



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **VEMITRANS s.r.o.**, se sídlem Ocelkova 643/20, Praha 9, zastoupen Mgr. Radovanem Hrubým, advokátem se sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 1. 2020, č. j. 22 A 78/2019 - 44,

t a k t o :

- 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 rozsudek městského soudu

[1] Žalobce se žalobou ze dne 25. 9. 2019 (ve znění úprav petitu provedených dne 17. 12. 2019) domáhal „*určení, že zpráva o daňové kontrole s č. j. 2904877/19/3201-61564-801312 za období duben – červenec roku 2017, tak jak byla žalovaným vydána, je nezákonným zásahem*“.

[2] Krajský soud v Ostravě v záhlaví popsaným usnesením žalobu odmítl. Dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.). Jde o procesní úkon správce daně, který nelze samostatně přezkoumat v řízení o zásahové žalobě. Samotnou zprávou o

daňové kontrole nemůže být daňový subjekt zkrácen na svých právech v takové míře, aby byl dán prostor pro samostatné přezkoumání její zákonnosti. Krajský soud připomněl, že za určitých okolností se lze domáhat ochrany před nezákonným zásahem, spočívajícím ve vedení daňové kontroly. V projednávané věci se však žalobce nedomáhal určení nezákonnosti daňové kontroly, ale pouze jejího ukončení – vydání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že není dána podmínka řízení spočívající v existenci zásahu podle § 82 s. ř. s.

[3] Podle krajského soudu není žaloba přípustná ve smyslu § 85 s. ř. s. také proto, že žalobce má možnost využít jiných právních prostředků ochrany. V případě, kdy se žalobce domáhá pouze určení, že určitý zásah byl nezákonný, není žaloba podmíněna vyčerpáním jiných prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem. Z uvedeného však také podle krajského soudu vyplývá, že citované závěry nelze vztáhnout na situaci, kdy je možné využít jako prostředku nápravy žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. I když žalobce vymezil svůj žalobní požadavek na určení nezákonnosti zprávy o daňové kontrole, dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nepřípustná, neboť žalobce se v projednávané věci může domáhat ochrany u správních soudů prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Z obsahu spisu je zřejmé, že žalovaný dne 12. 8. 2019 rozhodl o stanovení daně, přičemž žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného odvolání.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti usnesení krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[5] Stěžovatel v rámci daňové kontroly aktivně uplatňoval své připomínky, předkládal důkazy a projevil maximální snahu o nápravu situace v rámci řízení před žalovaným. Žalovaný však námitky a vyjádření nebral v potaz a zcela se s nimi ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal. Vzhledem k tomu, že samotná zpráva o daňové kontrole a její projednání nespočívaly na dostatečném zjištění objektivní reality, je nutné tuto skutečnost vnímat jako nezákonný zásah do stěžovatelových práv. Podle stěžovatelova názoru není možné zprávu o daňové kontrole a její projednání vnímat jako rozhodnutí ve věci, jelikož samotná zpráva o daňové kontrole je toliko důkazním prostředkem, který je následně podkladem pro vydání rozhodnutí o stanovení daně. Stěžovatel proto považuje podání zásahové žaloby za „správně klasifikované“.

[6] Stěžovatel k výzvě krajského soudu upřesnil, že za nezákonnou považuje zprávu o daňové kontrole. Dále zdůraznil, že se domáhá určení, že zpráva o daňové kontrole je nezákonným zásahem. Současně z procesní opatrnosti sdělil, že pokud podle žalobního návrhu je možné projednat nezákonnost jakýchkoli jiných stěžovatelem tvrzených zásahů žalovaného, nechť je soud podle podané žaloby projedná a vysloví jejich nezákonnost. Krajský soud v nalézacím řízení vůbec nezohlednil možnost přezkumu eventuálního petitu. Nejednal tak objektivně a neposoudil veškeré možnosti, které měly pro jeho rozhodnutí neopomenutelný význam.

[7] Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, proč není jím tvrzená vadnost zprávy o daňové kontrole plně konzumovatelná rozhodnutím o stanovení daně, které lze po marném

uplatnění odvolání napadnout žalobou na přezkum rozhodnutí. Krajský soud v usnesení neargumentoval nutností trvání zásahu ani tím, že by zpráva o daňové kontrole byla rozhodnutím. Tato kasační argumentace se tedy mívá s odůvodněním usnesení.

[9] Žalovaný dále uvedl, že jednání, které má být nezákonným zásahem, musí být v žalobě určité specifikováno. To, že se stěžovatel domáhá prohlášení určitého jednání nezákonným zásahem, nelze dovozovat z pouhé polemiky s tímto jednáním. Soudu nepřísluší, aby nedostatečnost konkretizace jednání nahrazoval.

[10] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Soud předepisuje, že v posuzovaném případě stěžovatel kasační stížností napadl usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Takovou kasační stížnost lze opřít pouze o důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS). Stěžovatel sice důvody uplatněné v kasační stížnosti formálně podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., z jejich obsahu však vyplývá, že polemizuje se závěrem o nepřipustnosti podané zásahové žaloby. Soud není formálním podřazením důvodů provedeným stěžovatelem vázán, tvrzené důvody kasační stížnosti soud posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelem uplatněné důvody (s určitými výjimkami, viz níže) jsou podřaditelné pod důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Kasační stížnost je tedy projednatelná a splňuje též další formální požadavky předpokládané zákonem.

[12] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Jelikož kasační stížnost nesměruje proti meritornímu rozhodnutí krajského soudu, nemůže se ani Nejvyšší správní soud zabývat věcí samou, tj. nebude se zabývat otázkou zákonnosti žalobou napadeného postupu správce daně, resp. nezákonnostmi, které měly předcházet vydání zprávy o daňové kontrole. Předmětem posouzení v nynějším řízení bude toliko otázka, zda krajský soud postupoval správně, pokud žalobu jako nepřipustnou odmítl.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] 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 před tímto zásahem nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

[15] Obecně platí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je subsidiárním prostředkem soudní ochrany, a to nejen vůči právním prostředkům ochrany dostupným u správních orgánů (srov. § 5 s. ř. s.), ale také ve vztahu k jiným druhům žalob ve správním soudnictví. Primát hraje žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Nečinnostní žaloba a zásahová žaloba hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne. Účastník řízení si nemůže zvolit, jaký žalobní typ by

byl pro něj výhodnější a jaký nakonec využije (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS).

[16] Prostřednictvím zásahové žaloby 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 (např. rozsudek ze dne 31. 7. 2006 č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42, a nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19).

[17] Rozšířený senát ve výše citovaném usnesení 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 pro posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“. Extenzivní výklad pojmu „zásah“ by totiž umožnil rozložit daňové řízení v nespočet individuálních zásahů, které by mohl účastník napadnout nespočtem zásahových žalob. To jistě není žádoucí a ve svém důsledku by to znamenalo zablokování celého řízení (srov. také rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, aj.). Takové procesní úkony je možno podrobit soudnímu přezkumu jen společně se správním rozhodnutím, jemuž předcházely, a to na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud se s ohledem na uvedená východiska plně shoduje s krajským soudem, že zpráva o daňové kontrole, resp. její vydání, představuje, procesní úkon, který sám o sobě nemohl stěžovatele na jeho právech zkrátit přímo, ale až prostřednictvím rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu je podpisem zprávy o daňové kontrole ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Vydání zprávy o daňové kontrole je tedy úkonem formálně završujícím daňovou kontrolu, tedy postup při správě daně, který směřuje k vydání správního rozhodnutí ve věci (platebního výměru). Takový úkon svou povahou nemůže představovat zásah do veřejných subjektivních práv stěžovatele ve smyslu § 82 s. ř. s. Na rozdíl od stěžovatele tedy soud uzavírá, že v případě zprávy o daňové kontrole nejsou naplněny hned první dva z definičních znaků „nezákonného zásahu“ vymezených v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS, na který poukazuje stěžovatel, a to „přímé zkrácení“ na právech.

[19] Ostatně již v rozsudku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006 - 98, Nejvyšší správní soud vyslovil, že zprávou o daňové kontrole nemůže být daňový subjekt zkrácen na svých právech, neboť ta není bez dalšího způsobilá zakládat, měnit či rušit práva či povinnosti daňového subjektu. Výsledky daňové kontroly mohou nalézt svůj odraz ve vyměřovacím řízení, a zpráva o daňové kontrole může být důkazním prostředkem, o který se opírá (dodatečný) platební výměr. Jak případně poukázal krajský soud, ve stěžovatelově věci již byla rozhodnutí o stanovení daně vydána. Námitky nezákonnosti zprávy o daňové kontrole bude stěžovatel moci uplatnit v odvolání proti těmto rozhodnutím. V případě, že by stěžovatel neuspěl se svými námitkami ani v odvolacím řízení, dostane se mu soudní ochrana v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[20] Krajský soud tedy postupoval správně, pokud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem pro nepřipustnost odmítl.

[21] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s eventuálním petitem obsaženým v upřesnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 17. 12. 2019.

[22] Soud předesílá, že soudní řád správní nebrání, aby byl petit formulován jako alternativní nebo eventuální. Běžně se to děje právě u zásahových žalob, kde se s ohledem na nejistotu o skutkovém stavu věci může žalobce primárně domáhat zákazu pokračování v porušování konkrétního žalobcova práva nebo příkazu obnovit stav před zásahem a eventuálně, pokud zásah v mezidobí skončí, bude požadovat určení, že zásah byl nezákonný (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48, či ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 132/2017 - 32).

[23] Stěžovatel však žádný dostatečně určitý eventuální petit v upřesnění žaloby neuvedl. V upřesnění k výzvě soudu jednoznačně vyslovil, že se domáhá určení, že zpráva o daňové kontrole je nezákonným zásahem.

[24] Za eventuální petit nelze považovat sdělení stěžovatele učiněné z procesní opatrnosti, podle kterého *„pokud dle žalobního návrhu je možné projednat nezákonnost jakýchkoli jiných žalobcem tvrzených zásahů žalovaného, nechť je soud dle podané žaloby projedná a nechť vysloví jejich nezákonnost a určí žalovanému povinnost zdržet se dalších zásahů do práv žalobce“*.

[25] Správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční (srov. zejména § 75 odst. 2 s. ř. s.). Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní odpovědnost. Je to žalobce, kdo je povinen srozumitelným způsobem uvést, co po soudu žádá a z jakých právních důvodů. Soud za něj nesmí nahrazovat projev vůle a domýšlet, čeho se vlastně domáhá. I v nyní souzené věci tak bylo na stěžovateli, aby rozsah a důvody svého návrhu řádně vymezil.

[26] Stěžovatelem tvrzený „eventuální petit“ však byl zcela neurčitý a nevymezoval konkrétně, kterými zásahy žalovaného se měl krajský soud zabývat. Krajský soud proto nepochybil, pokud se tomuto žalobnímu tvrzení, učiněnému z „procesní opatrnosti“ věcně nevěnoval. Není totiž povinností krajského soudu vybírat z množiny možných nezákonností ty, kterými se bude zabývat, nemluvě o rozsahu, ve kterém tak bude činit. Ani tato kasační námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 2. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu