



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **P. T. s r. o.**, IČO X
sídlem Ž. 26, X P.
zastoupená advokátem Mgr. Markem Fikrem
sídlem Příkop 2a, 602 22 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobou podanou dne 9. 4. 2019 se žalobkyně domáhala, aby krajský soud rozhodl, že výzvou ze dne 12. 2. 2019, č. j. 243776/19/3106-60563-803678, došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně a porušení § 92 odst. 4, § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“).

B. Žaloba

2. Žalobkyně brojila proti tomu, že ji žalovaný prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 2. 2019 pod hrozbou sankce (stanovením daně podle pomůcek) nutil prokázat skutečnosti, které v průběhu daňové kontroly již prokázala. Žalovaný jednal v rozporu s § 92 odst. 4 d. ř., jelikož nesplnil dvě podmínky pro vydání výzvy, které z uvedeného ustanovení vyplývají. Žalovaný byl oprávněn žalobkyni vyzvat k prokázání skutečností až poté, co vyčerpал veškeré své možnosti opatřit si informace pro správné stanovení daně z vlastních dostupných spisů a evidencí. Žalovaný zneužil institut výzvy v situaci, kdy si nevěděl rady s tím, jak dále postupovat.
3. Žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání skutečností již jednou, a to výzvou ze dne 12. 10. 2017. Přestože po první výzvě provedl důkladné dokazování, vydal výzvu ze dne 12. 2. 2019 k zodpovězení otázek, jež byly v předcházejícím řízení objasněny a odpovědi na otázky jsou obsahem správního spisu. Průběh řízení tak nevyžadoval, aby byla žalobkyně opětovně vyzývána k prokázání skutečností, které žalovaný již prokázal a které má ve své vlastní evidenci.
4. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný při výsledku svědků kladl dotazy, které nemají žádnou souvislost s předmětným řízením a směřují k odhalení obchodního tajemství třetích osob. Týkalo se to konkrétně výsledku svědka MVDr. J. P., kterého se žalovaný ptal: „*Jak vy sám jste se k dané problematice – viskosuplementace a chondroprotektik dostal, respektive k lékařům, kteří se tím zabývají?*“ a dále „*Na základě čeho jste stanovil cenu za konzultační služby?*“ Z uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že „*samotný způsob vedení řízení, které předcházelo výzvě ze dne 12. 2. 2019, se dá označit za nezákonný, vedený nikoliv snahou o správné stanovení daně, ale spíše snahou státního aparátu o shromažďování informací ze svobodného trhu a v konečném důsledku i poškozování podnikatelských subjektů*“.

C. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 28. 5. 2019 navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K výzvě ze dne 12. 2. 2019, v níž spatřovala žalobkyně nezákonný zásah, sdělil, že výzva k prokázání skutečností zpravidla není s to zkrátit žalobkyni přímo na jejích právech, protože nevyhověním výzvě by se žalobkyně nevystavila riziku sankce.
6. Dále žalovaný sdělil, že na základě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze brojit proti jednotlivým procesním úkonům správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Žalovaný si byl vědom rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, ze kterého vyplývá, že nezákonný zásah mohou představovat úkony daňové kontroly, které očividně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, zjevně nepřiměřené úkony nebo úkony, které jsou prováděny za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují. Žalovaný odmítl, že by některá z výše uvedených situací v průběhu daňové kontroly u žalobkyně nastala.
7. Žalovaný sdělil, že v rámci daňové kontroly shromáždil důkazní prostředky od žalobkyně, třetích osob i z vlastní činnosti, tyto následně provedl a vzešlé důkazy posoudil každý jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Pro vydání výzvy ze dne 12. 2. 2019 byly splněny obě podmínky dle § 92 odst. 4 d. ř. a správce daně k jejímu vydání přistoupil proto, že o přijatých zdanitelných plněních a nároku na odpočet daně přes provedené dokazování panovaly pochybnosti. Podle žalovaného správce daně unesl důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.,

když ve výzvě ze dne 12. 2. 2019 jasně, konkrétně a srozumitelně popsal, jaké důkazní prostředky provedl, jaká skutková zjištění z nich byla či nebyla dovozena a jaké jsou nadále jeho pochybnosti. Vydání výzvy ze dne 12. 2. 2019 vyžadoval průběh řízení, potřebné informace správce daně zároveň nemohl získat z vlastní evidence. Dle žalovaného tak výzva ze dne 12. 2. 2019 nebyla úkonem, který zjevně nesměřoval k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkonem zjevně nepřiměřeným nebo prováděným za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanovaly, nejednalo se tedy o nezákonný zásah.

8. K výsledku svědka MVDr. J. P. žalovaný uvedl, že při něm správce daně nijak nepochybil a nesledoval shromažďování informací ze svobodného trhu, poškozování podnikatelských subjektů atd. Otázky správce daně na svědka směřovaly ke zjištění informací o průběhu plnění mezi společnostmi F. s. r. o. a žalobkyní, jakým způsobem byla fakturována sbíraná data o lékařích apod. Žalovaný zdůraznil, že výsledku se účastnil zmocněnec žalobkyně a proti jeho průběhu či způsobu kladení otázek a jejich obsahu nic nenamítal.

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

9. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti:
10. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly byla dne 4. 9. 2019, č. j. 1710966/17/3106-60562-803678, u žalobkyně zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – prosinec 2016.
11. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 10. 2017, č. j. 1837654/17/3106-60563-803678, žalovaný žalobkyni vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – prosinec 2016. Rozsah výzvy byl čtyři strany.
12. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 2. 8. 2018 vyplývá, že žalovaný vyslechl jako svědka MVDr. J. P. Výslechu se účastnil zástupce žalobkyně, Ing. L. K. Žalovaný položil svědkovi otázku: „*jak Vy sám jste se k dané problematice – viskosuplementace a chondroprotektik dostal, respektive k lékařům, kteří se tím zabývají?*“ Svědek odpověděl: „*V této oblasti nepracuji, pouze jsem poskytl kontakty, které mám z 20-ti leté praxe*“. Dále se žalovaný zeptal: „*Na základě čeho jste stanovil cenu za konzultační služby?*“ Svědek odpověděl: „*Na základě dohody*“.
13. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 2. 2019 žalovaný žalobkyni opětovně vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Žádal, aby žalobkyně prokázala, že v daňovém přiznání za zdaňovací období březen – prosinec 2016 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za poradenské a konzultační služby v oboru zdravotnictví, za pořízení dlažby a obrubníků, za pořízení jezdecké výstroje. Výzva měla rozsah devatenácti stran.

E. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl krajský soud bez nařízení jednání.
15. 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.

16. Krajský soud se nejprve zabýval tím, zda žalobkyně podala žalobu včas. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. *žaloba musí být 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.* Žalobkyně považovala za nezákonný zásah výzvu ze dne 12. 2. 2019, žalobu podala dne 9. 4. 2019, tedy před uplynutím zákonem stanovené dvouměsíční lhůty. Žaloba byla podána včas.
17. Vzhledem k tomu, že žalobkyně brojila proti výzvě, která jí byla zaslána v rámci vlastní daňové kontroly, byla aktivně legitimovaná k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s.
18. Krajský soud se dále zabýval důvodností žaloby. Posouzení důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, kterou se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu, se řídí testem, jehož pět prvků vyplývá ze shora citovaného § 82 s. ř. s. Žaloba je důvodná, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nemůže soud deklaratorní výrok o nezákonnosti zásahu vydat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS). O zásah se tak ve smyslu § 82 s. ř. s. tedy jedná pouze v případě, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 2 Aps 1/2006-80).
19. Prvním předpokladem věcného projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tedy je, že se o takový zásah vůbec může jednat. Skutečnost, že žalobkyně nějaký úkon za nezákonný zásah označila, ještě neznamená, že se o takový zásah jedná a že je třeba proti němu poskytnout soudní ochranu ve správním soudnictví.
20. Žalobkyně považovala za nezákonný zásah výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 2. 2019. Z ustálené judikatury soudů ve správním soudnictví vyplývá, že zásahovou žalobou lze napadnout jak samotnou daňovou kontrolu, tak jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46). Je však vždy podle konkrétních skutkových okolností nutné posuzovat, zdali konkrétní jednání žalovaného (úkon) je s to nezákonně zasáhnout do právní sféry žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 6/2006 - 70 ze dne 30. 1. 2007).
21. V žalobě žalobkyně nejprve brojila proti tomu, že žalovaný nesplnil podmínky pro vydání výzvy vyplývající z § 92 odst. 4 d. ř., podle kterého *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Při posouzení této žalobní námitky lze vycházet z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, a ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006 - 70. V nich se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zdali konkrétní výzva správce daně, učiněná v rámci daňové kontroly, může zasáhnout do právní sféry daňového subjektu takovým způsobem,

jež by zakládal podmínky pro uplatnění obrany prostřednictvím zásahové žaloby. Závěry v těchto rozsudcích byly sice vysloveny ve vztahu k předešlé právní úpravě (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), lze je však s ohledem na to, že institut daňové kontroly je v daňovém řádu upraven obdobně jako v zákoně o správě daní a poplatků, vztáhnout i na nyní projednávaný případ. Ze shora uvedených rozsudků vyplývá, že výzva zpravidla není s to zkrátit daňový subjekt přímo na jeho právech a nevyhoví-li daňový subjekt výzvě, nevystavuje se riziku žádné sankce. Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva daňového subjektu proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Ani případné stanovení daně podle pomůcek (srov. poučení v uvedené výzvě), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv daňového subjektu, jakkoliv jej tato informace může znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, dospěl k závěru, že „*k doměření daně uvedeným způsobem by ovšem došlo rozhodnutím správce daně, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.). 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*“. Lze k tomu uzavřít, že výzvu k prokázání skutečností učiněnou v rámci daňové kontroly zpravidla nelze považovat za nezákonný zásah. Z toho je tedy nutné vycházet i v nyní projednávaném případě.

22. Na druhou stranu mohou výjimečně existovat i situace, kdy výzva k prokázání skutečností (resp. i další jednotlivé úkony v rámci daňové kontroly) bude sama o sobě vykazovat znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s, tedy sama o sobě bude představovat zásah do práv účastníka. V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. Daňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbyvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbyvá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkony daňovému subjektu „kradou čas a práci“, které není povinen správcem daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.*“ Lze si také představit situaci, kdy by výzvy správce daně byly zjevně šikanózního charakteru. V citovaném rozsudku se dále uvádí: „*Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv. S obecnými tvrzeními je krajský soud povinen*

vyrovnat se alespoň v obecné rovině.“ V posuzované věci žalobkyně nenamítala, že by byla vystavena např. nezákonné administrativní zátěži a z uvedené výzvy to ani nikterak nevyplývá.

23. Žalobkyně v žalobě obecně brojila proti tomu, že ji žalovaný nutil prokázat skutečnosti, které v průběhu daňové kontroly již prokázala, a měl si opatřit informace pro správné stanovení daně z vlastních dostupných spisů a evidencí. Měla za to, že pokud ji žalovaný vyzval k prokázání skutečností již jednou, a to výzvou ze dne 12. 10. 2017, neměl výzvu opakovat, jelikož všechny otázky již byly objasněny a odpovědi na otázky jsou obsahem správního spisu.
24. Po srovnání výzvy ze dne 12. 10. 2017 a ze dne 12. 2. 2019 a podkladů ve správním spise se krajský soud s námitkou žalobkyně neztotožňuje.
25. Žalovaný ve výzvě ze dne 12. 2. 2019 velmi podrobně na 19 stranách sdělil, co má žalobkyně prokázat, uvedl obsah výzvy ze dne 12. 10. 2017, co bylo obsahem odpovědi na výzvu ze dne 12. 10. 2017, jaká žalovaný učinil zjištění k daňovým dokladům a smlouvám, co vyplynulo z ústních jednání, výpovědí svědků a vyhledávací činnosti žalovaného. Žalovaný následně konkrétně popsal pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění a o jaká zjištění své pochybnosti opírá. Za této situace nelze výzvě ze dne 12. 2. 2019 nic vytknout. Žalovaný nezastíral, že vydal výzvu ze dne 12. 10. 2017, její obsah uvedl ve výzvě ze dne 12. 2. 2019, zabýval se tím, co na základě první výzvy zjistil. Popsal, jaké skutečnosti vyplynuly z dalších podkladů a úkonů v rámci daňové kontroly a teprve poté uvedl, o jakých skutečnostech má pochybnosti a vyzval žalobkyni, aby je prokázala. Výzva ze dne 12. 2. 2019 je dle krajského soudu přehledná, má logickou strukturu, obsahuje přezkoumatelné úvahy žalovaného, přičemž pochybnosti žalovaného jsou řádně vysvětleny. Z výzvy jasně vyplývá, jaká zjištění žalovaný učinil a proč přetrvaly jeho pochybnosti. Námitka s ohledem na uvedené skutečnosti není důvodná.
26. Krajský soud uzavírá, že u výzvy ze dne 12. 2. 2019 neshledal šikanózní charakter a žalobkyně nespécifikovala, čím konkrétně tato výzva měla zasáhnout do její právní sféry, protože nenapadala obsah výzvy. Předmětná výzva (sama o sobě) nebyla s to zkrátit žalobkyni na jejích právech. Z uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že námitka není důvodná.
27. K námitkám proti způsobu, jakým žalovaný vedl výslech MVDr. P., krajský soud sděluje, že žalobkyně neuvedla, zda a jak mohla být v této souvislosti přímo zkrácena na svých právech. Pouze nesouhlasila s tím, že otázky žalovaného směřovaly k „*odhalení obchodního tajemství třetích osob*“. Krajský soud k této námitce uvádí, že zástupce žalobkyně byl výslechu svědka přítomen a mohl vyslovit své výhrady ohledně způsobu vedení a průběhu výslechu, což neučinil. Nadto z otázek žalovaného a odpovědí svědka nevyplývá, že by k porušení obchodního tajemství došlo či vůbec mohlo dojít.

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

28. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 18. července 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu