



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **Speed media s.r.o.**
sídlem náměstí Přátelství 1518/3, 102 00 Praha 10
zastoupený Ekonomické služby Přerov s.r.o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

proti

žalované: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava
o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- II. Žalobce je **povinen** zaplatit České republice soudní poplatek ve výši 2 000 Kč na účet Krajského soudu v Ostravě, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal ochrany před nezákonnými zásahy žalovaného, které spatřoval v daňových kontrolách ukončených Zprávou o daňové kontrole č. j. 3305627/18/3212-60561-809808 a Zprávou o daňové kontrole č. j. 3307820/18/3212-60561-809808.
2. Podanou žalobou se žalobce domáhal vydání rozsudku, že daňové kontroly ukončené shora označenými zprávami o daňové kontrole, byly nezákonnými zásahy.
3. V odůvodnění podané žaloby žalobce namítl, že žalovaný ukončil označené daňové kontroly nezákonným způsobem, čímž žalobce zkrátil na jeho právech. Žalovaný nepostupoval v souladu s ust. § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), a to pokud jde o právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“) na základě jeho žádosti. Žalobce byl zkrácen na svých právech, když nemohl využít zákonného práva a požádat správce daně o stanovení lhůty k vyjádření se ke kontrolnímu zjištění v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu.
4. Ke skutkovému stavu žalobce uvedl, že správce daně u něj den 2. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2017 a únor 2018 a dále daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016. Dne 26. 7. 2018 a dne 23. 8. 2018 žalovaný vydal a následně zaslal žalobci úřední záznamy ve věci VKZ týkajících se první a druhé daňové kontroly. Ve stejných dnech žalovaný vydal a zaslal žalobci také výzvy podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, v nichž žalobci stanovil lhůtu k vyjádření v délce 10 dnů. Žalobce dne 14. 8. 2017 zaslal žalovanému žádost o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu k vyjádření k VKZ první daňové kontroly. Totéž učinil dne 26. 8. 2018 ve vztahu ke druhé daňové kontrole. Dne 26. 8. 2018 žalovaný doručil žalobci rozhodnutí o prodloužení lhůty, v němž překvalifikoval žalobcovu žádost o stanovení lhůty na žádost o prodloužení lhůty. Proti tomuto postupu podal žalobce dne 6. 9. 2018 stížnost. Žalovaný vydal dne 20. 9. 2018 vyrozumění podle ust. § 261 odst. 5 daňového řádu, ve kterém shledal stížnost dílem nedůvodnou a dílem nepřipustnou. Dne 6. 9. 2018 zaslal žalobce v reakci na druhou výzvu žalovaného ze dne 23. 8. 2018 rovněž žádost o stanovení lhůty. Dne 17. 9. 2018 žalovaný doručil žalobci rozhodnutí o prodloužení lhůty, ve kterém žalobcovu žádost o stanovení lhůty přehodnotil na žádost o prodloužení lhůty a tuto zamítl.
5. Následně dne 17. 9. 2018 obdržel žalobce ve vztahu k oběma daňovým kontrolám předvolání k projednání zpráv o daňové kontrole. Žalobce se omluvil z jednání ze zdravotních důvodů a požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Žalovaný ve sdělení doručeném žalobci dne 25. 9. 2018 vyhodnotil žádost žalobce o zaslání zpráv o daňové kontrole do datové schránky tak, že žalobce odmítá zprávy projednat. Téhož dne žalobci také doručil obě zprávy o daňové kontrole.

6. Žalobce má za to, že úvaha žalovaného k § 88 odst. 3 daňového řádu, že správce daně je oprávněn s použitím tohoto ustanovení stanovit lhůtu k vyjádření, i když o ni daňový subjekt nežádá, je mylná. Žalobce tento názor odůvodňuje porovnáním § 88 odst. 3 daňového řádu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž poukazuje především na gramatický význam znění obou ustanovení. Podle žalobce by byl správný postup takový, že by žalovaný vyzval žalobce, nechť se ve stanovené lhůtě vyjádří, jestli žádá o lhůtu ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu. Pak by byla dikce zákona splněna. Postupem žalovaného byl žalobce výrazně zkrácen na svých právech. Žalobce se postupem žalovaného dostal do časové tísně, neboť stanovená lhůta byla nesmyslně krátká. Žalobce se snažil hájit svá práva žádostí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ale žalovaný jeho podání překvalifikoval na žádost o prodloužení lhůty, čímž omezil jeho práva v oblasti lhůt a způsobil nezákonnost ukončení daňových kontrol.
7. Dále žalobce namítl, že žalovaný s žalobcem VKZ neprojednal a přes nepochybně silnou koncentraci řízení, s níž je tento okamžik daňové kontroly spojen, jej žalovaný odbyl bezdůvodným koncipováním VKZ formou úředního záznamu, který zaslal žalobci a stanovil nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření. Toto jednání je v protikladu s jednáním žalovaného v případě podpisu zpráv o daňové kontrole, kde žalovaný na přítomnosti žalobce trval a jeho omluvu z jednání vyhodnotil jako odmítnutí projednání. Na základě uvedeného označil žalobce ukončené daňové kontroly za nezákonné zásahy podle ust. § 82 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“).
8. Žalovaný ve vyjádření uvedl k daňové kontrole za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, že žalobci zaslal spolu s úředním záznamem o VKZ výzvu podle § 88 odst. 3 daňového řádu k vyjádření. Písemnosti byly žalobci doručeny dne 5. 8. 2018. Žalobce podal dne 14. 8. 2018 žádost o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu do 29. 8. 2018. Správce daně posoudil předmětnou žádost jako žádost o prodloužení lhůty a v souladu s ust. § 36 odst. 2 daňového řádu ji prodloužil o jeden den, který z ní v den podání žádosti zbýval. Nad rámec tohoto prodloužení neshledal důvod žádosti daňového subjektu vyhovět, což uvedl v rozhodnutí o prodloužení lhůty. Žalobce se ani v prodloužené lhůtě k VKZ nevyjádřil a nenavrhoval doplnění. Dne 6. 9. 2018 byla žalovanému doručena stížnost daňového subjektu proti postupu správce daně, kterou shledal dílem nedůvodnou a dílem nepřijatelnou (vyrozumění ze dne 20. 9. 2018). Následně správce daně předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Předvolání bylo žalobci doručeno dne 17. 9. 2018. Dne 20. 9. 2018 byla žalovanému doručena omluva nepřítomnosti na předvolání, v níž žalobce omluvil svou nepřítomnost zdravotními důvody a uvedl, že se nebude moci zúčastnit tohoto ani dalšího předvolání k projednání ZDK, a proto žádá o její zaslání. Správce daně jeho žádosti vyhověl.
9. K daňové kontrole za zdaňovací období leden a únor 2017 žalovaný uvedl, že také v tomto případě zaslal žalobci spolu s úředním záznamem o VKZ výzvu podle § 88 odst. 3 daňového řádu k vyjádření. Žalobce se ve stanovené lhůtě k VKZ nijak nevyjádřil, ani nenavrhoval doplnění. Dne 6. 9. podal žalobce žádost o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, a to do 20. 9. 2018, kterou správce daně posoudil jako žádost o prodloužení lhůty stanovené výzvou, která však byla podána po lhůtě stanovené správcem daně, a proto

nebyla způsobilá vést k obligatornímu prodloužení lhůty. Žalovaný proto rozhodl o nevyhovění žádosti. Pokud jde o projednání zprávy o daňové kontrole, postup správce daně i žalobce byl shodný jako v případě první z daňových kontrol.

10. Dále se žalovaný vyjádřil k povaze nezákonného zásahu ve smyslu ust. § 82 s.ř.s. a odkázal na související judikaturu. Uvedl, že dílčí pochybení správce daně v rámci daňové kontroly zásadně nejsou způsobilá vést k tomu, aby bylo možno daňovou kontrolu za nezákonný zásah považovat. Žalobce nijak nezpochybňuje, že žalovaný byl daňové kontroly oprávněn vést, namítá pouze jeho postup v dílčích úkonech. Žalovaný zdůraznil, že žalobce se podanou žalobou domáhá vyslovení nezákonnosti daňových kontrol jako celku, s čímž však nekorespondují žalobní důvody. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
11. Sdělením ze dne 9. 9. 2019 žalovaný na výzvu soudu upřesnil, že na základě provedených daňových kontrol byly vydány: platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 ze dne 15. 10. 2018 č. j. 7781624/18/2010-52524-105245, dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2017 ze dne 16. 10. 2018 č. j. 7786252/18/2010-52524-105245 a platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2017 ze dne 16. 10. 2018 č. j. 7788054/18/2010-52524-105245.
12. Podle ust. § 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.
13. Na základě shora uvedeného se krajský soud zabýval především tím, zda tvrzený zásah má povahu zásahu ve smyslu ust. § 82 s.ř.s. a dále zda žalobnímu tvrzení odpovídá návrh žalobního petitu.
14. S ohledem na to, že v posuzované věci byly ještě před podáním této zásahové žaloby vydány platební výměry na kontrolované daně, proti nimž žalobce mohl brojit odvoláním a následně správními žalobami na přezkum rozhodnutí, považuje krajský soud za nezbytné se posuzovanou věcí zabývat také z ohledu alternativní možnosti soudní ochrany.
15. Při posouzení těchto skutečností vycházel krajský soud z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž se rozšířený senát zabýval možností koexistence typově různých prostředků soudní ochrany, jimiž jsou zásahová žaloba a žaloba na přezkum správního rozhodnutí v jedné a téže věci, resp. pokud jde o stejnou daňovou kontrolu. Rozšířený senát dospěl k závěru, že oba prostředky soudní ochrany s ohledem na odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu jsou žalobci k dispozici vedle sebe, neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu.
15. Rozšířený senát v označeném usnesení (bod [42] a násl.) vymezuje, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Příkladem pak vypočítává,

že přichází v úvahu její zpochybnění z hlediska časových či jiných podmínek zahájení a provádění a dále připadá v úvahu obrana proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, které jsou specifikovány jako excesy ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, even. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Dalším případem pak je nezákonná nečinnost správce daně při kontrole. Současně však NSS zdůraznil, že pomocí zásahové žaloby 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...“. Na tomto místě poukázal NSS na svou dřívější judikaturu a to rozsudek ze dne 31. 7. 2016 č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle kterého: „...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“.

16. NSS v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 73/2014 dále k daňové kontrole uvedl, že :
„soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.“ (viz bod [48] usnesení).
17. V posuzované věci, jak již bylo shora uvedeno, byla daňová kontrola v době podání zásahové žaloby již ukončena a na jejím základě byly vydány platební výměry. Proto s ohledem na závěry NSS shora citované připadá v úvahu toliko, aby soud deklaroval buď nezákonnost daňové kontroly jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.
18. V případě zásahové žaloby je soud vázán návrhem rozsudku, jenž učiní žalobce v podané žalobě [(ust. § 84 odst. 3 písm. d)s.ř.s.)].
19. V podané žalobě žalobce brojí proti úkonům správce daně spojeným s projednáním VZK a ZDK, avšak v žalobním petitu se domáhá toho, aby soud deklaroval nezákonnost daňových kontrol jako celku.
20. Žalobce v podané žalobě nezpochybnil podmínky zahájení daňových kontrol, ani jejich průběh až do momentu projednání VKZ, žalobní tvrzení se netýkají ani zásahů do soukromé sféry žalobce a není namítána ani nečinnost správce daně. Za excesivní úkony považuje žalobce v případě obou daňových kontrol stanovení lhůty k vyjádření správcem daně týkající se VKZ učiněné ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění*. Nutno podotknout, že podat vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Citované ustanovení slouží tomu, aby daňový subjekt mohl uvážlivě reagovat na zjištění správce daně, eventuálně navrhnout doplnění

jeho zjištění. To, že daňový řád ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu dává daňovému subjektu prostor k reakci na VKZ prostřednictvím žádosti o poskytnutí lhůty však neznámá, že správce daně takovou lhůtu nemůže stanovit sám. K tomu ho opravňuje ust. § 32 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon*. S ohledem na zákonnou formulaci „*pokud je toho třeba*“, je zcela na úvaze správce daně, kdy se rozhodne využít možnosti stanovit lhůtu a kdy nikoliv. Teoreticky je tedy možné určit lhůtu k provedení jakéhokoli úkonu (pokud již není stanovena zákonem), ale správce daně by měl v praxi vždy zvážit kritérium potřeby takového postupu (srov. J. Baxa a kolektiv. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2011). Jelikož v případě vyjádření k VKZ není stanovena zákonem žádná lhůta, správci daně podle názoru krajského soudu nic nebránilo v tom, aby lhůtu k vyjádření daňovému subjektu stanovil. Podle krajského soudu by bylo přiléhavějším, pokud by tak učinil s odkazem na ust. § 32 odst. 1 daňového řádu a nikoliv s odkazem na ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, což však je rozdíl toliko formální, který na právní sféru žalobce nemohl mít žádný vliv. I pokud by totiž žalobce byl v situaci, že by o lhůtu k vyjádření ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu sám požádal, byl by to opět správce daně, který by lhůtu stanovil, a to v takové délce, kterou by považoval za přiměřenou, v čemž by nebyl vázán návrhem žalobce. Za dané situace pak správce daně postupoval správně, když žádost žalobce o poskytnutí lhůty ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, kterou žalobce učinil poté, co byla správcem daně lhůta stanovena, překvalifikoval na žádost o prodloužení lhůty. Bylo v dispozici žalobce, chtěl-li se domoci maximálního prodloužení lhůty, aby svou žádost podal bezprostředně poté, co mu byla lhůta správcem daně určena a nikoliv až těsně před jejím uplynutím či v druhém případě po jejím marném uplynutí. Krajský soud proto dospěl k závěru, že uvedeným postupem správce daně nedošlo k zásahu do práv žalobce.

21. Pokud jde o tvrzení vztahující se k projednání ZDK, žalobce namítl, že správce daně účelově překvalifikoval omluvu žalobce při projednání ZDK na odmítnutí projednání. Ani v tomto ohledu neshledal krajský soud postup správce daně nezákonným, neboť žalobce ve své omluvě z projednání za důvod své nepřítomnosti označil zdravotní důvody a současně uvedl, že se nezúčastní ani eventuálního příštího projednání ZDK. Zdravotní indispozice však nijak osvědčena nebyla. Omluva žalobce tedy spočívala toliko v sdělení důvodů nepřítomnosti, které však bez řádného osvědčení nemohou mít dostatečnou relevanci. Vyhodnocení správce daně, že žalobce odmítá ZDK projednat, tak odpovídá zcela obecné omluvě žalobce. Žalobcova práva tím nijak dotčena nebyla, když i tak dosáhl cíle, jenž sledoval, tj. zaslání ZDK prostřednictvím datové schránky.

22. Jak již krajský soud uvedl, odůvodnění žaloby a navrhovaný petit jsou ve vzájemném rozporu, když žalobce se na základě žalobních tvrzení, jimiž označuje za nezákonný zásah dílčí úkony správce daně, domáhá zrušení daňových kontrol jako celku. Krajský soud shora uvedenou argumentací vypořádal žalobní tvrzení stran namítaných úkonů správce daně a neshledal v nich nezákonné zásahy do práv žalobce. K návrhu na rozhodnutí, že předmětné daňové kontroly jako celek byly nezákonným zásahy, soud postrádá žalobní tvrzení.

23. Na základě výše uvedené právní argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 87 ods. 3 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
24. Jelikož krajský soud z obsahu žaloby zjistil, že žalobce se domáhá ochrany vůči dvěma tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného, když každý z nich se týká jedné daňové kontroly, bylo nutno tuto skutečnost promítnout do poplatkové povinnosti žalobce. Žalobce uhradil soudní poplatek na základě výzvy soudu ve výši 2 000 Kč. S ohledem na obsah žaloby však byla poplatková povinnost stanovena v nesprávné výši. Žalobci proto byla v souladu s ust. § 9 odst. 4 písm. a) zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v platném znění, uložena poplatková povinnost za druhý žalovaný nezákonný zásah, a to ve výši 2 000 Kč (výrok II rozsudku).
24. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 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 lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 17. října 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu