

## USNESENÍ

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Ľubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **M. M.**  
proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro kraj Vysočina**  
sídlem Tolstého 1455/2, 586 01 Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu správce daně,

takto:

- I. Žaloba se **odmítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se** z účtu Krajského soudu v Brně **vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

### Odůvodnění:

1. Dne 8. 3. 2023 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2022. Na základě daňové kontroly byl žalobci doručen dne 6. 5. 2024 dodatečný platební výměr k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2022, č. j. 750349/24/2903-50523-706844, jímž mu byla doměřena daň ve výši 121 020 Kč a penále ve výši 24 204 Kč. Dne 3. 6. 2024 podal žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Odvolací řízení doposud není ukončeno.
2. Dne 19. 1. 2024 podal žalobce stížnost na nevhodné chování úřední osoby, nezákonný postup správce daně a následné nezákonné zahájení daňové kontroly. Dne 5. 4. 2024 bylo žalobci doručeno vyrozumění o výsledku šetření, které dospělo k závěru o nedůvodnosti části námitek a nepřípustnosti části námitek. Na vyrozumění žalobce nereagoval.
3. Žalobce ve své žalobě košatým způsobem popisuje jednání se správcem daně počínaje rokem 2017. Cítí se být přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem i donucením správního orgánu, proto se domáhá ochrany podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). V žalobě obsáhle popisuje okolnosti daňové kontroly a správci daně a jeho pracovním vyčítá mj. chybějící a nesprávnou protokolaci, skrytost daňové kontroly, opakované lhaní, okolnosti poučovací povinnosti, dokazování (např. upření práva navrhnout důkazní prostředky), zneužití pravomocí.
4. Žalovaný ve svém vyjádření upozorňuje, že postup správce daně je materializován v jeho rozhodnutí – dodatečném platebním výměru č. j. 750349/24/2903-50523-706844. To napadl

žalobce odvoláním, přičemž odvolací řízení ještě není ukončeno. Posouzení procesního postupu správního orgánu je neoddělitelnou součástí zákonnosti konečného rozhodnutí. S odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) tedy žalovaný uzavírá, že zásahová žaloba se shodným předmětem nemůže být přípustně projednána.

5. Žalobce ve své replice připustil, že nezákonná pochybení a postupy byly následně „zprocesovány“ daňovou kontrolou. S vyjádřením žalovaného však nesouhlasí s odkazem na druhou část § 85 s. ř. s., která vylučuje nepřipustnost žaloby. K tomu dodává, že nehodlá spekulovat o výsledku odvolacího řízení. Bude-li k tomu mít poté důvod, žalobu proti rozhodnutí využije. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podal ještě před podáním odvolání. Uplatnil ji z procesní opatrnosti, jinak by žalovaný mohl namítnout, že nebyla podána včas. Závěrem poukázal na ignoraci Listiny základních práv a svobod, nezákonnost, bezohlednost a diskriminaci zdravotně postiženého člověka.
6. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný. Podle § 68 písm. a) s. ř. s. je žaloba nepřipustná také tehdy, nevyčerpali žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon.
7. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vymezil podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o nezákonný zásah (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 As 117/2017-46, bod 13). Jedná se o následujících pět podmínek, jež musí být splněny kumulativně: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).
8. Soud se nejprve zabýval naplněním podmínek řízení, neboť jejich splnění je nezbytným předpokladem pro připuštění věcného přezkumu žaloby. V této souvislosti je nutno připomenout, že rozšířený senát NSS dlouhodobě ve své judikatuře zdůrazňuje význam subsidiarity soudní ochrany. Jednou z jejích rovin je „otevření“ prostoru pro soudní ochranu až v okamžiku, kdy se žalobce nedomohl ochrany žádným z dostupných právních prostředků před správními orgány (rozsudek ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 As 134/2022-59).
9. Podmínka subsidiarity soudní ochrany je v § 85 s. ř. s. slovně vyjádřena jinak než v § 79 odst. 1 s. ř. s. Zcela jednoznačně z ní vyplývá, že není přípustné, aby se žalobce obracel na soud s žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, jestliže má k dispozici jiné prostředky ochrany nebo nápravy. Na rozdíl od § 79 odst. 1 s. ř. s. ustanovení § 85 s. ř. s. výslovně stanoví, že záporní zásahová žaloba není v situaci, kdy zde existují jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy, přípustná. Z povahy věci se přípustnost žaloby posuzuje v okamžiku zahájení soudního řízení.
10. Soud tedy musí nejdříve vyhodnotit charakter žalobcovy nároku. Z žalobcovy repliky se jeví, že žalobce do jisté míry připouští odraz tvrzených pochybení ve stále probíhajícím daňovém odvolacím řízení. Rovněž se ze žaloby podává, že vedle procesních pochybení a postupu správce daně nesouhlasí žalobce ani se samotným výsledkem, dodatečným platebním výměrem. Výslovně v žalobě uvádí: „... nikdy neměl daň vyměřit...“
11. Soud se tedy ztotožňuje s názorem žalovaného, že pokud probíhá daňové odvolací řízení, přezkoumání zákonnosti vedeného daňového řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematickému soudnímu řádu správního. Zároveň by v této fázi nemělo dojít k přezkoumání jednotlivých

procesních úkonů správce daně. „*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, resp. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, bod 63). Zásahová žaloba nemá „štěpit“ jednotlivé úkony daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, či dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51). Výsledkem jednotlivých úkonů, jejichž zákonnost žalobce ve své žalobě napadá, bude rozhodnutí ve věci samé (rozhodnutí žalovaného).

12. Judikatura správních soudu na druhou stranu dovodila, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, a to za situace, kdy nejsou splněny časové nebo jiné podmínky jejího zahájení a provádění (např. uplynula lhůta pro stanovení daně či nejsou splněny zákonné podmínky pro opakování daňové kontroly). Dále lze brojit zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu správcem daně v rámci kontroly, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách či obydlí daňového subjektu. Brojit lze také proti provádění úkonů, jež vybočují ze zákonného účelu daňového řízení, typicky proti provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů. Daňový subjekt je také oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole (usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 11. 2023, č. j. 52 Af 6/2023-64) či proti omezení práva nahlížet do daňového spisu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132). Nejvyšší správní soud zobecnil takovýto přístup na přípustnost zásahů, u nichž se objevily natolik výjimečné okolnosti, pro které by bylo jejich posouzení až v řízení o žalobě proti rozhodnutí nedostačující, a to buď proto, že takové rozhodnutí nemuselo být vůbec vydáno, nebo proto, že by ochrana poskytovaná v řízení o žalobě proti rozhodnutí byla pouze iluzorní (rozsudek ze dne 8. 11. 2023, č. j. 2 Afs 120/2023-33, bod 40).
13. Na základě dostupných dokumentů má soud za to, že o tyto případy se v žalobcově věci nejedná. U žalovaných zásahů nešlo o taková intenzivní a výjimečná pochybení žalovaného, která by znamenala zásah do práv sama o sobě bez ohledu na následné rozhodnutí o doměření daně. Tvrzené zásahy lze spojit výhradně s žalobcovými procesními právy v daňovém řízení, tj. v širším slova smyslu s jeho právem na spravedlivý proces. Tato práva neexistují samostatně mimo probíhající daňové řízení a z podstaty věci nemohou žalobce zasáhnout jinak než ve spojení s konečným rozhodnutím o doměření daně. Jestliže tedy úkony žalovaného zasahují výhradně do žalobcových procesních práv, mohl žalobce své výhrady uplatnit v odvolání, popřípadě následně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Pokud by byla jeho tvrzení pravdivá, a v daňovém řízení by skutečně docházelo k porušování jeho práva na spravedlivý proces tím, podle okolností by to mohlo mít za následek zrušení takového rozhodnutí soudem. Soud proto dospěl k závěru, že nebyla naplněna podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu. Nadále probíhá odvolací daňové řízení, proto by nyní soudní přezkum byl předčasným a odporujícím systematickému soudnímu řízení správního. Rozhodnutí o odvolání je soudně přezkoumatelné v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s. V tomto řízení pak může žalobce brojit jak proti

jednotlivým procesním úkonům daňového orgánu, jejichž soulad se zákonem soud posoudí, tak proti skutkovým a právním závěrům.

14. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
15. Výrok III. o vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobci nachází oporu v § 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut. V daném případě došlo k odmítnutí podaného návrhu na zahájení řízení před prvním jednáním, a proto soud vrátí z účtu zaplacený poplatek, který žalobce v daném případě zaplatil za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč podle položky 18, bodu 2. písm. d) Sazebníku poplatků. Soudní poplatek bude žalobci vrácen ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích, tj. ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým soud o vrácení poplatku rozhodl.

#### **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 26. září 2024

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu