



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: a) **Hortim-International, spol. s r.o., IČ 47915528**
 sídlem Kšírova 242, Brno,
 b) **CARGO-HORTIM, spol. s r. o., IČ 25301489**
 sídlem Kšírova 616/242 Horní Heršpice, Brno,
 zastoupení advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčkem, LL.M.
 sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
 sídlem nábrž. Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě ze dne 23. 1. 2019 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá určení, že nebyl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2018, č. j. 180495/18/4230-23792-710990 a tento je také nepřezkoumatelný, v čemž žalobce spatřuje nezákonný zásah.

II. Obsah žaloby

2. V rámci návrhu na zahájení řízení žalobce uvedl, že žalovaný u něj prováděl daňovou kontrolu, přičemž výsledek kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2018, č. j. 180495/18/4230-23792-710990, zaslal žalobci do datové schránky. Žalobce spatřoval porušení svých zákonných práv zejména v tom, že nebyl s výsledkem kontrolního zjištění řádně seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), tj. zejména, že s ním výsledek kontrolního zjištění nebyl osobně projednán, a dále že tento výsledek nebyl vydán v přezkoumatelné formě, tudíž žalobci nebylo známo, k čemu a jak se má vyjadřovat a v čem žalovaný spatřoval pochybení a nedostatky. Dle žalobce je z urychleného postupu žalovaného zjevně patrná snaha o co nejrychlejší ukončení daňové kontroly, kdy žalovaný měl postupovat pouze s ohledem na obavu z možného prekludování práva vyměřit daňovou povinnost, což je zcela v rozporu se základními zásadami správy daní a také s ústavními principy.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že ve svém postupu neshledal žádná pochybení, dle něj byl postup standardní, daňový řád mu nepřikazuje osobní projednání výsledku kontrolního zjištění a stejně tak shledal své závěry zcela přezkoumatelnými a jednoznačnými. Žalovaný zdůraznil, že způsob hodnocení důkazů či případnou nižší kvalitu písemnosti nelze považovat za nezákonný zásah.

IV. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud nejprve posuzoval, zda je v dané věci splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace účastníků řízení a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) platí, že 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.
5. Podle § 83 s. ř. s. platí, že žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah; jde-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, který není správním orgánem, anebo

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

příslušníka takového sboru, je žalovaným správní orgán, který takový sbor řídí nebo jemuž je takový sbor podřízen, a u obecní policie obec.

6. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba 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.
7. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba 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.
8. Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s. ř. s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na žalobcových právech konkretizovaným postupem žalovaného (výsledkem kontrolního zjištění) je z jeho strany tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.
9. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. V projednávané věci je nepochybně takovým správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
10. Pro posouzení včasnosti žaloby je potřebné stanovení počátku běhu lhůty k podání žaloby. Podstatné je, zda se jedná o zásah jednorázový, opakující se či trvající (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Aps 8/2012-28, či ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1 As 151/2014-23). V případě zásahu trvající povahy se uplatní pravidlo, které Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudku ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Aps 1/2013-51, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu podle § 84 odst. 1 s. ř. s. nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá. Zároveň je však nutné před podáním žaloby vyčerpat jiné právní prostředky ochrany; typicky brojí-li se tímto typem žaloby proti probíhající daňové kontrole (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS). Naopak nutnost vyčerpání jiných právních prostředků ochrany neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, jak je tomu i v nyní posuzované věci. Podmínka včasnosti podání zásahové žaloby tu „*koriguje poměrně velkoryse nastavenou možnost napadat v minulosti proběhnuvší nezákonný zásah, aniž by bylo třeba vyčerpat prostředky ochrany uvnitř veřejné správy, jedná-li se o deklaratorní zásahovou žalobu*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 6 Afs 85/2015-39). V daném případě je časový okamžik tvrzeného nezákonného zásahu určen napadeným jednorázovým úkonem správce daně, tedy dnem 23. 11. 2018, kdy byl žalobci doručen výsledkem kontrolního zjištění do datové schránky, přičemž žalobce se domáhá pouze určení, že tento zásah byl nezákonný. Žaloba byla podána dne 23. 1. 2019, ve lhůtě dvou měsíců ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s., je tedy přípustná a byla podána včas.

11. Judikatura správních soudů dovodila, že poskytnutí ochrany podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. je důvodné tehdy, jsou-li zároveň splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a tento byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). K pojmu „zásah“ Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že *„definici zásahu zákon neobsahuje, zásah vymezuje velmi obecně a široce. Přesná definice ani není možná, protože pod pojem zásahu spadá velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny... tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují, a ty jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS).
12. Obecně platí, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) 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. Zároveň však judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že pokud jde o jednotlivé úkony správce daně, mohou výjimečně, zasahují-li v určité míře do autonomní sféry jednotlivce, představovat nezákonný zásah. Vztaheno k nyní projednávané věci je přitom třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek a jednotlivé úkony pracovníků správce daně prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se pak může lišit podle typu prováděných úkonů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, či ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006-98).
13. Ze spisové dokumentace zaslané soudu žalovaným vyplynulo, že výsledek kontrolního zjištění byl zpracován a žalobci zaslán v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty, která byla u žalobce zahájena dne 3. 2. 2016. Z výsledku kontrolního zjištění pak vyplývá, že správce daně v něm zrekapituloval dosavadní průběhu řízení a hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a vyjádření žalobce k výzvám správce daně. Od strany 134 výsledku kontrolního zjištění žalovaný podrobně reaguje na jednotlivé body vyjádření žalobce, přičemž detekoval také objektivní skutečnosti, které měly svědčit o vědomosti, či přinejmenším možné vědomosti, žalobce o zapojení do karuselových podvodů. Podrobnější hodnocení lze nalézt od str. 171 výsledku kontrolního zjištění. Správce daně po zhodnocení důkazních prostředků a k nim zaslaným vyjádřením žalobce ve výsledku kontrolního zjištění mj. uzavřel, že v daném případě bylo možno odeprít nárok na odpočet daně, neboť žalobce věděl či vědět měl, že je součástí obchodování, které bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty (s ohledem na specifikované objektivní okolnosti a nestandardnosti daného případu).
14. Při posouzení otázky, zda byla v dané věci žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podána důvodně, je třeba zabývat se tím, zda v případě napadeného výsledku kontrolního zjištění existovaly důvody pro provedení takového úkonu, zda provedený úkon k tomuto cíli (důvodu) směřoval, zda nebyl zjevně neúčelný a zda při jeho provedení nedošlo k vybočení ze zákonem daných mantinelů. Nezákonnost výsledku kontrolního zjištění totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

měla být podle žalobce způsobena primárně tím, že výsledek nebyl řádně projednán a byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

15. Krajský soud však tento závěr nesdílí, neboť ze správního spisu i samotného obsahu výsledku kontrolního zjištění je zjevné, že daný úkon byl zasazen do řádného procesního rámce – daňové kontroly, jejímž předmětem jsou ve smyslu § 85 odst. 1 daňového řádu daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Provedení tohoto úkonu pak odpovídá požadavkům obsaženým v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle nichž správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu správce daně stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.
16. Žalobní tvrzení, že žalobce nebyl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, není správné a nemá oporu ve spise. Kontrolní zjištění bylo zástupci žalobce zasláno datovou zprávou, přičemž takovému postupu nic nebrání. Ustanovení § 88 daňového řádu možnost zaslát tuto písemnost elektronicky nevyklučuje. Současně byla žalobci poskytnuta lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k navržení doplnění řízení. Tuto možnost žalobce také využil. Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu pak nepředepisuje jako jedinou možnost seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění formu projednání při ústním jednání, stejně tak nejsou na daný úkon kladeny speciální požadavky, kdy v zákoně je uvedena povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění, nikoliv jejich projednání, či dokonce ústní či osobní projednání. Dle zdejšího soudu je tudíž jednoznačně prokázáno, že žalobce byl s výsledky kontrolního zjištění řádně seznámen.
17. Pokud jde o obsahovou stránku napadeného úkonu, tak podstatná část žaloby již představuje polemiku se závěry správce daně obsaženými ve výsledku kontrolního zjištění, které se týkají jednotlivých objektivních skutečností v souhrnu odůvodňujících vědomou účast na daňovém podvodu, a polemiku s konkrétním hodnocením důkazů správcem daně.
18. Aniž by soud v této fázi jakkoli hodnotil konkrétní úvahy správce daně a předjímal tak závěry, jež mu v rámci daného řízení předjímat nepřísluší, k obsahu výsledku kontrolního zjištění uvádí, že věcně se týká předmětu daňové kontroly, tedy daně z přidané hodnoty, v kontrolovaných zdaňovacích obdobích měsíců ledna až prosince roku 2013. Obsah výsledku kontrolního zjištění tedy jednoznačně souvisí s otázkou ověření vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a zejména pak možnosti odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu.
19. Obsah výsledku kontrolního zjištění se tedy nikterak nemíjí s předmětem řízení o dani z přidané hodnoty. Uvádí-li žalobce v souvislosti s obsahem výsledku kontrolního zjištění, že tento je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, nelze mu dát za pravdu. Krajskému soudu se obsah výsledku kontrolního zjištění (co do smyslnosti a srozumitelnosti, bez skutkového a právního hodnocení) jeví zcela adekvátním a splňujícím zákonný předpoklad obeznámit daňový subjekt právě s dosavadním výsledkem daňové kontroly a umožňující

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

mu dle jeho volby na něj reagovat. Takový postup byl jednoznačně dodržen, žalobci byla stanovena lhůta k možnosti reagovat na kontrolní zjištění, ve které se žalobce vyjádřil (zejména v písemnosti zaevidované pod č. j. 198748/18/4230-23792-710990), což ostatně také svědčí o (alespoň obecném) seznámení a pochopení obsahu výsledku kontrolního zjištění ze strany žalobce.

20. Pokud jde o žalobcem napadané závěry správce daně obsažené ve výsledku kontrolního zjištění, měl žalobce možnost seznámit se s nimi i ve zprávě o daňové kontrole (§ 88 odst. 1 daňového řádu) a dále na ně měl a má možnost reagovat v odvolání proti vydanému rozhodnutí správce daně, kdy může využít všechny prostředky, jež mu daňový řád k ochraně nabízí (§ 108 daňového řádu). Samotná okolnost, že žalobce má v dané fázi daňového řízení jiný názor na skutkový stav věci a jeho právní hodnocení a že nesouhlasí s některými úvahami správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění, neznamená, že by výsledek kontrolního zjištění zasáhl do jeho práv a nadto tak intenzivním a neproporcionálním způsobem, že by jej bylo možné kvalifikovat jako nezákonný zásah. Výsledek kontrolního zjištění není úkonem, na jehož základě by byl žalobce k něčemu nucen a který by žalobci stanovoval daňovou povinnost. Závěry správce daně vyslovené ve výsledku kontrolního zjištění se materializovaly vůči žalobci prostřednictvím rozhodnutí o stanovení daně. Výsledek kontrolního zjištění ani co do provedení ani co do obsahu tedy žalobce na jeho právech nijak nezkrátil.
21. Žalobce také poukazoval na zrychlený postup žalovaného s ohledem na blížící se prekluzi práva, což shledal rozporné se základními zásadami správy daní či ústavními principy. K tomu krajský soud uvádí, že daňový řád nestanovuje v případě seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žádnou lhůtu k projednání, či k možnosti reagovat apod. Je tedy na uvážení správce daně, kdy a jak seznámí daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění, pokud dodrží zákonné časové mantinely (zejména možnou prekluzi práva). S ohledem na blížící se prekluzi práva přistoupil k bezodkladnému seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, nedopustil se, s ohledem na dodržený zákonný postup specifikovaný výše v rozsudku, žádných pochybení, které by mohly zakládat závěry o nezákonném zásahu.

V. Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
23. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. 8. 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.