



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **MRAZÍRNY SCHMIDT s.r.o.**, IČ 28010809, se sídlem Jižní 389, Dýšina, zast. Mgr. Jiřím Maškem, advokátem, se sídlem Pod Všemi svatými 427/17, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem nám. Českých bratří 8, Plzeň, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve vydání výzvy ze dne 19. 9. 2022, č. j. 1688146/22/2301-60561-402127, žalovaným a doručení této výzvy žalobkyni, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2023, č. j. 57 A 102/2022-240,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný v rámci nalézacího řízení (odvolacího řízení) týkajícího se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 vydal dne 19. 9. 2022 podle § 101 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, výzvu k uplatnění práva č. j. 1688146/22/2301-60561-402127. Tímto úkonem vyzval žalobkyni, aby uplatnila svoji obranu proti jeho dosavadnímu zjištění, dle kterého byly některé z vykázaných přijatých zdanitelných plnění za předmětné zdaňovací období zasaženy podvodem, o čemž žalobkyně mohla a měla vědět.

[2] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) domáhala, aby tento soud určil, že jednání žalovaného spočívající ve vydání a doručení výzvy k uplatnění práva bylo nezákonným zásahem, a aby žalovanému zakázal pokračování v tomto porušování práv žalobkyně. Krajský soud usnesením ze dne 26. 1.

2023, č. j. 57 A 102/2022-240, podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou žalobu odmítl pro nepřípustnost.

[3] Krajský soud shledal, že úkon (výzva), proti kterému stěžovatelka brojila žalobou, nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť se jednalo o dílčí procesní úkon žalovaného v probíhajícím daňovém řízení. K případnému zásahu do práv žalobkyně by mohlo vést až následné konečné rozhodnutí, proti němuž může brojit žalobou podle § 65 s. ř. s., kde lze uplatnit i námitky směřující proti výzvě.

[4] Krajský soud dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že zásahovou žalobou lze brojit proti daňové kontrole i konkrétnímu procesnímu úkonu správce daně, ovšem musí se jednat o mimořádně invazivní úkon, jenž se vymyká svou povahou a intenzitou standardním procesním úkonům. Předmětná výzva však takovým mimořádně invazivním úkonem nebyla, neboť prostřednictvím ní byla žalobkyni pouze poskytnuta možnost uplatnit procesní obranu. Touto výzvou nebylo stěžovatelce odebráno žádné právo, ani uložena nová povinnost.

[5] Krajský soud také s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že správní soud není supervizorem správního orgánu, který by průběžně na základě série zásahových žalob monitoroval postupy veřejné správy. Účelem zásahové žaloby nemá být štěpení správního řízení, nýbrž poskytnutí ochrany tam, kde neexistují jiné obranné prostředky.

[6] Vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodl o zásahové žalobě odmítacím usnesením, nezabýval se věcnými argumenty uvedenými v této žalobě.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto usnesení krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila ve stanovené měsíční lhůtě.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že v nastalé situaci neměla k dispozici žádný jiný prostředek ochrany a současně nemohla předmětné nezákonné jednání žalovaného tolerovat, a proto podala zásahovou žalobu. Pokud by na nezákonnou výzvu k uplatnění práva podle jejího obsahu reagovala, tak by toto jednání částečně legitimizovala. V případě, že by na ni naopak nereagovala, vystavila by se riziku, že toto jednání jí bude následně kladeno k tíži. Nezákonnost předmětné výzvy přitom stěžovatelka dovozuje z jejího rozporu s rozsudkem krajského soudu ze dne 1. 3. 2022, sp. zn. 30 Af 12/2018. Tato nezákonnost má za následek zásadní zásah do práv stěžovatelky, neboť ta se nemůže adekvátně procesně hájit.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že v jejím případě byly naplněny všechny judikaturou dovozené podmínky pro úspěšné podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Krajský soud tedy měl o podané žalobě meritorně rozhodnout a v případě jejího zamítnutí konkrétně uvést, kterou podmínku žaloba nenaplnuje. Jako nepřípustnou ji totiž mohl odmítnout pouze z důvodu existence jiného prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.

pokračování

[10] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném usnesení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Podle obsahu kasační stížnosti se stěžovatelka dovolává naplnění důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[13] Podle § 82 s. ř. s. *[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením 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.*

[14] Krajský soud při rozhodování o žalobě stěžovatelky správně vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu. Konkrétně z rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, publ. pod č. 3974/2020 Sb., v němž Nejvyšší správní soud podal komplexní výklad smyslu a účelu zásahové žaloby a jejího vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nejvyšší správní soud v něm především odmítl pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob postupy veřejné správy.

[15] V nynějším případě stěžovatelka usiluje o paralelní soudní ochranu práv před jednáním správního orgánu. Snaží se o to preventivně podáním zásahové žaloby již v průběhu samotného daňového řízení, byť možnost soudní obrany proti (údajně) nezákonnosti jednání žalovaného bude mít v případném soudním řízení ve věci samotného stanovení daně. To je na první pohled zřejmé, jelikož probíhající odvolací řízení musí skončit rozhodnutím majícím vliv na stanovení daně, přičemž v případě nespokojenosti se stěžovatelka bude moci obrátit na správní soud s žalobou podle § 65 s. ř. s. Právě tato zmíněná snaha stěžovatelky o „zmnožení“ soudní ochrany je základním problémem jejího nynějšího procesního postupu. Stěžovatelka sice v kasační stížnosti polemizuje se závěry krajského soudu, podstatné však je, že její zásahová žaloba ve skutečnosti popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním. Přezkoumání zákonnosti vedení daňového řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické s. ř. s.

[16] Jak konstatoval Ústavní soud, je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasažnout samy i jinak než prostřednictvím

takového rozhodnutí“. Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (srov. náleze ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19). Zásahová žaloba ovšem není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv procesnímu úkonu správního orgánu, kterým se žalobce cítí být dotčen na svých právech, nýbrž se musí jednat o mimořádně invazivní úkon, který se vymyká svou povahou a intenzitou standardním procesním postupům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 168/2021-40).

[17] Nejvyšší správní soud opakuje, že v případě stěžovatelky bylo v době podání zásahové žaloby zřejmé, že se bude moci v budoucnu proti rozhodnutí o odvolání bránit správní žalobou podle § 65 s. ř. s. Zároveň výzva k uplatnění práva, se kterou stěžovatelka spojuje nezákonný zásah, není již na první pohled mimořádně invazivním procesním úkonem žalovaného. Jak správně krajský soud uvedl, tak žalovaný tímto neuložil stěžovatelce žádnou novou povinnost, ani neodebral žádné právo, pouze jí sdělil, na základě čeho a k jakým zjištěním dospěl a vyzval ji k uplatnění procesní obrany v přiměřené lhůtě. V tomto jednání žalovaného nelze shledat žádné nestandardně intenzivní jednání, ve kterém by bylo možno samo o sobě spatřovat nezákonný zásah, a současně by nebylo spravedlivé a ústavně konformní po stěžovatelce požadovat, aby s obranou proti němu vyčkala až na žalobu směřující proti konečnému rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem krajského soudu, podle kterého by bylo věcné přezkoumání zákonnosti předmětného úkonu předčasné, neboť ten může představovat zásah do práv stěžovatelky až v návaznosti na konečné správní rozhodnutí, přičemž proti němu je možné využít jiného právního prostředku ochrany.

[18] K výše uvedenému navíc Nejvyšší správní soud poznamenává, že žalovaný soudu doložil zmíněné konečné správní rozhodnutí, tj. rozhodnutí o odvolání, ve kterém Odvolací finanční ředitelství rozhodlo, že se stěžovatelce stanoví daň, resp. nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období v souladu s daňovým tvrzením. Tato skutečnost jen dokládá správnost výše uvedeného závěru o předčasnosti věcného projednání žaloby. Jelikož došlo k vydání konečného rozhodnutí v podobě, která pro stěžovatelku představuje nejpriznivější možný výsledek řízení, nelze vůbec uvažovat o tom, že by předmětný procesní úkon (i kdyby byl nezákonný) měl na stěžovatelku v konečném důsledku relevantní vliv a měl by být tedy předmětem soudní kontroly. Právo na soudní ochranu nelze vykládat tak, že by pokrývalo veškerá porušení procesních ustanovení v objektivní poloze (srov. náleze Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19).

[19] Lze tedy shrnout, že nebylo možné se podanou žalobou věcně zabývat, nýbrž bylo namístež ji odmítnout, což také krajský soud správně učinil. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a proto nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. května 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu