

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., v právní věci

žalobce: **STAP a. s.**, IČO 44569599
sídlem Vilémov u Šluknova 103, PSČ 407 80
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě ze dne 24. 11. 2022 doplněné podáním ze dne 9. 1. 2023 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování v daňovém řízení ohledně žalobcovy daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016

takto:

- I. Žaloba se **odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

1. V podání ze dne 24. 11. 2022 označeném jako *Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem* žalobce uvedl, že u něj byla dne 27. 3. 2018 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Daňové řízení se nyní nachází ve fázi odvolací, kdy žalovaný rozhoduje o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 9. 2019 vydanému na základě předmětné daňové kontroly. Samotné odvolací řízení již trvá více než tři roky. Dle žalobce došlo k prekluzi práva správce daně stanovit daň. Žalovaný však v řízení pokračuje, o čemž svědčí výzva ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-710862, vydaná dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Výzva se přitom týká velmi složité skutkové věci výzkumu a vývoje. Reagovat na ni s takto značným časovým odstupem by po žalobci požadovalo vynaložit obrovské úsilí. Lhůta pro stanovení daně přitom byla zavedena právě za účelem zamezit nesení těžkého důkazního břemene. V situaci, kdy došlo k prekluzi práva správce daně stanovit daň, je jakékoli pokračování v nalézacím daňovém řízení zásahem do žalobcovy právní sféry ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Z tohoto důvodu žalobce podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v pokračování v příslušném daňovém řízení žalovaným. Navrhl, aby soud deklaroval, že pokračování v dotčeném daňovém řízení je nezákonným zásahem, a dále aby soud žalovanému pokračování v tomto daňovém řízení zakázal. Pro případ, že by v mezidobí došlo k ukončení nezákonného zásahu, žalobce eventuálně navrhl, aby soud určil, že vedení předmětného daňového řízení žalovaným bylo po dni 27. 3. 2021 nezákonným zásahem.

2. V rámci prvotního posuzování podmínek řízení se soud zabýval problematikou určení žalobního typu, jímž se lze účinně domáhat soudní ochrany v situaci, kdy žalobce brojí proti běžícímu správnímu řízení. Dospěl přitom k závěru, že samotné „*vedení daňového řízení*“ či „*pokračování v daňovém řízení*“ pojmově nemůže být nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s.), *nota bene* jde-li o řízení odvolací. Příslušným žalobním typem tak v daném případě měla být žaloba nečinnostní dle § 79 a násl. s. ř. s., vůči níž má zásahová žaloba toliko subsidiární postavení. Z tohoto důvodu usnesením ze dne 21. 12. 2022 (č. l. 13) žalobci poskytl lhůtu jednoho měsíce od doručení tohoto usnesení, v níž mohl podanou žalobu upravit tak, aby ve věci neutrpěl procesní újmu. Současně soud doplnil, že na základě zásahové žaloby by soud ani nemohl případně zpětně deklarovat, že skončené správní řízení bylo jako celek vedeno nezákonně (řečeno ve smyslu žalobcova alternativního petitu: „*že vedení daňového řízení žalovaným bylo nezákonným zásahem*“). K takovému závěru by mohl soud dospět jedině v rámci přezkumu rozhodnutí, jímž bylo takové řízení ukončeno.
3. Žalobce na toto usnesení zareagoval podáním ze dne 9. 1. 2023 označeným *Doplnění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem*. Uvedl, že předmětné usnesení je ve světle následných událostí nevýznamné. Po podání žaloby totiž obdržel finální rozhodnutí o odvolání, v jehož nevydání soud spatřoval možnou nečinnost. Z tohoto důvodu žalobce odkázal na eventuální žalobní petit, který s touto možností počítal. Žalobce výslovně setrval na názoru, že již jen samotné vedení daňového řízení po prekluzi je nezákonným zásahem. Upřesnil, že nyní se již domáhá toliko určení nezákonnosti zásahu. Navrhl tedy, aby soud deklaroval, že vedení předmětného daňového řízení žalovaným bylo po dni 27. 3. 2021 nezákonným zásahem.
4. Soud posléze u žalovaného ověřil, že dne 24. 11. 2022 jím bylo vydáno rozhodnutí č. j. 43680/22/5200-11433-710862, kterým bylo ukončeno odvolací řízení ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 žalobci.

II.

5. Soud se zabýval splněním podmínek řízení, přičemž dospěl k závěru, že o podané žalobě nemůže věcně jednat, a odmítl ji z následujících důvodů.
6. Zásadním předpokladem věcného projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s., ať již zápůrčí či určovací, je skutečnost, že se o takový zásah vůbec může jednat. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodu [115] rozsudku ze dne 26. 3. 2021, č. j. 6 As 108/2019-39, č. 4178/2021 Sb. NSS, věc *ŽAVES*, potvrdil závěr formulovaný jím již dříve v bodu [63] rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, věc *EUROVIA* (tento rozsudek byl posléze z jiných důvodů zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), že podmínky aktivní procesní legitimace jsou dány, bude-li žalobce ve vztahu k naříkanému „zásahu“ tvrdit myslitelné dotčení své právní sféry: „*Je-li zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, původu či jiným okolnostem ‚zásahem‘ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., i kdyby byla všechna tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v myslitelném tvrzení nezákonného zásahu. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, jež dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být.*“

7. V nyní projednávané věci se žalobce dle žalobního petitu upřesněného podáním ze dne 9. 1. 2023 domáhal deklarace nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího ve „*vedení daňového řízení [...] po 27. 3. 2021*“, kdy důvodem této nezákonnosti měla být prekluze oprávnění správce daně stanovit žalobci předmětnou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.
8. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) se opakovaně zabýval otázkou, zda samotné „*vedení správního řízení*“ může být nezákonným zásahem správního orgánu, přičemž vždy dospěl k závěru, že tomu tak není. V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014-81, uvedl: „*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 systematické soudního řádu správního (bližší 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.*“
9. V odkazovaném rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256, věc *ArcelorMittal Ostrava*, NSS konstatoval: „*Účelem 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. Ochrana ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možnost 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 tomto rozsudku NSS též uvedl, že „*[p]řezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního*“.
10. Obdobně i v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, věc *ROSS Holding*, NSS konstatoval: „*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 § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle § 65 a násl. s. ř. s. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Nejedná se tedy o alternativní zákonem danou rovnocennou možnost domáhat se ochrany veřejných subjektivních práv.*“
11. Analogicky se NSS vyslovil též v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 207/2018-23: „*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.*“ Srov. např. také rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015-80,

v návaznosti na nějž Ústavní soud v usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16 (nalis.usoud.cz), poznamenal, 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)“.

12. Jak zmíněno již výše, na závěru, že vedení správního (zde daňového) řízení nemůže být zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s., ničeho nemění skutečnost, že nyní projednávanou zásahovou žalobou se žalobce domáhá toliko deklarace jeho nezákonnosti. Pojem „zásahu“ ve smyslu § 82 s. ř. s. je pojmem s jednotným obsahem. Nemůže-li být „vedení správního řízení“ zásahem pro účely zápůřčí zásahové žaloby, není jím ani pro účely zásahové žaloby určovací.
13. Stejně tak nemá na posouzení otázky, zda naříkaný zásah může být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., žádný vliv tvrzený důvod jeho nezákonnosti (zde: prekluze oprávnění správce daně stanovit daň). Poukazoval-li žalobce v této souvislosti na rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018-29, č. 3807/2018 Sb. NSS, nutno uvést, že v daném případě byla tvrzeným zásahem daňová kontrola, nikoli daňové řízení. Daňová kontrola není daňovým řízením, jedná se toliko o postup správce daně (k rozdílu viz např. poznámku uvedenou ve shora citovaném rozsudku NSS ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014-81).
14. Jak již zdejší soud uvedl v usnesení ze dne 21. 12. 2022 (č. l. 13), má-li jednotlivec za to, že s ním vedené správní řízení je nezákonné a má být ukončeno, je mu ve správním soudnictví poskytována ochrana formou nečinnostní žaloby dle § 79 a násl. s. ř. s. (pokud řízení stále běží) nebo žaloby proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. (bylo-li řízení již skončeno), nikoli formou žaloby zásahové. Klíčové je v tomto ohledu zachování přístupu k soudní ochraně, ne však již její forma. Přístup k soudní ochraně byl v daném případě zachován, žalobce však zvolil nesprávný žalobní typ, na němž i přes poučení soudu a přes zastoupení právním profesionálem setrval.
15. K věci nutno ještě dodat, že za samostatně žalovatelný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. by případně nemohl být považován ani žalobcem zmiňovaný přípis žalovaného ze dne 25. 10. 2022, č. j. 39893/22/5200-11433-710862, vydaný v předmětném odvolacím řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a označený jako *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*. Tímto procesním úkonem žalovaný neuložil žalobci žádnou povinnost, naopak mu jím toliko umožnil uplatnit práva (seznámit se s doplněním řízení po podání odvolání, vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků). Takový procesní úkon nemůže dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí. Soudní ochrana je proti němu poskytována až prostřednictvím žaloby proti konečnému rozhodnutí správního orgánu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, body 32 a 33). V této žalobě dle § 65 s. ř. s. lze případně uplatnit také námitky poukazující na prekluzi oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost.
16. Z uvedených důvodů soud žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro chybějící podmínku řízení spočívající v myslitelném tvrzení nezákonného zásahu.
17. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byla žaloba odmítnuta.

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 14. února 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu