

USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **JIHOKR s.r.o.**, IČO: 29311705
sídlem Karlova 933/7, Brno
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Josefem Riesnerem
sídlem Jinačovice 146

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem Šumavská 35, Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalovaný zahájil dne 11. 3. 2021 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018. Dne 27. 6. 2023 žalovaný daňovou kontrolu ukončil.
2. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 18. 8. 2023 se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že zásah spočívající v ukončení daňové kontroly je nezákonný. Současně žádá, aby soud žalovanému zakázal v tomto nezákonném zásahu pokračovat, zrušil nezákonné ukončení daňové kontroly, a žalovanému přikázal, aby zjednal nápravu, především aby zrušil veškeré následky plynoucí z nezákonného ukončení daňové kontroly a aby vyhověl návrhu na opakované předvolání svědka.
3. Žalobkyně žalovanému vytýká, že ukončil daňovou kontrolu, aniž by vyslechl svědka, kterého opakovaně navrhl. Žalobkyně požádala písemným podáním ze dne 27. 6. 2023 o jeho opětovné předvolání, protože se v předchozích případech vždy k jednání nedostavil. Prostřednictvím jeho výpovědi hodlala žalobkyně objasnit okolnosti jeho obchodní spolupráce s žalobkyní ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018. Žalovaný nejprve svědka k výsledku předvolal, neboť měl za to, že mohl prokázat a vysvětlit skutečnosti, které jsou mezi žalovaným a žalobkyní sporné a které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Namísto opakovaného předvolání svědka se však žalovaný rozhodl „překotně“ ukončit daňovou kontrolu, ačkoli žalovanému bezprostředně nehrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 27. 6. 2023 žalovaný uvedl, že se mu jednání svědka jeví jako účelové a jeho případný výslech vyhodnotil jako irelevantní.

4. Přípisem ze dne 28. 8. 2023 se soud žalovaného dotázal na stav daňového řízení ve věci žalobkyně. Žalovaný soudu sdělil, že daňovou kontrolu ukončil dne 29. 6. 2023 a dne 3. 7. 2023 vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 a 2018. Žalobkyně proti nim podala odvolání, o němž nebylo doposud rozhodnuto.
5. Soud se nejprve zabýval podmínkami řízení a přípustností žaloby.
6. Podle § 82 s. ř. s. platí: *„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.“*
7. Zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu. Je subsidiárním prostředkem ochrany, a to jak vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, tak vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, bod 18]. 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 (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95).
8. Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42, rozšířený senát NSS vysvětlil, 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. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). 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.“* Soudní ochrana proti daňové kontrole neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními (bod 43). Výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.
9. V rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 85/2016-51, bod 20, NSS dále uvedl, že *„[e]xtenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení (zde daňovou kontrolu) v nespočet individuálních zásahů, které by mohl účastník napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení“*. Zásahová žaloba přitom

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

není supervizním mechanismem, kterým by soud průběžně kontroloval zákonnost všech dílčích kroků správce daně. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, *[p]ojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), a se základními zásadami demokratického právního státu, zejména s principem dělby moci – zde dělby moci mezi justici a exekutivu.*“ Uzavřel, že *„ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, 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 zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nález ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33). 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 (viz shodně nález III. ÚS 2383/19, bod 35).*“

10. V rozhodnutí ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb.NSS, bod 63, dospěl rozšířený senát NSS k závěru, 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 § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v připustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu.*
11. Podle judikatury správních soudů ukončení daňové kontroly zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a to ani v případech nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu. Ukončení daňové kontroly totiž do veřejných subjektivních práv buď nijak nezasáhne, nebo pokud zasáhne, pak pouze zprostředkovaně v rámci navazujícího rozhodnutí o stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Aps 4/2007-47, či ze dne 30. 10. 2018, č. j. 8 Afs 144/2018-30). Podobně pak není nezákonným zásahem ani úkon správně daně spočívající v zamítnutí žádosti o odročení termínu výslechu svědka (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018-42). Námitku proti zamítnutí takové žádosti správcem daně totiž může daňový subjekt uplatnit v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle § 65 s. ř. s., neboť případné procesní pochybení při výslechu svědka je součástí posouzení zákonnosti rozhodnutí. 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 s principem subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí (srov. body 32 a 33 odůvodnění rozsudku NSS, č. j. 1 Afs 458/2018-42).
12. Ve světle výše uvedených východisek a závěrů žalobkyní popsaný postup žalovaného nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť tvrzené porušení procesních práv (práva na navržení a vyslechnutí svědka) nepředstavuje samo o sobě přímý zásah do právní sféry (hmotných práv) žalobkyně. Do práv žalobkyně může zasáhnout až zprostředkovaně, v souvislosti s rozhodnutím o doměření daně, přičemž daňový řád v

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

ustanovení § 115 předpokládá možnost nápravy procesních vad v odvolacím řízení. Pokud dojde k doměření daně na základě zprávy o daňové kontrole, ačkoli byla předtím v průběhu daňové kontroly porušena procesní práva žalobkyně, může uplatnit své výhrady v rámci odvolání proti výslednému rozhodnutí, jímž jí bude stanovena daň (v daném případě vydaným dodatečným platebním výměrům). Řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří ve výsledku jeden celek (zásada jednotnosti daňového řízení). Odvolací orgán může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění případných vad řízení, nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tento postup odpovídá principu subsidiarity soudního řízení a dělby moci. Nepomůže-li žalobkyni odvolací orgán, může se následně bránit v žalobě proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s., v níž může uplatnit též námitky stran tvrzené nezákonnosti (vad) daňové kontroly, která předcházela výslednému rozhodnutí (srov. usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2020, č. j. 55 Af 10/2020-58, bod 11). Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, u úkonů správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je z hlediska zachování práva na soudní ochranu dostatečné, je-li soudní ochrana proti takovým procesním úkonům poskytována až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Opačný výklad by v podstatě ztotožnil předmět řízení o zásahové žalobě a řízení o žalobě proti rozhodnutí, což by bylo v rozporu principem subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí.

13. S ohledem na výše uvedené soud žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že postup žalovaného, proti němuž se žalobkyně brání zásahovou žalobou, nemůže být vzhledem ke své povaze nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Není tedy dána podmínka řízení spočívající v připustitelném tvrzení nezákonného zásahu.
14. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. září 2023

Mgr. Milan Procházka, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.