

USNESENÍ

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

žalobkyně: **Ing. D. H.**
zastoupená daňovým poradcem Ing. R. L.

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 702 00 Ostrava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

t a k t o :

- I. Žaloba **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobkyně se podanou žalobou ze dne 2. 4. 2018 domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a vedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 ze strany Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, a to na základě výzvy č. j. 19682/18/3202-50521-804551 ze dne 5. 1. 2018 k podání dodatečného přiznání k dani z daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014. Žalobkyně před podáním žaloby podala dne 14. 1. 2018 stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na kterou obdržela odpověď ze dne 23. 1. 2018 a dále požádala podle § 261 odst. 6 daňového řádu o prošetření, na kterou obdržela od Odvolacího finančního ředitelství odpověď ze dne 13. 3. 2018.
2. Řízení bylo u podepsaného soudu nejprve vedeno pod sp. zn. 25 Af 17/2018; z důvodu mylného zápisu do rejstříku Af je však nyní věc vedena pod sp. zn. 25 A 30/2018.
3. Dle žalobkyně z výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 5. 1. 2018 vyplývá, že žalovaný šetřením zjistil, že v roce 2014 došlo k prodeji nemovitosti v k. ú. V., přičemž nebyly splněny podmínky pro osvobození tohoto příjmu od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně na podkladě uvedené výzvy podala dvě dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 dne 25. 2. 2018, a to tak, že v 21:35:37 v něm uvedla zvýšení základu daně o 955 332 Kč a v 21:45:10 v něm uvedla snížení základu daně o 955 332 Kč a toto zdůvodnila rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze

dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77. V době podání žaloby žalovaný nevydal odůvodněné dodatečné platební výměry dle § 147 odst. 2 daňového řádu, proti nimž by se žalobkyně mohla odvolat podle § 144 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně má za to, že příjem z prodeje nemovitosti je osvobozena od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Zahájení a vedení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 na základě výzvy ze dne 5. 1. 2018 je tedy nezákonné. Žalobkyně se domáhala toho, aby bylo žalovanému zakázáno vést předmětné doměřovací řízení vůči žalobkyni a pro případ, že by doměřovací řízení skončilo před rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě a nezákonný zásah by tak netrval, domáhala se určení, že zahájení a vedení předmětného doměřovacího řízení bylo nezákonné.

4. Podáním ze dne 14. 4. 2018 žalobkyně sdělila, že žalovaný vydal dne 9. 4. 2018 dodatečný platební výměr pod č. j. 1488680/18/3202-50522-809758, kterým byla žalobkyni doměřena daň a stanoveno penále. Vydáním tohoto platebního výměru bylo ukončeno doměřovací řízení a žalobkyně se tak nadále domáhá pouze deklarace nezákonnosti zahájení a provedení doměřovacího řízení.
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 § 85 s. ř. s., 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.
7. Zákonem č. 303/2011 Sb., došlo s účinností od 1. 1. 2012 k zakotvení možnosti soudu formulovat v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem deklaratorní výrok určující, že zásah byl nezákonný. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, *„podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. Subjektivní lhůta pro podání žaloby běží od okamžiku, 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.“* Ze závěrů citovaného rozsudku také vyplývá, že *„podle důvodové zprávy k uvedenému zákonu měla nová právní úprava řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu zajistit vyšší standard ochrany tím, že umožní fyzickým a právnickým osobám domáhat se deklarování nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu tehdy, pokud již zásah ani jeho důsledky netrvaly a nebroží jeho opakování. I pouhé konstatování nezákonnosti zásahu může být podle zákonodárce pro občany velmi důležité, neboť u veřejnosti posiluje důvěru v právní stát a napomáhá kultivovat činnost orgánů veřejné správy. Vedle odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem má nová právní úprava zásahové žaloby především významný satisfakční efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti zásahu soudem. V důvodové zprávě je výslovně uvedeno*

„rozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, neuspokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 303/2011 Sb., sněmovní tisk č. 319/0, 6. volební období). Úpravou deklaratorní žaloby zákonodárce tedy nezamýšlel poskytovat ochranu proti ukončeným jednáním správních orgánů přímo těmito orgány, ale prostřednictvím soudního rozhodování posílit důvěru v právní stát, kultivovat činnost orgánů veřejné správy a umožnit rychlejší řízení o případném nároku na náhradu škody v civilním řízení. Ostatně i z pouhé logiky věci je zřejmé, že prostředek opravy či nápravy proti již ukončenému postupu správce daně daňovému subjektu v řízení před správcem daně účinnou ochranu neposkytne. Daňový řád v žádném ze svých ustanovení nestanoví, že by se k nesprávně vedeným postupům v důsledku např. kladného vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu nepřiblíželo či že by se nezákonně vedená a ukončená kontrola mohla opakovat apod. Uplatnění jiných prostředků ochrany nebo nápravy v řízení před správním orgánem nemůže za této situace až na výjimky (např. nepřiblížení k výsledkům kontroly v případě prekluze) mít významný dopad do aktuální situace žalobce, neboť nejenže k tvrzenému nezákonnému zásahu již došlo, ale postup, v rámci kterého k němu došlo a v rámci kterého by měla být nezákonnost odstraněna, již byl správcem daně ukončen. Soudní ochrana je subsidiární pouze tam, kde veřejná správa disponuje účinnými prostředky k ochraně práv osob, které tvrdí, že konáním, případně nečinností veřejné správy bylo zasaženo do jejich veřejných subjektivních práv. To má svůj smysl. Veřejná správa může rozhodnout meritorně, zásah do práv může odstranit dříve než jakýkoliv soudní přezkum. Jde tedy o zákonnou konstrukci, která má zajišťovat, aby se nezákonnosti řešily předně v místě a čase, kde nastanou, orgány kompetentními. Ty na základě argumentů uplatněných v zákonem poskytnutých prostředcích samy seznají předešlou nezákonnost a použijí vlastní procesní nástroje k nápravě. Nejen to. Subsidiarita je i vyjádřením dělby moci, vzájemných brzd a protivah, v níž žádná z mocí nemůže dominovat, aniž by existoval prostředek k eliminaci nepřipustné expanze (brzda) či účinné ochrany (protiváha), jehož použití se může domáhat zákonným způsobem ten, kdo tvrdí, že bylo zasaženo (různými formami a způsoby) do jeho veřejných subjektivních práv (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci Eurovia).“

8. Z uvedeného závěru podle krajského soudu plyne závěr, že v případě, kdy se žalobce domáhá pouze určení, že určitý zásah byl nezákonný, není jeho žaloba podmíněna vyčerpáním jiných prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem. Z uvedeného však také dle soudu vyplývá, že citované závěry nelze vztáhnout na situaci, kdy je možné využít jako prostředku nápravy žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s.; tedy Nejvyšším správním soudem přijaté závěry nevylučují dosavadní judikaturu ústící v závěr, že „z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat.“, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42.
9. Za dané situace, i když žalobkyně v důsledku žalovaným vydaného dodatečného platebního výměru na daň z příjmů omezila svůj žalobní požadavek na určení nezákonnosti zahájení a vedení doměřovacího řízení, dospěl krajský soud k závěru, že žaloba žalobkyně je nepřipustná, neboť žalobkyně se v projednávané věci může domáhat

ochrany u správních soudů prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s..

10. Pro podporu uvedené argumentace odkazuje krajský soud také na závěry přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 : *„Daňový řád systematicky rozlišuje mezi „řízeními“ a „(dalšími) postupy“ (viz jeho systematika v hlavě VI, § 70 až § 107). Zatímco „postupy“ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrůznějších soukromých sfér daňového subjektu, „řízení“ povětšinou směřují k vlastnímu shledání či uložení povinností (výjimečně i práv, např. na odpočet DPH) daňového subjektu. „Postupy“ se od „řízení“ liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá - někdy provádění daňové kontroly nemusí daňový subjekt fakticky nijak výrazně pocítit. Podstatné je však to, že „postup“ je uplatněním pravomoci, k němuž je třeba zákonného podkladu a který je možno provádět jen a pouze v zákonem stanovených mezích a zákonem stanovenými způsoby (viz čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy). Soudní ochrana před „postupem“, mezi jinými tedy i před daňovou kontrolou, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.“.*
11. Doměření daně probíhá v režimu doměřovacího řízení, upraveného v Hlavě IV, Díl 2 daňového řádu, jehož výsledkem dodatečný platební výměr, nejde tedy o „postup“ správce daně ve smyslu shora uvedených závěrů, ale o „řízení“. Je tedy namístě trvat na tom, že se žalobkyně může domáhat ochrany prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. S ohledem na uvedené závěry je tak třeba mít za to, že žaloba je nepřípustná dle § 85 s.ř.s.; soud tedy žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s.
12. 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 19. dubna 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

