uvedl následující: „*To má svůj smysl. Veřejná správa může rozhodnout meritorně, zásah do práv může odstranit dříve než jakýkoliv soudní přezkum. Jde tedy o zákonnou konstrukci, která má zajišťovat, aby se nezákonnosti řešily předně v místě a čase, kde nastanou, orgány k tomu kompetentními (tak zvaně „v první linii"), které na základě argumentů uplatněných v zákonem poskytnutých prostředcích samy seznají předešlou nezákonnost a použijí vlastní procesní nástroje k nápravě. Nejen to. Subsidiarita je i vyjádřením dělby moci, vzájemných brzd a protivah. Žádná z mocí nemůže dominovat, aniž by existoval prostředek k eliminaci její nepřípustné expanze (brzda) či účinné ochrany (protiváha), jehož použití se může domáhat zákonným způsobem ten, kdo tvrdí, že bylo zasaženo (různými formami a způsoby) do jeho veřejných subjektivních práv. Soudní ochrana v tomto smyslu nastupuje tehdy a tam, kde tyto prostředky ve veřejné správě k dispozici nejsou, nebo sice jsou, ale jejich použitím nedošlo ke zjednání nápravy, případně i tam, kde takové prostředky nejsou dostatečně efektivní a soudní ochranu odsouvají v čase tak, že ji vlastně činí toliko formální.*" Tento rozsudek rozšířeného senátu byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, důvodem zrušení však byla chybná interpretace žalobních lhůt u nezákonných zásahů, nikoliv samotná metodologie postupu při posuzování přípustnosti a důvodnosti zásahové žaloby. Výše citované závěry jsou proto nadále použitelné.

[24] Krom tohoto pojetí subsidiarity zásahové žaloby vůči veřejné správě (§ 85 s. ř. s.) chápe judikatura Nejvyššího správního soudu subsidiaritu zásahové žaloby i jako vyjádření přednostního postavení dalších žalobních typů zakotvených v soudním řádu správním. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tak subsidiární rovněž vůči těm žalobním typům, které mají proti jejímu podání přednost, tj. nejen vůči prostředkům ochrany využitelným ještě v řízení před správními orgány. Subsidiarita vůči ostatním žalobním typům znamená, že zásahová žaloba je přípustná jen tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) a ani podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy (§ 101a a násl. s. ř. s.). Je nepochybné, že ústřední roli v systému žalob podle soudního řádu správního hraje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., nečinnostní žaloba a zásahová žaloba hrají roli pomocného (doplňkového) prostředku ochrany tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne

nebo z povahy věci nepřichází v úvahu. Účastník řízení si tudíž nemůže libovolně zvolit, jaký žalobní typ by byl pro něj výhodnější a jaký nakonec využije (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb., nebo rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS).

[25] Obecně tedy 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. Jak správně poukázal krajský soud, ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu konstantně uvádí, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*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*“ (obdobně rovněž usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, bod 42, resp. rozsudek téhož senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, bod 63). 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. Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „*nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, bod 42; kromě shora citované judikatury srov. rovněž rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013-63, ze dne 31. 1. 2011, čj. 2 Aps 4/2010-63, ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 45/2007-69, ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65, či ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007-256).

[26] Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení (srov. též rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007-256).

[27] Zásahová žaloba je tak nepřípustná proti procesnímu postupu správce daně, kterým upravuje vedení řízení, pokud nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, byla zjevná a nepochybná (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, bod 63). V rozsudku ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[*p*]*okud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá. Chybí totiž podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu*“. Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, *zjevná a nepochybná*. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení). Existuje-li rozumná pochybnost, je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti

žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, bod 63). Rozšířený senát v tomto rozsahu modifikoval starší judikaturu a rozšířil možnosti, kdy krajský soud může zásahovou žalobu odmítnout, aniž by musel rozhodovat meritorně (viz tamtéž, s odkazem na dílčím způsobem modifikované usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007-247, č. 1773/2009 Sb. NSS, jakož i rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, body 19-21).

[28] Jestliže zákon mezi výluky ze soudního přezkumu rozhodnutí řadí mimo jiné i ta rozhodnutí, kterými se upravuje vedení řízení, vyjadřuje tím záměr jednak nerozmělňovat soudní ochranu, jednak umožnit efektivní průběh řízení bez vynucených přestávek, vedením množství dílčích půtek mezi účastníkem řízení a správním orgánem (zde mezi daňovým subjektem a správcem daně). Soudní ochranu proto koncentruje zásadně do finálního výstupu, tedy zpravidla rozhodnutí o meritu, a o něm pak umožňuje „vést bitvu“.

[29] Tento záměr je rovněž vyjádřením dělby moci a potřebné zdrženlivosti soudních orgánů vůči exekutivě, dokud ona vede řízení a směřuje k uskutečnění své pravomoci a působnosti rozhodnout autoritativně o právech a povinnostech účastníka řízení (fyzické nebo právnické osoby). Nelze jej obcházet či vyprazdňovat použitím jiného procesního nástroje k ochraně veřejných subjektivních práv, kterým je tzv. zásahová žaloba. Ta je vyhrazena situacím jiným (podobně jako žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu), jak bylo opakovaně uvedeno, je prostředkem subsidiárním, který nastupuje ve zpravidla excesivních situacích, v nichž použití základního nástroje, tedy žaloby proti rozhodnutí, by nebylo možné nebo dostatečně efektivní.

[30] Kasační soud již výše v bodech [19] až [22] nastínil, že v posuzované věci se právě o takový případ zjevné a nepochybné nepřípustnosti zásahové žaloby jednalo. Stěžovatel v této souvislosti argumentuje rozsudkem jiného senátu krajského soudu, konkrétně rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2018, čj. 22 A 20/2018-36, který žalobu na určení nezákonnosti zásahu ve skutkově obdobném případu neodmítl, ale připustil k věcnému přezkumu a následně zamítl. Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku podanou neúspěšnou žalobkyní (jedná se o věc mezi jinými účastníky řízení než v projednávané věci) čtvrtý senát NSS zamítl (srov. rozsudek ze dne 27. 2. 2019, čj. 4 Afs 354/2018-62). Otázkou přípustnosti žaloby se však věcně nezabýval. Nejvyšší správní soud nicméně konstatuje, že v tomto případě se jednalo o skutkově odlišnou věc – nezákonnost zásahu byla žalobkyní spatřována v postupu žalovaného, který přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole, přestože žalobkyni nebyla poskytnuta přiměřená lhůta, aby se vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění, k navržení důkazů a k vyvrácení skutečností v něm uváděných před projednáním zprávy o daňové kontrole, a dále v tom, že žalovaný přistoupil k doručení zprávy o daňové kontrole tzv. náhradním způsobem, tj. bez jejího projednání, aniž by pro tento postup byly podle žalobkyně splněny zákonné důvody. V projednávané věci měl stěžovatel dostatek času k tomu, aby své právo účasti při výslechu svědkyně plně zajistil a realizoval.

[31] V neposlední řadě jak ve svém usnesení uvedl již krajský soud, stěžovatelovu argumentaci nepodporují ani závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž rozšířený senát mj. výslovně konstatoval,

že pomocí zásahové žaloby *„nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.“*.

[32] Nejvyšší správní soud tak shodně s krajským soudem uzavírá, že zamítnutí žádosti o odročení termínu výslechu svědka z plánovaného na jiný termín je procesním úkonem, který správce daně použil v daňovém doměřovacím řízení a který směřoval k zjištění daňové povinnosti stěžovatele. Jedná se o procesní úkon, kterým správce daně upravuje průběh řízení. Důsledky zamítnutí žádosti – provedení výslechu svědka bez účasti stěžovatele – stěžovatel navíc může namítat v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle § 65 s. ř. s., neboť případné procesní pochybení při výslechu svědka v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu je součástí posouzení zákonnosti rozhodnutí.

[33] Soud považuje za potřebné znovu zdůraznit, že pokud by bylo možno tento úkon běžně podrobit přezkumu i na základě zásahové žaloby, jednalo by se o dvojí přezkum téhož, a takový postup by byl v rozporu principem subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí. Nejen to. Připuštění soudní ochrany vůči jakémukoliv procesnímu úkonu správního orgánu „uvnitř“ běžícího řízení by fakticky znamenalo rozdrobení a ve výsledku ochromení činnosti správního orgánu směřující k vydání rozhodnutí o veřejných subjektivních právech či povinnostech daňového subjektu v reálném čase. Případná obrana proti zásahu do těchto práv před soudem by tak byla nedůvodně odkládána, nehledě na riziko vzniku rozdílných právních názorů v jednotlivých soudních rozhodnutích.

V. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, 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 žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. prosince 2019

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu