



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **HTP Moravia s. r. o.**, IČO: 26977010
sídlem Mlýnská 446/45, 602 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem Náměstí svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě ve věci nezákonného zásahu žalovaného spočívajícím v neodůvodněných průtazích ve vedení daňové kontroly s žalobcem ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, zahájené protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2017, č. j. 4798514/17/3001-60563-711746,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá určení, že provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 žalovaným je nezákonným zásahem do práv žalobce, a uložení povinnosti žalovanému ukončit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016, prováděnou u žalobce, do 30 dnů od právní moci rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě tvrdí, že se opakovaně neúspěšně domáhal ochrany před nečinností žalovaného v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016, za situace, kdy byl dle žalobce ke dni podání žaloby žalovaným v daňové kontrole naposledy proveden úkon 26. 2. 2019, tedy téměř 8 měsíců před podáním žaloby. Odvolací finanční ředitelství přitom odložilo podněty žalobce na nečinnost žalovaného s poukazem na skutečnost, že žalovaný provedl úkon naposledy 4. 9. 2019, tudíž nemohl být nečinný, aniž by však Odvolací finanční ředitelství žalobci sdělilo, o jaký úkon se mělo jednat.
3. Podle žalobce je potřeba při posouzení daňové kontroly jako nezákonného zásahu zvážit také to, zda správce daně při opatřování důkazů pro prokázání rozhodných skutečností nepřekračuje věcný rozsah daňové kontroly. Pokud tedy žalobce o žádných úkonech žalovaného neví, žalovaný tyto úkony provádí bez součinnosti žalobce, a žalobce tak neví, co má v rámci daňové kontroly předložit, aby s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole, překračuje dle jeho názoru věcný rozsah daňové kontroly, která proto představuje nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Je tak porušováno právo žalobce podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Chce-li žalovaný vyvrátit nečinnost v provádění daňové kontroly a měl by dle žalobce specifikovat své pochybnosti, aby žalobce věděl, jaké konkrétní důkazní prostředky má doložit. Podle žalobce nemůže žalovaný blokovat ukončení daňové kontroly, aniž by žalobci byly známy důvody pro trvání daňové kontroly. Pokud by žalovaný prověřoval skutečnosti, na kterých se žalobce nepodílel, žalobce na těchto skutečnostech nenese důkazní břemeno a proto i dokazování v daňové kontrole nemůže žalovaný vést na úkor žalobce a způsobovat v daňové kontrole průtahy. V takovém případě by měl žalovaný ukončit daňovou kontrolu a vést další vyšetřovací činnost mimo rámec daňové kontroly s žalobcem, přičemž dospěl-li by v rámci této vyšetřovací činnosti žalovaný k dalším pochybnostem, existují v daňovém řádu prostředky pro nápravu takového stavu.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnuje dosavadní průběh daňové kontroly. Následně uvádí, že dle jeho názoru žalobce nesplňuje podmínky pro věcné projednání věci, neboť žalobce neuvádí, které konkrétní subjektivní právo mělo být jednáním žalovaného zkráceno, což je jednou z uvedených podmínek. Dále žalovaný uvádí, že s ohledem na shrnutou chronologii úkonů, provedených doposud v daňové kontrole s žalobcem, není nečinný. Co se týče napadeného obsahu vyrozumění o odložení podnětu na nečinnost žalovaného, zaslaného žalobci Odvolacím finančním ředitelstvím, žalovaný poukazuje na skutečnost, že obsah takového vyrozumění je zcela v kompetenci nadřízeného správce daně a nelze tak tuto skutečnost přičítat k tíži žalovaného.

5. Co se týče průběhu samotné daňové kontroly, žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že by měl povinnost sdělovat žalobci úkony prováděné v rámci daňové kontroly. Žalovaný postupuje v souladu se zásadou rychlosti daňového řízení, avšak nelze se domnívat, že by mohla všechna daňová řízení probíhat stejně rychle. Ke každému řízení je totiž potřeba přihlížet individuálně dle konkrétních okolností. Žalovaný taktéž zdůrazňuje, že povaha jím prováděných úkonů za účelem dosažení cíle správy daní je ve značné míře na uvážení žalovaného. S ohledem na tuto skutečnost nelze tvrdit, že by byl žalovaný nečinný, neboť žalovaný prováděl v rámci daňové kontroly s žalobcem pouze úkony účelné k správnému zjištění a vyměření daně. To, že žalovaný zjišťuje informace o skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob žalobce v dotčeném období neznamená, že je žalovaný nečinný, resp. že činí nadbytečné úkony. Uzavřít daňovou kontrolu s vědomím určitých nejasností či pochybností by dle žalovaného popíralo smysl a účel daňového řízení.
6. K tvrzení žalobce, že žalovaný by měl žalobci specifikovat jeho pochybnosti, aby žalobce věděl, jaké důkazní prostředky má v řízení doložit, žalovaný uvádí, že jeho pochybnosti byly vyjádřeny ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2018. Uložení povinnosti okamžitě projednat s žalobcem výsledky kontrolních zjištění by pak navíc žalobci bylo upřeno právo seznámit se k výsledkům kontrolního zjištění a vyjádřit se k nim.

IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud se, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v intencích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného ve smyslu § 82 s. ř. s., přičemž shledal, že **žaloba není důvodná** (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
8. Podstatu nyní projednávané věci tvoří tvrzení žalobce, že žalovaný je v rámci daňové kontroly, vedené s žalobcem, nečinný, čímž dochází k zásahu do práva žalobce na projednání věcí bez zbytečných průtahů. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Judikatura Nejvyššího správního soudu z citovaného § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze „*subsidiárním prostředkem ochrany*“, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, či rozsudek ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, pokud jde o žalobu proti správnímu rozhodnutí, resp. rozsudek ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101, pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti).
9. Podle citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004-110 může za určitých okolností být i zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Ostatně již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud dovodil, že „*[d]aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stížená nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou*

zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah“. Uvedený názor pak Nejvyšší správní soud ve vztahu k namítaným průtahům ve vedení daňové kontroly precizoval v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, v němž uzavřel, že „obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole zahájené před prvním vyměřením daně, i v případě tvrzených neoprávněných průtahů, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., nikoli žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona.“

10. Krajský soud tedy shledává, že žaloba je přípustná, neboť obsahuje všechny náležitosti podstatné pro možnost jejího meritorního projednání, tedy tvrzení žalobce, že (1) byl zkrácen na svých právech (2) nezákonným zásahem (3) žalovaného, tedy správního orgánu, který (4) byl zaměřen proti žalobci, a kterým (5) došlo k přímému zásahu do práv žalobce (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 Aps 5/2012-38). Pokud žalovaný tvrdí, že žalobce v žalobě nekonkretizuje subjektivní právo, k zásahu do nějž mělo v důsledku údajné nečinnosti žalovaného dojít, krajský soud k tomu uvádí, že je potřeba přihlídnout ke specifickému účelu obrany v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím v nečinnosti při vedení daňové kontroly. Tímto účelem je poskytnutí soudní ochrany proti postupu správce daně, který není zakončen rozhodnutím ani osvědčením ve smyslu § 79 s. ř. s., a proti kterému se tudíž nelze bránit žalobou na ochranu před nečinností dle citovaného ustanovení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29). Jinými slovy, při rozhodování o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem v podobě neodůvodněných průtahů v rámci daňové kontroly je potřeba nahlížet již na samotné potencionální neodůvodněné průtahy jako na jednání správního orgánu, způsobilé zasáhnout do subjektivních práv daňového subjektu, neboť se jedná o jediný způsob, jak se daňový subjekt proti takovému nezákonnému postupu může bránit.
11. Po přezkoumání obsahu správního spisu však krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný se nezákonného zásahu v podobě neodůvodněných průtahů ve vedení daňové kontroly nedopustil. Žalobce totiž tvrdí, že posledním úkonem žalovaného v rámci daňové kontroly bylo provedení svědecké výpovědi dne 26. 2. 2019. Ze správního spisu, stejně jako z vyjádření žalovaného k žalobě však vyplývá, že žalovaný od žalobcem uvedeného úkonu činil další úkony, a to až do dne 17. 9. 2019, kdy byla žalobci doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací (viz č. j. 4179682/19/3001-60563-711746). Konkrétně se jednalo o výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 3. 2019, č. j. 1305138/19/3001-60563-711746, zaslanou společnosti Caravan Metropol spol. s r.o., výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 5. 2019, č. j. 2470116/19/3001-60563-711746, zaslanou společnosti MOTOSPORT DOBROVICE z.s., výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 7. 2019, č. j. 3555541/19/3001-60563-711746, zaslanou společnosti Kili, s.r.o., výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 8. 2019, č. j. 3942895/19/3001-60563-711746, zaslanou společnosti PTÁČEK-velkoobchod, a.s. a výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2019, č. j. 4085672/19/3001-60563-711746, přičemž období mezi těmito výzvami bylo vždy vyplněno mj. také prodlevami v odpovědích jednotlivých dotázaných subjektů. Následně zaslal

žalovaný dne 1. 11. 2019 žalobci sdělení termínu seznámení s výsledky kontrolního zjištění daňové kontroly žalobce, č. j. 4414757/19/3001-60563-711746. Krajský soud přitom mezi jednotlivými úkony žalovaného neshledává neodůvodněné prodlevy, a zároveň neshledává, že by některá z uvedených výzev byla (i s ohledem na vyjádření žalovaného k žalobě) nedůvodná pro účely daňové kontroly daně z příjmů právnických osob žalobce ve stanoveném období, tedy pro účely správného zjištění a stanovení daně žalobce.

12. Námitku žalobce, že žalovaný provedl poslední úkon v rámci daňové kontroly s žalobcem v únoru roku 2019, je tak dle krajského soudu třeba považovat za nedůvodnou, neboť tvrzení žalobce se nezakládá na pravdě. Důvodem, proč žalobce neměl přístup k těmto informacím, je dle krajského soudu skutečnost, že tyto výzvy, včetně odpovědí na tyto výzvy, byly v naprosté většině případů součástí vyhledávací části spisu, a byly v souladu s § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), převedeny do veřejné části spisu před projednáním zprávy o daňové kontrole s žalobcem, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 6. 11. 2019, č. j. 4646479/19/3001-60563-711746. Skutečnost, zda byly tyto písemnosti ve vyhledávací části spisu zařazeny správně, pak není součástí přezkumu v nyní projednávané věci, neboť tento postup žalobce nenapadá. Krajský soud tak uzavírá, že pro nyní projednávanou věc je podstatné, že žalovaný činil v rámci daňové kontroly úkony účelné k správnému zjištění a stanovení daně z příjmů právnických osob žalobce, což je předmětem daňové kontroly žalobce, a nedopustil se tak nečinnosti ani činění neúčelných úkonů v rámci této daňové kontroly.
13. K tvrzení žalobce, že Odvolací finanční ředitelství pochybilo, pokud žalobci na základě podnětu na nečinnost žalovaného nesdělilo, jaké podklady chybí pro ukončení daňové kontroly, přičemž žalobce se z této skutečnosti snažil dovodit, že ani Odvolací finanční ředitelství nekonkretizovalo pochybnosti, které by měl žalobce v rámci daňové řízení vyvracet, nutno podotknout, že nebylo povinností Odvolacího finančního ředitelství sdělovat žalobci takové informace. To má sice povinnost podle § 38 odst. 4 daňového řádu, je-li důvodem odložení podnětu to, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí, sdělit daňovému subjektu informaci o tom, které podklady dosud chybí, nicméně dle krajského soudu nelze citované ustanovení aplikovat na vedení daňové kontroly, neboť povinnosti informovat žalobce o chybějících podkladech se vztahuje pouze k podkladům chybějícím pro vydání rozhodnutí. Jak již bylo uvedeno výše, podle judikatury Nejvyššího správního soudu zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ani osvědčením, ale naopak sama je podkladem pro vydání rozhodnutí, proto je zjevné, že žalovanému nejbližší nadřízený orgán nemohl žalobce informovat o podkladech, chybějících pro ukončení daňové kontroly, neboť citované ustanovení daňového řádu se u podnětu na nečinnost správce daně v rámci daňové kontroly nemůže aplikovat. To ostatně vyplývá i z povahy daňové kontroly, kdy správce daně sám často není schopen jednoznačně identifikovat, které konkrétní podklady jsou potřebné pro ukončení daňové kontroly, neboť tyto podklady se mohou s postupem času rozšiřovat či zužovat v závislosti na kontrolních zjištěních správce daně. Tato námitka žalobce tak taktéž není důvodná.
14. K námitce žalobce ohledně utajeného jednání žalovaného a možného překročení věcného rozsahu daňové kontroly krajský soud uvádí, že tato žalobní námitka nemá oporu v zákoně, neboť podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně zjišťuje skutkový stav rozhodný pro správné zjištění a stanovení daně co nejpřesněji, aniž by

přitom byl vázán důkazními návrhy daňového subjektu. Správce daně je proto oprávněn sám si opatřovat v daňovém řízení důkazy, které jsou schopny přispět k takovému správnému zjištění a stanovení daně, jako projev zásady vyšetřovací daňového řízení, aniž by byl povinen sdělovat opatřování těchto důkazů daňovému subjektu, s výjimkou případů, stanovených zákonem (například informování o chystaném výsledku svědka), tím spíše, jsou-li podklady zajišťované správcem daně součástí vyhledávací části spisu. Judikatura, použitá žalobcem jako argumentační opora jeho tvrzení, není na nyní projednávanou věc použitelná, neboť Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, posuzoval dokazování správcem daně v řízení o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kdy z dosavadního dokazování bylo zjevné, že v daném kontrolovaném případě již daňový subjekt prokázal svůj nárok na odpočet DPH, přičemž zjišťování toho, zda zakázku u daňového subjektu skutečně provedli subdodavatelé dodavatele daňového subjektu již pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH nebyla podstatná, proto by dalším dokazováním v této věci došlo k nedůvodnému rozšiřování daňové kontroly, a tím i k nedůvodnému oddalování přiznání nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Tak tomu však v nyní projednávané věci není, neboť žalovaný dle protokolu o zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce prokazoval skutečnosti rozhodné pro řádné stanovení daně z příjmů právnických osob ve stanoveném období, přičemž, jak již uvedl krajský soud, po přezkoumání správního spisu jednotlivé důkazní prostředky opatřené žalovaným považuje za účelné pro učinění řádných kontrolních zjištění. Ostatně tato skutečnost ani není žalobou rozporována. Naopak tvrzení žalobce se ocitá pouze toliko v hypotetické rovině, kdy by žalovaný mohl v rámci daňové kontroly zjišťovat skutečnosti, přesahující věcný rozsah daňové kontroly žalobce.

15. Krajský soud nad rámec výše uvedeného dodává, že uvedené skutečnosti musí být dostatečně zřejmé i samotnému žalobci, ať již z vyjádření žalovaného k žalobě, anebo i dříve, neboť ze správního spisu vyplývá, že dne 21. 11. 2019 měly být s žalobcem projednány výsledky kontrolního zjištění, včetně veškerých důkazních prostředků, ze kterých žalovaný při formulaci těchto výsledků vycházel, o jejichž existenci žalobce nemohl až do projednání výsledků kontrolního zjištění vědět.

V. Závěr a náklady řízení

16. S ohledem na výše uvedené krajský soud uzavřel, že ve vedení daňové kontroly s žalobcem ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015, zahájené protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2017, č. j. 4798514/17/3001-60563-711746, neshledal žalobcem namítané průtahy, jednání žalovaného tudíž nepředstavovalo nezákonný zásah, a proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
17. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. února 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu