

USNESENÍ

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. v právní věci

žalobce: **R. V.**
zastoupený daňovým poradcem GOODWILL PARTNER, s.r.o.
sídlem U Dubu 691/48, 147 00 Praha 4
proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného

takto:

- I. Změna žalobního návrhu ze dne 22. 4. 2020 se **připouští**.
- II. Žaloba se **odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobci se vrací z účtu Krajského soudu v Ostravě zaplacený soudní poplatek v částce 4 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou krajskému soudu dne 29. 10. 2019 se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Konkrétně se domáhal vydání rozsudku, že žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že mu nedoručil kontrolní zjištění, ke kterému by mu umožnil se vyjádřit, ani jinak ve vztahu k žalobci nepokračoval úkony daňové kontroly a dále, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že mu opakovaně upřel právo nechat se zastoupit v daňovém řízení.
2. Podáním ze dne 22. 4. 2020 doručeným krajskému soudu dne 24. 4. 2020 učinil žalobce návrh na změnu žalobního petitu v tomto znění:
I) Žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že zástupci žalovaného nedoručil kontrolní zjištění, ke kterému by se zástupci žalobce umožnil vyjádřit.
II) Žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že mu opakovaně po celou dobu prvostupňového řízení upíral právo se nechat zastoupit.
III) Žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že nevzal v úvahu podání zástupce žalobce učiněná v průběhu daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje

IV) Žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že podání činěná Mgr. J. H., dřívějším zástupcem žalobce, po ukončení zastupování, považoval za podání žalobce.

V) Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení do 3 dnů od právní moci rozhodnutí.

3. Jelikož v případě zásahové žaloby je návrh výroku rozsudku zcela v dispozici žalobce, a to dle ust. § 84 odst. 3 písm. d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud výrokem I. tohoto usnesení připustil změnu žalobního návrhu.
4. V podané žalobě žalobce namítl pochybnosti o nepodjatosti úředních osob zejména s ohledem na to, že v minulosti postupovaly ve srovnatelných případech ve vztahu k zástupci žalobce zřetelně šikanózně. Podle žalobce mají tyto okolnosti svůj význam za situace, kdy žalovaný vytýká zástupci žalobce nedostatek součinnosti při správě daní. Žalobce *„právě v tomto kontextu spatřuje nezákonný zásah v jednání žalovaného, kdy žalovaný neprovádí úkony daňové kontroly, namísto toho podal nepravdivé oznámení policejnímu orgánu, že žalobce měl zkrátit daň, aniž by však ani následně doručil žalovanému jakékoliv kontrolní zjištění, ke kterému by mu umožnil se vyjádřit a navrhnout další dokazování. Jinými slovy žalovaný vcelku otevřeně předpokládá, že nadřízený orgán žalovaného nemusí poskytnout adekvátní stupeň ochrany“.*
5. V další části žaloby žalobce uvedl, že dne 6. 4. 2018 byla jím jako daňovým subjektem udělena společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. plná moc, která byla následně u správce daně uplatněna. Správce daně ji však odmítl uznat a polemizoval se zástupcem žalobce o náležitostech plné moci, přičemž vycházel z neaktuálního výkladu ministerstva financí. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 17. 10. 2014, č. j. 4 As 171/2014-26, podle něhož nemusí být plná moc pro zastupování v daňovém řízení předložena v originále nebo konvertovaném dokumentu. Žalobci tak bylo bráněno ve výkonu základního práva nechat se zastoupit. Pochybnost žalovaného o platnosti plné moci udělené žalobcem společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. se jeví zřetelně účelovou, kdy správce daně si vytvořil zástupnou otázku, aby odůvodnil, proč dosud ve věci nedoručil žádné kontrolní zjištění nebo nereagoval na podání, kterými se oba zástupci, tj. společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. a původní zástupce Mgr. J. H. pokračování daňové kontroly domáhali. Nedoručením kontrolního zjištění nebo jiným úkonem ve vztahu k důkazní povinnosti žalobce došlo k nečinnosti žalovaného a tím k nezákonnému zásahu do práv žalobce ve smyslu ust. § 82 s.ř.s. *„Podle žalobce došlo k nezákonnému zásahu ve vztahu k žalobci dne 19. 9. 2019, kdy bylo z jeho pohledu fakticky převzato důkazní řízení policejním, na místo toho, aby pokračovaly úkony daňové kontroly a kdy policejní komisař žalobci sdělil, že žalobce podle názoru žalovaného obstruuje daňovou kontrolu.“*
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že provádí u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 a 2015 v omezeném rozsahu. Daňová kontrola byla zahájena dne 4. 4. 2018 za přítomnosti zástupce daňového subjektu daňového poradce Mgr. J. H., oprávněného daňový subjekt zastupovat na základě plné moci uplatněné u správce daně dne 23. 5. 2005. Dne 9. 4. 2018 byla správci daně doručena z datové schránky společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. naskenovaná kopie plné moci, podle

níž měl žalobce tuto společnost zmocnit k zastupování před správcem daně kromě zpracování a podání daňových přiznání. Dále učinila označená společnost jménem daňového subjektu další podání (vyjádření k zahájení daňové kontroly ze dne 9. 4. 2018, sdělení zástupce daňového subjektu ze dne 17. 4. 2018, vyjádření k zahájení daňové kontroly – urgencye ze dne 23. 4. 2018 apod.). Jelikož nebyla plná moc podrobena autorizované konverzi podle ust. § 22 zák. č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, v platném znění, správce daně shledal za důvodné prověřit pravost a správnost doručené plné moci. Nejprve neformálně komunikoval s daňovým subjektem i zplnomocněným zástupcem Mgr. J. H. (úřední záznam ze dne 27. 4. 2018), kteří však neposkytli správci daně potřebnou součinnost. Mimo to byl telefonicky kontaktován jednatel společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. (úřední záznam ze dne 17. 4. 2018). Veškerá podání učiněná ze strany společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. jménem daňového subjektu byla shledána vadnými pro nedostatek podpisu oprávněné osoby (nedoložení zmocnění). Správce daně proto vydal dne 25. 4. 2018 výzvy k odstranění vad podání, kde srozumitelným způsobem uvedl, jak předmětnou vadu podání odstranit. Společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. na výzvy nereagovala a vady podání neodstranila. I přesto GOODWILL PARTNER, s.r.o. činila další podání jménem daňového subjektu. Dne 11. 7. 2018 napadl Mgr. J. H. jménem daňového subjektu postup správce daně stížností, kterou správce daně označil za právně nepřipustnou. Následná podání společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. ze dnů 23. 7. 2018, 5. 8. 2018, 10. 8. 2018 (označená jako vyjádření k postupu správce daně) správce daně vyhodnotil jako neúčinná. Společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. učinila podněty na přezkoumání rozhodnutí, v daném případě výzev k odstranění vad podání, které správce daně postoupil k vyřízení Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně, jenž je prohlásilo jako nedůvodné podněty (sdělení ze dne 22. 8. 2018 č. j. 3113665/18/3205-60561-800560 a č. j. 3113702/18/3205-60561-800560). K následným podáním společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. ze dnů 3. 9. 2018, 24. 9. 2018, 25. 10. 2018, 8. 10. 2018, 9. 10. 2018 již správce daně přihlížel. Ve věci daňové kontroly a vedeného dokazování vydal správce daně dne 6. 11. 2019 výzvu k prokázání skutečností podle ust. § 92 odst. 4 ve vazbě na ust. § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, kterou doručil jak zástupci daňového subjektu Mgr. J. H. tak přímo daňovému subjektu. Dne 6. 11. 2019 obdržel správce daně od zástupce daňového subjektu Mgr. J. H. žádost o prodloužení lhůty, které bylo vyhověno. Dne 11. 11. 2019 ověřil správce daně u místně příslušného správce daně daňového subjektu, tj. ÚzP pro Prahu 4 aktuální stav registrovaných vztahů, kdy bylo zjištěno, že jako zmocněnec daňového subjektu je setrvale evidován Mgr. J. H. Daňový subjekt byl správcem daně vyrozuměn o tom, že správce daně považuje nadále za zástupce daňového subjektu Mgr. J. H. a nikoliv společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o.

7. V další části vyjádření k žalobě žalovaný uvedl s odkazem na ust. § 82 s.ř.s., že zásahovou žalobou nelze zásadně podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, neboť účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle ust. § 65 a násl. s.ř.s. Dále žalovaný uvedl, že vytýkané jednání žalovaného, které má být prohlášeno nezákonným zásahem, není podle žalovaného způsobilé mít povahu nezákonného zásahu, když žalobce netvrdí ani nedokládá, v čem by

měl spočívat dopad tohoto jednání do jeho nedaňové sféry. Současně žalovaný uvedl, že daňová kontrola doposud nedospěla do fáze seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Závěrem žalovaný zdůraznil, že dříve zmocněný Mgr. J. H. i po uplatnění prosté kopie plné moci doručené společností GOODWILL PARTNER, s.r.o. jménem žalobce nadále jednal se správcem daně. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

8. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 4. 3. 2020 uvedl, že udělil společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. plnou moc ze dne 6. 4. 2018 doručovanou správci daně obyčejnou listovní zásilkou a datovou schránkou a plnou moc ze dne 30. 7. 2018 doručovanou správci daně rovněž obyčejnou listovní zásilkou a datovou schránkou. Dále uvedl, že rozhovory zmiňované žalovaným v úředních záznamech neodpovídaly dle znalosti žalobce obsahově tomu, co uvádí žalovaný. Žalovaný nezmínil telefonický rozhovor ze dne 30. 7. 2018, kdy se se zástupcem žalobce domluvil, že tento mu odešle ze svého e-mailu opakovaně písemnost plné moci s doložkou konverze, což pracovník zástupce žalobce nad rámec své povinnosti operativně ze svého notebooku učinil a žalovaný mu přijetí plné moci e-mailem potvrdil. Zástupce žalobce se následně konvertovanou plnou mocí vykazoval před místně příslušným správcem daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu), který mu sdělil, že žalovaný ale již stejnou plnou moc prohlásil za neplatnou, čímž měla být věc rozhodnuta a že místně příslušnému správci daně nepřísluší rozhodnutí žalovaného přezkoumávat. Proto žalobce již opětovně konvertovanou písemnost u žalovaného neuplatňoval a setrval na tom, že plná moc z jeho datové schránky byla uplatněna řádně. Žalobce zdůraznil své právo jednat v daňovém řízení svobodně vybraným zástupcem.

9. Žalobce dále uvedl, že pokud by soud nedospěl k názoru o důvodnosti žaloby, žalobce vzhledem k tomu, že plná moc se týká i správy daně z přidané hodnoty a postup žalovaného není slučitelný s použitelným právem EU, navrhuje přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku na výklad práva (čl. 267 SFEU): *Brání zásada jednotné aplikace práva v členských státech, aby při správě DPH jeden členský stát EHP popíral účinky plné moci zástupce plátce daně, kterou jiný členský stát EHP bez pochybností uznal? Má na shora položenou otázku vliv skutečnost, že popíráním účinku plné moci správce daně postupuje v rozporu s právním názorem nejvyššího správního soudu svého státu, se kterým polemizuje?*

Odpověď na položené otázky nevyplývá ze stávající judikatury Soudního dvora EU a současně má relevanci pro rozhodnutí ve zde souzené věci. Žalobce má za to, že mu svědčí právo na položení předběžné otázky v důsledku uplatnění zásad spravedlivého řízení a práva na zákonného soudce.

10. Žalovaný v doplněném vyjádření doručném krajskému soudu dne 27. 3. 2020 uvedl, že žalovaný nikdy neobdržel originál plné moci, na základě které by společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. byla oprávněna žalobce zastupovat, ani kopii (sken) takové plné moci, která by byla odeslána z datové schránky společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. a opatřena doložkou autorizované konverze. Tvzení žalobce, že plná moc ze dne 30. 7. 2018 byla žalovanému zaslána obyčejnou listovní zásilkou a datovou schránkou s doložkou této konverze, je nepravdivé. Zasláním plné moci s doložkou konverze je patrně míněno zaslání kopie (skenu v PDF) plné moci ze dne 21. 9. 2018 z e-mailové adresy: X, tzn. nejedná se

o podání učiněné kvalifikovanou formou ve smyslu ust. § 71 odst. 1 daňového řádu, přičemž dle znění ust. § 71 odst. 3 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 není e-mailové podání podřaditelné ani pod toto ustanovení, tzn. nestává se účinným ani při potvrzení nebo opakování v pětidenní lhůtě způsobem dle ust. § 71 odst. 1 daňového řádu. V daném případě nadto k takovému potvrzení nebo opakování nedošlo. Žalovaný doplnil, že v mezidobí provedl seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění zasláním úředního záznamu č. j. 452695/20/3205-60561-800560 jak samotnému žalobci tak Mgr. H. V rámci stanovené lhůty dle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu nebylo učiněno k výsledku kontrolního zjištění žádné vyjádření. Předvoláním č. j. 781510/20/3205-60561-800560 zaslaným žalobci a Mgr. H. byl žalobce předvolán k projednání Zprávy o daňové kontrole na den 16. 3. 2020, přičemž v tomto termínu se nikdo nedostavil. Žalovaný dále uvedl, že v období od 13. 2. 2020 do 6. 3. 2020 obdržel řadu písemností jednak od společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., jednak od Mgr. H. V rámci písemnosti č. j. 813978/20/3205-60561-800560 ze dne 5. 3. 2020 označené jako stížnost Mgr. H. uvádí, že žalovanému je známo, že od roku 2018 žalobce nezastupuje. Žalovaný toto posoudil jako oznámení o vypovězení plné moci, ovšem s účinností od okamžiku doručení předmětné písemnosti, protože neexistence zástupčího oprávnění Mgr. H. do tohoto okamžiku spočívala toliko v rovině tvrzení společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., která o sobě prohlašovala, že je zmocněncem. Dále žalovaný uvedl, že dne 11. 3. 2020 se žalobce, Mgr. H. a osoba, která se představila jako V. Š., ovšem odmítla prokázat svou totožnost, dostavili na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, sekci řízení úřadu, kde byl s nimi sepsán protokol č. 875585/20/3200-11450-801323, nadto byl pořízen také úřední záznam č. j. 931169/20/3200-11450-801323, na jejichž obsah žalovaný odkázal. Závěrem žalovaný uvedl, že jednání žalobce vykazuje znaky účelovosti a setrval na své dosavadní argumentaci.

11. Podáním doručeným krajskému soudu dne 24. 4. 2020 učinil žalobce návrh na změnu žalobního petitu, jehož obsah je vyjádřen v bodě [2] tohoto usnesení. V podání dále uvedl, že zásah do jeho základních práv pokračuje a Mgr. J. H. žalovanému výslovně sdělil, že zástupcem žalobce již není, přesto mu žalovaný nadále zasílal sdělení týkající se věci žalobce. Podněty na porušení mlčenlivosti úředních osob žalovaný věcně nijak nevyřídil. Žalobce ve snaze odstranit nejasnosti zaslal žalovanému dne 2. 3. 2020 žádost o poskytnutí informace, na kterou žalovaný nereagoval ani případnou výzvou k odstranění vad podání nebo rozhodnutím o neposkytnutí informace či jiným postupem podle zákona č. 106/1999 Sb. Žalobci místně příslušný správce daně vydal výzvu ze dne 4. 3. 2020 č. j. 1740538/20/2004-40512-111739 k odstranění vad podání opětovným předložením plné moci nebo potvrzením zmocnění osobním úkonem žalobce. Lhůta touto výzvou stanovená dosud neuplynula, neboť byl učiněn podnět k přezkoumání výzvy postupem dle § 122 a násl. daňového řádu a v této souvislosti a v kontextu pochybností o nepodjatosti úředních osob byla dne 10. 3. 2020 podána žádost o prodloužení lhůty o nejméně 20 dní, o které správce daně dosud nerozhodl. Lhůta k odstranění vady zmocnění tak dosud neuplynula. Žalovaný přesto, aniž by vydal rozhodnutí o prodloužení lhůty nebo jiný úkon, doručil Zprávu o daňové kontrole a na jejím základě dodatečně stanovil daň, a to aniž správce daně zohlednil podklady a věcná vyjádření předkládaná k prokázání správnosti daňových přiznání v průběhu daňové kontroly zástupcem žalovaného. Žalovaný tak zabránil žalobci dokládat správnost daňových přiznání. Postup správce daně reflektuje a potvrzuje pochybnosti o nepodjatosti úředních osob v čele nadřízeného správce daně, na kterou žalobce

opakovaně upozorňoval, aniž by byla věcně řešena. Svědčí to o nezákonnosti zásahu do práv žalobce.

12. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že protokolem ze dne 6. 3. 2018 č. j. 741508/18/3205-60561-800560 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za přítomnosti Mgr. J. H., zmocněnce žalobce na základě plné moci ze dne 19. 5. 2005. Dne 9. 4. 2018 byla správci daně formou obecného podání z datové schránky doručena naskenovaná plná moc žalobce pro společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. opatřena podpisem žalobce. Téhož dne bylo správci daně doručeno další podání společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., a to vyjádření k zahájení daňové kontroly. V následujících dnech přicházela další podání jmenované společnosti označená Sdělení zástupce daňového subjektu, Nezákonné změny protokolu, Nesprávný postup správce daně, Vyjádření k zahájení daňové kontroly – urgency, Nesprávný postup správce daně atd. Dle úředních záznamů založených ve spise správce daně telefonicky kontaktoval ve dnech 8. 4. 2018 a 17. 4. 2018 žalobce Mgr. H. i společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. za účelem legalizace plné moci. Následně dne 25. 4. 2018 pod č. j. 2066801/18/3205-00510-807079 vydal správce daně výzvu k odstranění vad podání adresovanou společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o., kterou jej vyzval k doložení originálu plné moci, kopie plné moci opatřené autorizovanou konverzí nebo aprobační vadných podání daňovým subjektem. Další výzvou z téhož data byla společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. vyzvána k odstranění vad dalších podání, která učinila jménem žalobce, a to opět stejným způsobem. Podle obsahu správního spisu nebylo výzvám vyhověno a společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. reagovala polemikou s postupem správce daně stížnostmi atd. Správce daně vydal dne 12. 2. 2020 rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, jímž určil žalobci jako daňového subjektu lhůtu 8 dnů od doručení rozhodnutí, v níž se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Dle doručenek předložených správcem daně bylo toto rozhodnutí doručeno do datové schránky žalobce 12. 2. 2020 a do datové schránky Mgr. J. H. 16. 2. 2020. Dne 11. 2. 2020 byl správcem daně vyhotoven úřední záznam č. j. 452695/20/3205-60561-800560 ve smyslu ust. § 63 daňového řádu ve věci seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění z prováděné daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 a 2015.
13. Podle § 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 byl nezákonný.* Podle § 85 s. ř. s., *žaloba 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.*
14. Řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných prostředků obrany, např. žaloby proti nezákonnému rozhodnutí. V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy

subsidiární povahu. Nejedná se o alternativní zákonem danou rovnocennou možnost domáhat se ochrany veřejných subjektivních práv. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již dříve dospěl k závěru (viz rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42), že žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nenahrazuje žalobu proti rozhodnutí správního orgánu a účastník řízení nedisponuje volbou, kterou z těchto žalob považuje za výhodnější.

15. Judikatura NSS současně konstantně uvádí, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. K tomu viz např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, č. j. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256.
16. V posuzované věci se žalobce domáhá určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v nedoručení kontrolního zjištění zástupci žalobce a dále v tom, že žalobci opakovaně upíral právo nechat se zastoupit, v tom, že nevzal v úvahu podání zástupce žalobce společnosti GOODWILL PARTNER, s.r.o. učiněná v průběhu daňové kontroly, a v tom, že podání činěná Mgr. J. H. považoval za podání žalobce. Žalobce tedy spatřuje nezákonné zásahy v jednotlivých procesních úkonech žalovaného. NSS sice ve své judikatuře v minulosti připustil, že zásahem může být i čistě procesní úkon správního orgánu (např. rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2018 č. j. 2 As 93/2016-138, ze dne 17. 1. 2018 č. j. 9 Afs 85/2016-51 nebo ze dne 3. 10. 2018 č. j. 1 Afs 99/2018-42), musí však jít o výjimečnou situaci, která ale v posuzované věci nenastala. Správce daně svým postupem žalobcovo právo na spravedlivý proces nezmařil, když od počátku srozumitelně vyjadřoval svůj právní názor na podobu plné moci, která měla být předložena a řádným a srozumitelným způsobem opakovaně vyzýval předkladatele plné moci společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. k odstranění vad podání. Jestliže předložená plná moc nebyla správcem daně uznána bezvadnou, trvalo i nadále předchozí zastoupení Mgr. J. H., které žalobce nikdy výslovně nezrušil, což ostatně žalobce ani netvrdí. S Mgr. H. bylo ze strany správce daně i nadále jednáno jako se zástupcem žalobce až do jeho podání ze dne 5. 3. 2020, v němž konstatoval, že žalobce již nezastupuje.
17. Krajský soud poukazuje na ust. § 85 s.ř.s., v němž je obecně vyjádřen princip subsidiarity správního soudnictví vůči veřejné správě, neboť je zde upraveno, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Judikatura navíc chápe pojetí subsidiarity zásahové žaloby jako vyjádření přednostního postavení dalších žalobních typů zakotvených v soudním řádu správním, takže je přípustná jen tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. a žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s.ř.s., přičemž žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. má ústřední roli. V této souvislosti krajský soud poukazuje zejména na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006 č. j. 8 Aps 2/2006-95, v němž dospěl NSS k závěru, že prostřednictvím žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu 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. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu není obecně přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55 uvedl, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit předstižného posouzení zákonitosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s., ale jejichž zákonitost může mít význam při posuzování zákonitosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“ Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení (srov. též rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2009 č. j. 8 Aps 6/2007-256).

18. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci postup žalobce směřuje přesně do té roviny, kdy svými žalobními tvrzeními rozkládá probíhající daňovou kontrolu v řadu individuálních zásahů. Pokud jde o daňovou kontrolu, považuje krajský soud za vhodné poukázat opětovně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, kde NSS vyslovil, 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 kontroly jen ve lhůtě podle stanovení daně, viz. zejména § 148 odst. 3 daňového řádu a zahájení 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 exesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, např. 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.“

19. Základním motivem podané žaloby je neuznání plné moci předložené společností GOODWILL PARTNER, s.r.o. k zastupování žalobce v daňové kontrole správcem daně. Jedná se o procesní postup správce daně, kdy správce daně činil řádné a srozumitelné úkony k odstranění vad podání, aniž by tohoto cíle dosáhl. Další tvrzené zásahy se odvíjejí od již uvedeného. Nejedná se tedy o úkony, které by měly zasahovat do soukromé sféry žalobce (např. do jeho obydlí či podnikatelských prostor, jak má na mysli shora citovaný judikát NSS sp. zn. 1 Afs 183/2014). Proti daňové kontrole jako takové a jejímu průběhu rovněž nebylo brojeno. Samotné neuznání plné moci pro společnost GOODWILL PARTNER, s.r.o. by žalobce mohl namítat v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle ust. § 65 s.ř.s. Pokud by bylo možno tento úkon podrobit přezkumu i v rámci zásahové žaloby, jednalo by se o dvojí přezkoumání téhož a takový postup by byl v rozporu s principem subsidiarity. V této souvislosti lze zmínit také závěry rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020 č. j. 10 Afs 304/2019-39, podle nichž pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy je

v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci.

20. Jak vyplynulo ze shodných tvrzení účastníků i z obsahu správního spisu, daňová kontrola byla po podání žaloby ukončena a na základě jejích výsledků byla žalobci dodatečně stanovena daň. Žalobci tedy nic nebrání v tom, aby se domáhal ochrany v rámci odvolacího řízení, event. následně žalobou na přezkum správního rozhodnutí podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. V rámci soudního přezkumu správního rozhodnutí pak může uplatnit i námitky proti procesnímu postupu správce daně, které vtělil do zásahové žaloby.
21. Na základě shora uvedené argumentace a citované konzistentní judikatury NSS dospěl krajský soud k závěru, že žalobu je nutno odmítnout podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v návaznosti na ust. § 85 s. ř. s.
22. Jelikož byla žaloba odmítnuta, bylo nadbytečné rozhodovat o návrhu žalobce na přerušení řízení, jakož i o návrhu na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU.
23. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 3 s.ř.s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.
24. Podle ust. § 10 odst. 3 poslední věta zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, bylo rozhodnuto o vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobci.

Poučení:

Proti výrokům II a III tohoto usnesení je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Proti výrokům I a IV tohoto usnesení nejsou opravné prostředky přípustné.

Ostrava 7. května 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu