

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **J. K.**

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neoprávněném vedení řízení o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací zaplacený soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč, který bude vrácen k rukám žalobce ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v pokračování odvolacího řízení zahájeného odvoláním žalobce ze dne 30. 9. 2016 proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 a 2012 i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žaloba je podle žalobce přípustná. Má za to, že nebylo nutné vyčerpat jiné prostředky ochrany a vzhledem k trvajícimu charakteru zásahu je dodržena i lhůta pro podání žaloby. Žalobce je přesvědčen, že během lhůty pro stanovení daně nemohly prodloužit jednotlivé úkony činěné správcem daně v průběhu řízení (vydání dodatečných platebních výměrů, odeslání žádosti o mezinárodní dožádání ani rozšiřující výklad § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění). K marnému uplynutí prekluzivní lhůty je žalovaný povinen přihlížet *ex officio*, což neučinil. Namísto toho zatěžuje žalobce prováděním dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a k odstranění vad řízení, čímž porušuje zásadu minimalizace zásahů do práv daňového subjektu. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům ze dne 14. 9. 2016, č. j. 3880451/16/3013-50521-703858 a č. j. 3883078/16/3013-50521-

703858, v pokračování provádění dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a k odstranění vad řízení. Domáhá se, aby soud žalovanému uložil obnovit stav před zahájením daňové kontroly, resp. aby deklaroval nezákonnost předmětného zásahu, jehož nezákonné důsledky trvají.

2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě upozornil na vzájemný vztah žaloby proti rozhodnutí a zásahové žaloby a na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se vztahem obou žalobních typů zabývá. Z ní vyplývá subsidiarita zásahové žaloby, která je pro trvající nezákonné zásahy vyjádřena v § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Žalovaný zdůraznil, že odvolací řízení je řízením návrhovým, které inicioval sám žalobce. Nedává proto smyslu, pokud následně žalobce proti vedení takového řízení brojí zásahovou žalobou. K prekluzi práva státu stanovit daň přihlíží žalovaný z úřední povinnosti, aniž by to musel daňový subjekt namítat. Účelem zásahové žaloby není přezkum procesního postupu žalovaného ve správním řízení. Ten může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí, neboť procesní stránka je neoddělitelnou součástí zákonnosti konečného rozhodnutí. V běžícím správním řízení podání zásahové žaloby není přípustné. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu podle § 46 písm. d) s. ř. s. odmítl.
3. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na argumentaci obsažené v žalobě a ohradil se proti argumentaci žalovaného o nepřípustnosti žaloby. Žalobce inicioval odvolací řízení, neboť nesouhlasil s doměřenou daní. Odvolání bylo podáno 30. 9. 2016, přičemž žalovaný o něm dosud nerozhodl. Podle žalobce se zásahovou žalobou lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly a odvolacího řízení, které mají dopad do právní sféry daňového subjektu. Zásahová žaloba i žaloba proti rozhodnutí jsou k dispozici vedle sebe. V obou případech je předmětem žaloby autoritativní jednání orgánu veřejné správy; odlišují se však co do formy, což vyplývá např. z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55. Žalobce je přesvědčen, že před podáním zápůří žaloby není nutné vyčerpat stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, ani vyčerpat „vedené odvolací řízení“ před projednáním žaloby. Žalobce je pánem sporu a záleží výhradně na něm, jakou formu ochrany zvolí a čeho se v řízení dožaduje. Výklad o nemožnosti podání zásahové žaloby je podle žalobce neudržitelný. Žalobce upozornil, že dne 11. 9. 2018 podal u žalovaného dvě stížnosti, které žalovaný vyřídil přípisem ze dne 13. 11. 2018; námítku uplynutí prekluzivní lhůty shledal žalovaný nedůvodnou. S takovým vyřízením stížnosti žalobce nesouhlasil a podal proti vyrozumění o vyřízení stížnosti žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Požádal rovněž, aby žalovaný vyčkal do rozhodnutí soudu o zásahové žalobě. Žalobce má za to, že žalovaný neprovedl žádnou smysluplnou právní argumentaci o konci běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů.
4. Před přistoupením k věcnému přezkumu žaloby se soud zabýval naplněním procesních podmínek řízení, zejména přípustností podané zásahové žaloby. Ostatně i žalovaný ve vyjádření k žalobě argumentoval nepřípustností žaloby.
5. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „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.

6. Z ustanovení § 85 s. ř. s. dále vyplývá, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
7. Tvrzený zásah je podle žalobce trvající a spočívá ve vedení odvolacího řízení žalovaným i po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
8. Z § 85 s. ř. s. vyplývá, že ochrana poskytovaná zápůrčí zásahovou žalobou (proti trvajícímu zásahu, jako v tomto případě) je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*rolí pomocného prostředku ochrany a doplnku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod 18).
9. Vztahem obou žalobních typů (zásahové žaloby a žaloby proti rozhodnutí) se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). V bodě 42 zdůraznil, že „[z]ásahovou 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. (...) 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. 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).“
10. Subsidiaritu zásahové žaloby chápe judikatura Nejvyššího správního soudu i jako vyjádření přednostního postavení ostatních žalobních typů zakotvených v soudním řádu správním. Zásahová žaloba není „náhražkou“ žaloby proti rozhodnutí libovolně použitelnou, nýbrž jejím doplňkem, jakousi „záchrannou sítí“ pro situace, v nichž si nelze vystačit s instrumentáři žaloby proti rozhodnutí prostě proto, že akt veřejné správy, který je napadán, není možno jako rozhodnutí identifikovat pro absenci některého z jeho atributů. Lze tedy shrnout, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je subsidiární vůči ostatním žalobním typům zakotveným v soudním řádu správním, které mají proti jejímu podání přednost, a vůči prostředkům ochrany využitelným ještě v řízení před správními orgány (viz bod 41 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS; přestože bylo citované usnesení rozšířeného senátu zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, výše uvedené závěry o subsidiaritě zásahové žaloby zpochybněny nebyly).
11. V dané věci je podle judikatury Nejvyššího správního soudu nutné rozlišovat případy, kdy se žalobce brání proti postupu správního orgánu, který se neděje v zahájeném správním

řízení a nemusí tak vyústit ve vydání rozhodnutí, nebo proti jeho procesnímu postupu v rámci běžného správního řízení, které vyúští vydáním správního rozhodnutí a v němž budou nastiňované právní otázky (otázka prekluze) řešeny. V prvním případě, jehož typickým příkladem je postup správce daně v průběhu daňové kontroly, jež se děje mimo zahájené správní řízení, se proti nezákonnosti postupu správce daně lze bránit zásahovou žalobou. Ve druhém případě, v němž žalovaný směřuje k vydání rozhodnutí, žalobci proti otázkám souvisejícím se samotným doměřením daně přísluší obrana toliko žalobou proti konečnému rozhodnutí. Nelze přisvědčit žalobci, že by bylo jen na jeho uvážení, jakou formu obrany zvolí. Ve svém procesní taktice musí respektovat procesní pravidla nastavená soudním řádem správním k obraně proti postupu orgánů veřejné správy. Zakotvuje-li § 85 s. ř. s. subsidiaritu zásahové žaloby, je tento žalobní typ využitelný jen v situacích, kdy se obrany nelze domáhat jinak. Tak tomu však v daném případě není.

12. Soud nepřehlédl, že aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že odepření práva nahlížet do spisu, byť se děje v zahájeném správním řízení, může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu a představovat tak nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (např. rozsudky ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, ze dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 59/2018-37, nebo ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018-42). Je však přesvědčen, že zmíněná judikatura na nyní projednávaný případ nedopadá. Předmětem podané žaloby není žádné konkrétní tvrzení žalobce o tom, že by procesní postup žalovaného v rámci odvolacího řízení zasahoval (a jakým způsobem) do jeho práv. Žalobce podanou žalobou usiluje toliko o „předstižné“ posouzení otázky prekluze práva doměřit daň, která však úzce souvisí s vlastním doměřovacím řízením, jehož výstupem bude rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Právě v tomto řízení bude otázka případného zániku práva státu na doměření daně zkoumána a hodnocena.
13. Soud v souladu s výše uvedenou judikaturou shrnuje, že žalobce brojí žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování odvolacího řízení i po uplynutí zákonné lhůty pro vyměření daně. Daňová povinnost žalobce je přitom předmětem doměřovacího řízení, jehož výstupem je rozhodnutí (v tomto případě rozhodnutí žalovaného o odvolání) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (shodně viz výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55). Otázka dodržení lhůty pro stanovení daně bude zohledněna v rámci finálního rozhodnutí žalovaného o odvolání, neboť k prekluzi práva doměřit daň přihlížejí správní orgány (i soudy) *ex officio*. Ochrana proti zákonnosti posouzení běhu prekluzivní lhůty, která úzce souvisí se samotnou daňovou povinností, bude mít žalobce prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí podané podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Za dané procesní situace tak existují jiné prostředky nápravy (žaloba proti správnímu rozhodnutí), proto je zásahová žaloba vytýkající žalovanému vedení odvolacího řízení po uplynutí doby pro stanovení daně nepřipustná podle § 85 s. ř. s.
14. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřípustný. Protože žalobce podal žalobu, která je dle § 85 s. ř. s. nepřípustná, soud podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. žalobu výrokem I. tohoto usnesení odmítl.

15. Výrok II. o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3, věta první, s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.
16. Žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním, soud proto podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích výrokem III. rozhodl, že se žalobci z účtu Krajského soudu v Brně vrací zaplacený soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 2000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. ledna 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu