



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a

soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ing. Z. C.**

zastoupen Punktum, spol. s r. o.

sídlem Otická 758/19, Předměstí, 746 01 Opava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**

sídlem Na Jízdárně 3162/3, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava 2

o určení nezákonnosti zásahu, na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě dne 12. 12. 2019 domáhal určení, že *„postup žalovaného dle § 115 DŘ je faktickým obcházením smyslu a účelu zákona, zejména zákazu opakované kontroly, a je nezákonným zásahem“*, a příkazu, aby žalovaný *„bezodkladně ukončil všechny úkony a postupy, které činí v doplňovacím řízení podle § 115 DŘ“*. Žalobce poukázal na závěry Krajského soud v Ostravě, vyjádřené v rozsudku č. j. 22 Af 139/2017 – 82, ze kterého podle žalobce vyplývá, že se Odvolací finanční ředitelství dopustilo nezákonného rozložení důkazního břemene tím, že se snažilo přenést dokazování do zdaňovacích období předcházejících kontrolovanému období a nesprávně hodnotilo výslech svědka V. Bylo tak pravomocně rozhodnuto o tom, že žalobce splnil svou důkazní povinnost o vkladech na spořicí účet. Přesto se odvolací finanční ředitelství v doplňovacím řízení se snaží *„vyrobiť“* přechod na pomůcky, dokazovat k žalobcovým finančním prostředkům v letech 1998 – 2000, k tomu vyslýchat manželku žalobce a tím zneužívá institutu doplňovacího řízení podle § 115 daňového řádku. Poukázal na to, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen z důvodů v zákoně uvedených, pro což není v posuzované věci podklad. Odvolací finanční ředitelství uložilo žalovanému doplnění řízení, v rámci jehož realizace žalovaný předvolal žalobce a opakovaně předvolává manželku, zneužívá doplňovacího řízení podle § 115 daňového řádu a v rámci něho zahájil nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu s cílem zjistit nové a jiné skutečnosti a důkazy, které by odůvodnily doměření daně jinak, než pravomocně rozhodl soud. Současně poukázal na prekluzi práva doměřit daň.
2. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Žalovaný po zrušení rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 9. 2017 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 139/2017 – 82 provádí v dané věci doplnění odvolacího řízení na základě písemnosti Odvolacího finančního ředitelství z 25. 9. 2019. Postup podle § 115 odst. 1 daňového řádu nemůže být nezákonným zásahem, ledaže by bylo vyloučeno takový postup provádět, a jeho nezákonnost zásadně nemohou založit případná dílčí pochybení správce daně v rámci tohoto postupu, které mohou být přezkoumány v řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Odvolací řízení je založeno na principu plné apelace a rozsah úkonů k doplnění podkladů rozhodnutí či odstranění vad řízení tak nemůže být nijak omezen. Rozsah úkonů prováděných po zrušení rozhodnutí a vrácení k dalšímu řízení nemůže být limitován ani právním názorem soudu, ledaže by soud některé úkony explicitně vyloučil, což vyplývá z toho, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí, a že rozhodnutí zkoumá pouze v mezích žalobních bodů. Co se týče namítané prekluze stanovení daně, žalovaný odkázal na závěry krajského soudu vyjádřené v citovaném rozsudku, se kterými se ztotožňuje.
3. Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
4. Podle ustanovení § 82 s. ř. s. *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 nebyl zákonný.

5. Judikatura správních soudů vytvořila algoritmus, podle kterého je nutno při posouzení zásahové žaloby postupovat (vč. otázky, kdy je namístě tuto odmítnout a kdy zamítnout), vycházející z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160 (EUROVIA), který sice byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neboť Ústavní soud nesouhlasil s tím, jak v uvedeném rozhodnutí rozšířený senát posoudil běh lhůt k podání žaloby v případě neukončeného trvajících zásahu, ovšem v navazujícím nálezu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18 se k samotné metodologii postupu při posuzování přípustnosti a důvodnosti zásahové žaloby přihlásil; tato je používána i v následujících rozhodnutích správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 As 93/2016 - 138 nebo ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Afs 190/2017 - 36). Algoritmus se skládá z těchto kroků. **1. krok:** soud si musí ozřejmit, jaké jednání veřejné správy žalobce označuje za nezákonný zásah, zda, kdy a za jakých okolností se takto specifikované jednání vskutku odehrálo, případně zda, kdy a za jakých okolností se udály další skutečnosti rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby, a zda může vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem zjevně a nepochybně být „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s.; nemůže – li zjevně a nepochybně být zásahem, soud žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; **2. krok:** soud zkoumá přípustnost dle § 85 s. ř. s., části věty před středníkem, podle kterého *žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.* Zjistí-li soud, že uvedené právní prostředky měl žalobce k dispozici, avšak nevyužil jich, musí být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.; **3. krok:** soud zkoumá včasnost žaloby podle lhůty uvedené v § 84 odst. 1 s. ř. s.; a **4. krok:** soud zkoumá její důvodnost ve smyslu shora citovaného ustanovení § 82 s. ř. s.
6. Kritéria pro určení toho, zda určitý úkon je nezákonným zásahem, vyplývají přímo z § 82 s. ř. s. a jsou jimi: 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**). Není – li splněna byť jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 ze 17. 3. 2005).
7. Žalobce obsahem žalobních tvrzení směřuje proti jednotlivým úkonům žalovaného při zjišťování skutkového stavu v odvolacím řízení po zrušení původního rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství shora uvedeným rozsudkem zdejšího soudu č. j. 22 Af 139/2017 - 82, nezákonný zásah však spatřuje v postupu žalovaného podle § 115 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle jehož odstavce prvního *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
8. Krajský soud se ve smyslu shora uvedeného algoritmu zabýval nejprve tím, zda je zjevně a nepochybně, že jednání žalovaného nemůže být zásahem, s přihlédnutím k judikatuře,

která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být. Judikatura je v tomto směru kasuistická, přesto lze vysledovat, že mezi jednání veřejné správy, které zjevně a nepochybně nemůže být zásahem, patří jednání, které vůbec nejsou přičitatelná veřejné správě (viz např. shora citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 155/2015 – 160), a zejména jednotlivé procesní úkony, které pouze „*technicky zajišťují průběh řízení*“ a směřují k rozhodnutí (např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. července 2018 č. j. 2 As 93/2016 – 138). Posouzeno touto optikou, provádění dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení nelze zjevně a nepochybně vyloučit jako možný zásah ani z hlediska jeho původce, neboť oprávnění doplňovat dokazování má podle § 115 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a z jeho rozhodnutí správce daně. Nelze je vyloučit ani jako „*procesní úkon technicky zajišťující průběh řízení*“, neboť provádění dokazování směřuje ke zjištění skutkového stavu, nikoliv k zabezpečení průběhu řízení. Odmítnutí žaloby postupem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak není na místě.

9. Dalším krokem je zjištění, zda žalobce měl k dispozici jiné právní prostředky na ochranu před jednáním žalovaného. Proti jednotlivým úkonům při dokazování žádné přípustné prostředky ochrany z daňového řádu nevyplynou, žaloba tak je z pohledu § 85 s. ř. s. přípustná; a to jak v petitu záporním, tak určovacím.
10. Třetím krokem algoritmu je včasnost žaloby. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s., *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo*. Žalobce se o jednání žalovaného dozvěděl nejdříve doručením předvolání osoby zúčastněné na správě daní z 29. 10. 2019, žaloba byla podána dne 12. 12. 2019 a byla tak podána včas.
11. Neshledal - li krajský soud důvody pro odmítnutí žaloby, přikročil k jejímu věcnému projednání, tedy splnění podmínek podle § 82 s. ř. s., které již není nutno zkoumat chronologicky, neboť postačí nesplnění kterékoli z nich, aby jednání žalovaného nezákonným zásahem nebylo. Stejnou otázkou je podle krajského soudu splnění podmínky č. 3, tedy nezákonnosti jednání žalovaného.
12. Jak krajský soud uvedl výše, žalobce se sice v žalobních tvrzeních vymezuje proti několika dílčím krokům žalovaného, které učinil na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ukládající mu provést okruh úkonů k doplnění podkladů pro rozhodnutí, zásah, proti kterému požaduje ochranu, však formuluje obecně, kdy se domáhá určení nezákonnosti postupu žalovaného podle § 115 daňového řádu (konkrétně konstatování, že „*postup žalovaného dle 115 DR je faktickým obcházením smyslu a účelu zákona, zejména zákazu opakované kontroly a je nezákonným zásahem*“), a ukončení úkonů a postupů v doplňovacím řízení podle § 115 daňového řádu. Zásah je nezákonný tehdy, je - li v rozporu s objektivním právem, tedy je v rozporu s normami, zpravidla procesními, které regulují uplatnění a realizaci daného zásahu, výjimečně s hmotným právem, popř. je - li činěn někým, kdo k tomu nemá pravomoc (srov. např. Kühn, Z., Kocourek, T., a kol., Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 701 s.). K oprávnění odvolacího orgánu doplňovat dokazování daňový řád žádné omezení nestanoví; bylo - li zahájeno odvolací řízení, je odvolací orgán zásadně oprávněn dokazování doplňovat. V posuzované věci odvolací řízení probíhá, tato skutečnost ani není mezi účastníky sporná, a tedy jediná podmínka pro obecnou možnost doplňovat dokazování splněna je.

Žalovanému bylo doplnění dokazování uloženo Odvolacím finančním ředitelstvím, které je v této věci odvolacím orgánem, což také není mezi účastníky sporné, a žalovaný tedy je k provádění doplnění dokazování oprávněn.

13. Za této situace krajský soud neshledal žádnou normu, ať již procesní či hmotněprávní, se kterou by doplňování dokazování podle § 115 daňového řádu bylo v rozporu, a podmínka nezákonnosti postupu žalovaného podle § 115 daňového řádu tak není dána. Důvodem nezákonnosti není ani citované rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 22 Af 139/2017 – 82, kterého se žalobce dovolává. Krajský soud v něm totiž nezakázal Odvolacímu finančnímu ředitelství doplnit dokazování v rámci odvolacího řízení, tedy postupovat podle § 115 daňového řádu, ale nezákonným shledal závěr Odvolacího finančního ředitelství o důkazní povinnosti žalobce (viz zejména bod 28 citovaného rozsudku). Krajský soud nevylučuje, že by nezákonným zásahem mohlo být některé konkrétní jednání Odvolacího finančního ředitelství nebo žalovaného v rámci postupu podle § 115 daňového řádu, které by bylo v rozporu s citovaným rozsudkem č. j. 22 Af 139/2017 – 82, když uplatňování stejných závěrů o důkazní povinnosti žalobce a v souvislosti s tím opakování stejných důkazů a předkládání stejných výzev, které byly předmětem posouzení tímto rozsudkem, by bylo porušení efektivní soudní ochrany garantované článkem 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Stejně tak nevylučuje, že by některé konkrétní jednání v rámci doplňování dokazování mohlo splňovat shora uvedené podmínky nezákonného zásahu. Žalobce však zásah, před kterým se domáhá ochrany, koncipoval obecně jako postup podle § 115 daňového řádu, který podmínku nezákonnosti nesplňuje, a soud mu proto nemůže vyhovět.
14. K namítané prekluzi stanovení daně krajský soud odkazuje na závěry uvedené v bodě 29 citovaného rozsudku č. j. 22 Af 139/2017 – 82; krajský soud neshledal důvodnou námitku zahájení daňové kontroly neoprávněnou osobou (viz bod 31 odůvodnění citovaného rozsudku) ani námitku nevydání výzvy (bod 33 odůvodnění citovaného rozsudku), když současně opakuje, že tříletá lhůta pro stanovení daně i bez jakéhokoliv prodloužení by uplynula 31. 3. 2018 a prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno již 21. 9. 2016, tedy v první třetině lhůty a tedy včas.
15. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
16. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 10. března 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu