

USNESENÍ

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Martina Láníčka a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **R. K.**
zastoupený daňovým poradcem Ekonomické služby Přerov, s. r. o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov I-Město

proti
žalovanému **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Žaloba se **odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se po právní moci tohoto rozhodnutí **vrací** z účtu Krajského soudu v Ostravě soudní poplatek ve výši 2 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 6. 2. 2019, došlou soudu téhož dne, domáhal ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 ze strany Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, která byla zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 2. 2016. Žalobce uvedl, že dne 9. 10. 2018 byl seznámen žalovaným s výsledkem kontrolního zjištění v rámci probíhající daňové kontroly; téhož dne nahlížel do předmětného spisu. Při nahlížení mu byla žalovaným předložena mj. Výzva k poskytování informací správci daně ze dne 29. 8. 2014, adresovaná Československé obchodní bance, a.s., jejíž součástí byl i požadavek na zaslání bankovních výpisů a dále odpověď banky na tuto výzvu. Následně dne 6. 12. 2018 byla předmětná daňová kontrola ukončena. Ve zprávě o daňové kontrole žalovaný mj. uvedl, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že daňový subjekt je

vlastníkem bankovního účtu č. X. K uvedenému bankovnímu účtu bylo zjištěno, že účet není nikde registrován, příjmy z něj nikde evidovány. V průběhu daňové kontroly byl správcem daně uvedený bankovní účet podrobně analyzován. Vzhledem k tomu, že by příjmy, ve prospěch tohoto bankovního účtu připsané, mohly svou charakteristikou odpovídat příjmům z podnikatelské činnosti daňového subjektu, vznikly správci daně pochybnosti, zda se v případě připsaných částek nejedná o příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů dle ZDP.

2. Žalobce poukázal na fakt, že uvedené skutečnosti zjištěné z bankovních výpisů žalovaný zjistil mimo daňovou kontrolu a dávno předtím, než předmětná daňová kontrola byla zahájena, což vyplývá ze spisového materiálu. Na základě těchto skutečností byla žalobci doměřena daň. Podle žalobce zjistil žalovaný údaje o uvedeném bankovním účtu dne 9. 9. 2014, jak vyplývá z odpovědi banky na výzvu k poskytování informací správci daně.
3. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejm. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, podle kterého v případě, že se správce daně dozví jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný tedy měl žalobce vyzvat ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu. Bez tohoto úkonu je podle žalobce zahájení a provádění daňové kontroly nezákonné.
4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K námitce nezákonného způsobu zahájení a provádění daňové kontroly uvedl, že postup žalovaného byl v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a rovněž jeho postup neodporuje ani závěrům vyplývajícím z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Podle žalovaného nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť podle tohoto ustanovení vyzve správce daně daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Žalovaný v roce 2014 v souvislosti s řízením u jiného daňového subjektu provedl současně i vyhledávací činnost u žalobce. Dne 29. 8. 2014 zaslal Československé obchodní bance, a.s. Výzvu k poskytování informací, přičemž z poskytnuté odpovědi ze dne 9. 9. 2014 žalovaný zjistil existenci bankovního účtu č. x, jehož majitelem byl žalobce; tento účet nebyl nikde registrován. Žalovanému vznikly pochybnosti, zda se v případě částek připsaných na uvedený účet nejedná o příjmy, které byly předmětem daně z příjmů podle zákona č. 586/1992, o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Přestože vznikly žalovanému pochybnosti, neměl v době obdržení odpovědi podloženo, že existují natolik závažné a důvodné pochybnosti, aby bylo možno vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný zdůraznil, že žalobci nebyla daň doměřena pouze na základě skutečností, zjištěných na uvedeném bankovním účtu. Dále se žalovaný vyjádřil k otázce ponechání výpisů z předmětného účtu při ukončení daňové kontroly ve vyhledávací části spisu.
5. Podle § 82 zákona č. 151/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), každý, 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.

6. Podle § 84 odst. 1, 2 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. Zmeškání lhůty nelze prominout.
7. Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18 dovodil, že „V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, je důležité rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. K posouzení povahy zásahu nestačí pouze tvrzení žalobce. Správní soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má.“
8. V této souvislosti považuje krajský soud v dané právní věci za podstatné, že žalobce se ve smyslu § 82 s. ř. s. domáhá *určení* nezákonnosti *zahájení a provádění* daňové kontroly ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013. Z žalobních tvrzení, jakož i obsahu žalovaným předloženého správního spisu přitom vyplývá, že předmětná daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 6. 12. 2018, načež byl dne 10. 12. 2018 vydán dodatečný platební výměr na předmětnou daň.
9. V rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 Nejvyšší správní soud mj. vymezil, že „Zásahovou 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 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 (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „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“). (zvýrazněno krajským soudem).
10. Ve shora citovaného nálezu Ústavní soud uzavřel, že „v případě těchto (trvajících – pozn. krajského soudu) zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu „došlo“, se kterým

pracuje § 84 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, odpovídá pojmu „dochází“. Obdobný princip musí platit i pro běh subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 věta první s. ř. s., protože o neukončeném trvajícím zásahu se dotčený jednotlivec znovu a znovu „dozvídá“. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.“

11. V projednávané věci se však žalobce domáhá určení nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly za situace, kdy již tato byla ukončena; tvrzenou nezákonnost navíc žalobce spatřuje v absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly. Krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci se v případě žalobcem tvrzeného zásahu nejedná pojmově o trvající zásah, neboť daňová kontrola již byla ukončena a jejím výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru. Uvedená daňová kontrola může být zásahem s trvajícím důsledky, nicméně tyto důsledky (tedy podle žalobce nezákonně vydaný dodatečný platební výměr včetně vyměřeného penále) jsou již přezkoumatelné v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Krajský soud přitom respektuje závěry vyslovené v citovaném rozsudku rozšířeného senátu, že v případě daňové kontroly vedle sebe za určitých podmínek ob stojí vedle sebe žaloba zásahová i žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. Nicméně, posouzení typu zásahu z hlediska přípustnosti má také vliv na posouzení běhu lhůt k podání žaloby.
12. Pokud se tedy v případě žalobcem namítané daňové kontroly jedná o zásah, který již netrvá a žaloba je svou povahou žalobou „určovací“, je podstatné posoudit, kdy začala běžet lhůta k podání žaloby, ať už subjektivní, či objektivní. V tomto směru lze podle krajského soudu přijmout závěry vyslovené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, podle kterých *„subjektivní lhůta k podání této žaloby (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) počíná běžet okamžikem, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. Povědomost o protiprávnosti, tedy znalost práva, není v tomto kontextu podstatná.“* Soud si je vědom, že citovaný rozsudek byl zrušen právě shora uvedeným nálezem Ústavního soudu, nicméně soud je přesvědčen, že tyto závěry pro projednávanou věc i přesto ob stojí, neboť nejsou aplikovány na trvající zásah.
13. Ze žalobních tvrzení, jakož i ze správního spisu vyplývá, že žalobce se nejpozději dne 9. 10. 2018 dozvěděl v rámci nahlížení do spisu a současně také seznámení s výsledky kontrolního zjištění v rámci probíhající daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 o tom, že správce daně dne 9. 9. 2014 zjistil, že žalobce je vlastníkem bankovního účtu č. X, přičemž příjmy z něj nejsou nikde registrovány. Žalobce přitom právě z uvedené skutečnosti (odpovědi banky na výzvu správce daně) dovozuje, že správce daně stíhala povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu před případným zahájením daňové kontroly. Z uvedeného lze zcela jednoznačně dovodit, že již dne 9. 10. 2018 měl žalobce dostatek informací, ze kterých mohl seznat, v čem jednání žalovaného jako správce daně spočívá a že je zaměřeno proti němu. Předmětné informace se tedy žalobce nedozvěděl až dne 6. 12. 2018 při ukončení daňové kontroly. Podle krajského soudu tak právě dne 9. 10. 2018 počala žalobci běžet subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. Tato

lhůta marně uplynula dne 9. 12. 2018. Jestliže tedy žalobce podal žalobu až dne 6. 2. 2019, je jeho žaloba opožděná.

14. Nadto má krajský soud také pochybnosti o přípustnosti samotné žaloby. Nelze totiž přehlédnout, že žalobce dovozuje tvrzenou nezákonnost daňové kontroly nikoli z úkonů, příp. nečinnosti žalovaného při zahájení či v průběhu samotné kontroly, ale v tom, že žalovaný nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly. Podle krajského soudu je otázkou, při respektu k závěrům vysloveným rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, zda se nejedná právě o předstižné posouzení zákonnosti postupu žalovaného, které má své místo až v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. Za takové situace by totiž žaloba byla nepřipustná dle § 85 s. ř. s., neboť žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. by měla přednost.
15. Krajský soud nicméně žalobu při závěru o její opožděnosti odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
16. O nákladech řízení rozhodl krajský soud dle ust. § 60 odst. 3 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žaloba byla odmítnuta.

Poučení:

Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 21. května 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu