



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **EVEREST servis s. r. o.**, se sídlem Běchovická 555, Šestajovice, zastoupena JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno a **2) Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Thámova 27, Praha 8, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2021, č. j. 59 Af 10/2021 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaným 1) a 2) se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhala vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného 2). Ten měl spočívat v tom, že jí žalovaný 2) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 3031621/21/2101-50522-209106 doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, přičemž šlo o nicotné rozhodnutí. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru podaném u žalovaného 1) žalobkyně namítla prekluzi práva stanovit daň, neexistenci platného dodatečného platebního výměru a chybnost důvodů pro doměření daně. K prekluzi bylo třeba přihlížet z úřední povinnosti. Daňovou kontrolu zahájil místně nepříslušný správce daně. Její zahájení tak nevedlo k novému běhu prekluzivní lhůty. Úkon, kterým byla daňová kontrola zahájena, je tak nicotný. Žalobkyně obdržela dne 16. 7. 2021 vyrozumění žalovaného 1), podle něž není dodatečný platební výměr nicotný. Žalovaný 1) v tomto vyrozumění zcela pominul základní důvody, o něž se opírala námitka nicotnosti uvedená v odvolání.

[2] Krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti libovolnému úkonu správního orgánu. Naopak, jde o doplňkový (subsidiární) prostředek ochrany vůči ostatním žalobním typům. Proto si žalobkyně nemohla vybrat žalobní typ podle toho, který se jí zdál vhodnější. Zásahovou žalobu lze zvolit v případě, že je vyloučeno podání žaloby proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Dodatečný platební výměr je však rozhodnutím a z toho důvodu je podaná zásahová žaloba nepřijatelná. Krajský soud současně nepovažoval za vhodné vyzývat žalobkyni k úpravě žalobního typu, neboť by se jednalo o nepřijatelnou žalobu pro nevyčerpání řádných opravných prostředků před správními orgány. Jelikož žalobkyně neuvedla samostatné důvody týkající se zásahu žalovaného 1), nepovažoval krajský soud za účelné vyloučit tvrzený zásah k samostatnému projednání a postoupit věc Krajskému soudu v Brně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaných

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatelka zopakovala, proč se domnívá, že prekluzivní lhůta nepočala běžet znovu a naopak uplynula. Dále namítla, že daňová kontrola byla vedena místně nepřislušným správcem daně. Samotné zahájení daňové kontroly je tak nicotné. Nezákonným zásahem bylo také vyrozumění žalovaného 1). Pokud jde o hodnocení krajského soudu, má pro ně stěžovatelka plné pochopení. S ohledem na vadnost celého „quasi správního řízení“ však zvolila takový procesní postup, který umožňuje krajskému soudu konstatovat nezákonnost procesních kroků správních orgánů, aniž by posuzoval samotné správní akty. Navíc žalovaný 1) ani nevydal rozhodnutí, avšak jakési vyrozumění. Proto v tuto chvíli nemá jiný prostředek ochrany, neboť neexistuje rozhodnutí, jež by mohla napadnout žalobou podle § 65 s. ř. s. Hodnocení krajského soudu, že odmítnutím žaloby stěžovatelce nejsou upřena procesní práva, je samo o sobě v rozporu s právem na spravedlivý proces. Současně stěžovatelka konstatovala, že je třeba hledat na podání zásahové žaloby naléhavý právní zájem, jako je tomu v případě žaloby na určení podle § 80 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Pokud by žalovaný 1) rozhodl o odvolání tak, že by jej zamítl a rozhodnutí žalovaného 2) potvrdil, neměla by žaloba proti rozhodnutí odkladný účinek. Je tak nepochybné, že stěžovatelce svědčí naléhavý právní zájem.

[4] Žalovaný 1) ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že námitky uplatněné v podnětu k prohlášení nicotnosti byly ve skutečnosti námitkami nezákonnosti. K přezkumu rozhodnutí z hlediska zákonnosti slouží odvolací řízení. Žalovaný přitom o odvolání stěžovatelky dosud nerozhodl. Žalovaný 2) se k obsahu kasační stížnosti blíže nevyjádřil a pouze uvedl, že se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu.

[5] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného 1) reagovala replikou, v níž však neuvedla žádné nové argumenty.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[7] Kasační soud předesílá, že nynější kasační stížnost je jednou ze tří kasačních stížností stěžovatelky, přičemž o předchozích stížnostech již rozhodl rozsudky ze dne 4. 11. 2021,

pokračování

č. j. 1 Afs 276/2021 - 39, a ze dne 4. 12. 2021, č. j. 2 Afs 227/2021 - 42. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od svých předchozích závěrů odchýlit ani v tomto případě.

[8] Současně je třeba konstatovat, že stěžovatelka v kasační stížnosti označila za nezákonný zásah také vyrozumění žalovaného 1) ze dne 16. 7. 2021. Tuto skutečnost stěžovatelka zmínila okrajově také v žalobě, avšak v jejím petitu označila pouze dodatečný platební výměr. Této skutečnosti si byl vědom také krajský soud, jenž vyrozumění zmínil v závěru napadeného usnesení, avšak s ohledem na formulaci žalobního návrhu měl za to, že stěžovatelka napadá pouze dodatečný platební výměr. Krajský soud uvedl, že vyrozuměním nemohla být stěžovatelka nijak dotčena na svých právech, a připomněl, že na prohlášení nicotnosti nemá daňový subjekt právní nárok. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti s těmito závěry nikterak nepolemizuje a pouze bez dalšího namítá nezákonnost vyrozumění o odložení podnětu, aniž by jakkoliv reagovala na argumentaci krajského soudu, nebude se Nejvyšší správní soud touto otázkou zabývat.

[9] Podstatou nynější věci je tvrzení stěžovatelky, že krajský soud měl věcně projednat zásahovou žalobu proti platebnímu výměru žalovaného 2), neboť stěžovatelka neměla jiný prostředek obrany a měla naléhavý právní zájem na prohlášení nicotnosti tohoto rozhodnutí.

[10] Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, 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 zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“

[11] Podle § 85 s. ř. s. platí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je nepřijatelná, „lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.“

[12] Podle § 46 odst. 1 s. ř. s. „[n]estaví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže a) soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat, b) návrh byl podán předčasně nebo opožděně, c) návrh byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou, d) návrh je podle tohoto zákona nepřijatelný.“

[13] Krajský soud poukázal na subsidiární charakter zásahové žaloby. Dodatečný platební výměr měl povahu rozhodnutí, proti němuž se lze bránit odvoláním a následně správní žalobou. Krajský soud svým postupem nijak nevybočil z ustálené judikaturní linie kasačního soudu.

[14] V usnesení ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS, rozšířený senát uvedl, že „[s]ubsidiarita vůči ostatním žalobním typům znamená, že zásahová žaloba je přípustná teprve tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.) a ani podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy (§ 101a a násl. s. ř. s.). Je nepochybné, že ústřední roli v systému žalob podle soudního řádu správního hraje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. 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 tudíž nemůže zvolit, jaký žalobní typ by byl pro něj výhodnější a jaký nakonec využije (srov. např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS)“.

[15] Krajský soud správně vyhodnotil, že dodatečný platební výměr je správním rozhodnutím. Jde tedy o typický akt rozhodovací činnosti správních orgánů, který lze napadnout řádným opravným prostředkem a následně žalobou podle § 65 s. ř. s. Stěžovatelka tyto skutečnosti současně nepochybně, pouze uvádí, že ochrana prostřednictvím zásahové žaloby

je pro ni výhodnější. Volba žalobního typu však v tomto ohledu není na uvážení žalobce. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem lze považovat za přípustnou pouze tehdy, pokud neexistuje jiný prostředek ochrany.

[16] Stěžovatelčino tvrzení o údajných nezákonnostech, kterých se dopustil žalovaný 2), nelze pro účely přípustnosti takové žaloby zohlednit. Naopak tyto nedostatky představují vady, jimiž je povinen se zabývat v odvolacím řízení žalovaný 1), pokud je stěžovatelka uplatnila v odvolání. Ostatně již sama skutečnost, že stěžovatelka odvolání podala, svědčí o tom, že si byla vědoma toho, že jde o dostupný prostředek ochrany jejich práv. Tvrzení, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je za nynější situace vhodnější, tak působí poněkud účelově a nelze jím docílit „rychlejší“ nápravy tvrzených nezákonností žalovaného 2). Pokud by takový postup kasační soud akceptoval, znamenalo by to předčasnou a tudíž nepřipustnou ingerenci správních soudů do rozhodování správních orgánů, případně v konečném důsledku nahrazení jejich rozhodovací činnosti.

[17] Pokud jde o argument naléhavým právním zájmem, ani tomu nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit. Jak již kasační soud uvedl, žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je subsidiárním institutem uplatnitelným tam, kde ochrana prostřednictvím jiných žalobních typů není možná. Její použití nelze rozšířit na případy obrany proti správním rozhodnutím, jakkoliv kasační soud chápe, že stěžovatelka vnímá svou situaci jako závažnou a jednání žalovaných považuje za nezákonné. Stejně tak nelze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, která dovozuje přípustnost zásahové žaloby z toho, že žalovaný 1) dosud nevydal rozhodnutí, jež by mohla napadnout správní žalobou. Toto tvrzení pouze dokládá, že soudní přezkum je předčasný, neboť se stěžovatelka nemá proti čemu bránit. Konečně, zásahová žaloba nemůže být přípustná jen proto, že žaloba proti rozhodnutí nemá odkladný účinek. Kasační soud považuje za nutné zopakovat, že stěžovatelka nemůže zvolit žalobní typ podle toho, že je pro ni z časového hlediska výhodnější. Takový postup by navíc zcela popřel pravomoc žalovaného 1), kterému náleží posuzovat zákonnost rozhodnutí a postupu žalovaného 2). Krajský soud tedy rozhodl zcela v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[19] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaným, kteří byli v řízení o kasační stížnosti úspěšní, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jim nevznikly žádné náklady nad rámec jejich běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 1. února 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu