



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ZCZ s.r.o.**
IČO 24780740
sídlem Počernická 272/96, 108 00 Praha 10
zastoupený společností UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
sídlem Horova 17, 502 00 Hradec Králové

o žalobě proti nezákonnému zásahu,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal u krajského soudu žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Za nezákonný zásah označil postup správce daně (žalovaného) při daňové kontrole vedené u žalobce na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden

až prosinec roku 2015. Konkrétně žalovanému vyčetl, že před projednáním zprávy o daňové kontrole odmítl žalobce seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobce nejprve shrnul průběh daňové kontroly. Konstatoval, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu dne 18. 10. 2016. Sdělením ze dne 2. 1. 2018 informoval žalobce o výsledku kontrolního zjištění, žalobce podal dne 21. 2. 2018 vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Žalovaný dne 10. 4. 2018 zaslal žalobci sdělení, že hodlá přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole, a navrhl termín jejího projednání – 25. 4. 2018 (s možností sjednat náhradní termín). Žalobce se podáním ze dne 12. 4. 2018 z projednání zprávy omluvil a vyzval žalovaného, aby mu zaslal doplněné kontrolní zjištění, případně jinou písemnost, z níž by vyplývalo, jak se žalovaný vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný na tuto výzvu reagoval sdělením ze dne 19. 4. 2018, ve kterém navrhl nový termín projednání zprávy o daňové kontrole – 10. 5. 2018. Žalobcem požadovanou písemnost však nezaslal. Zástupce žalobce se z tohoto jednání omluvil s tím, že v navrženém termínu má naplánovanou zahraniční cestu, zároveň znovu požádal o zaslání doplněného kontrolního zjištění. Ústní jednání se nakonec uskutečnilo dne 13. 6. 2018, žalovaný však doplněné kontrolní zjištění žalobci neposkytl. Žalovaný označil postup žalobce na tomto jednání za bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole a daňovou kontrolu ukončil. Dne 15. 6. 2018 vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až srpen, listopad a prosinec 2015.
3. Nezákonný zásah žalobce spatřuje v tom, že mu žalovaný odmítl poskytnout před projednáním zprávy o daňové kontrole „*doplněné kontrolní zjištění*“. Žalobce se tak nemohl seznámit s tím, jak se žalovaný vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Žalobce je názoru, že taková povinnost správci daně plyne ze zásady součinnosti [§ 6 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)], z povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a z ústavního principu rovnosti zbraní. Správci daně dle žalobce takové informace daňovým subjektům poskytují, což doložil přípis Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Finančního úřadu pro hl. m. Prahu a žalovaného (z řízení týkajících se jiných daňových subjektů). Žalobce dále namítl, že pokud by byl názor žalovaného správný, pak by ustanovení o projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) bylo obsolentní, neboť projednání zprávy by se zredukovalo jen na její podepsání. Takový výklad je ale v rozporu s předpokladem racionálního zákonodárce.
4. Žalobce konečně také poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 11/2005 – 81 a č. j. 1 Afs 19/2005 – 78, z nichž dle jeho názoru implicitně vyplývá, že daňový subjekt musí mít před projednáním zprávy o daňové kontrole možnost seznámit se s tím, jak se správce daně vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění a návrhy na doplnění dokazování. Jinak by při projednání zprávy nemohl uplatnit výhrady k závěrům správce daně.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul právní úpravu projednání zprávy o daňové kontrole a relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Konstatoval, že projednání zprávy slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem

správce daně, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. V posuzované věci žalovaný žalobci sdělil, že svůj závěr uvedený ve výsledku kontrolního zjištění nezměnil. Vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění směřovala k procesním aspektům provádění daňové kontroly, dle žalovaného však byl jeho postup v pořádku, proto na svých závěrech setrval. Nebylo tak nutné poskytovat žalobci dodatečný prostor k seznámení se s těmito závěry formou zvláštního přípisu, jak žalobce požadoval.

6. Dne 7. 1. 2019 žalovaný zaslal soudu doplnění vyjádření. Nad rámec výše uvedeného zde poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31. Právní názor vyslovený v tomto rozsudku dle žalovaného svědčí závěru, že daňová kontrola byla v nyní posuzované věci vedena zákonným způsobem a že žalovaný nijak nezasáhl do práv žalobce.
7. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou ze dne 11. 1. 2019, v níž „*zpřesnil*“ vymezení zásahu, proti němuž brojí podanou žalobou. Za nezákonný takto označil postup žalovaného, který jej odmítl seznámit s tím, jak se vypořádal s žalobcovým vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, a „*v přímém důsledku toho znemožnil*“ žalobci projednat zprávu o daňové kontrole. Podle žalobce se žalovaný ve svém vyjádření k žalobě snaží bagatelizovat význam projednání zprávy o daňové kontrole a „*redukuje jej toliko na stafáž daňového subjektu*“ (daňový subjekt se musí dostavit, aby zprávu pouze podepsal). Takové pojetí projednání zprávy o daňové kontrole je však v rozporu s logikou věci i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.
8. Dále žalobce uvedl, že neměl ambici při projednávání zprávy o daňové kontrole navrhopvat další doplnění kontrolního zjištění (což podle § 88 odst. 3 daňového řádu ani není možné). Aby však projednání zprávy o daňové kontrole nebylo „*mrháním časem*“, žalobce měl mít možnost se na něj připravit. Žalovaný tedy svým postupem „*efektivnímu projednání zprávy o daňové kontrole zabránil a naplnění řízení tak v podstatě sabotoval*“.

IV. Ústní jednání

9. Během jednání, které se uskutečnilo dne 16. 1. 2019, žalobce i žalovaný nejprve shrnuli obsah svých podání, která již v této věci učinili. Žalobce zároveň rozvedl svou reakci na podání žalovaného ze dne 7. 1. 2019. Polemizoval se závěry, které žalovaný dovodil z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 305/2016 – 31. Podle žalobce právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem naopak svědčí o tom, že podaná žaloba je důvodná.
10. Krajský soud následně účastníky řízení seznámil s judikaturou Nejvyššího správního soudu vymezující úkony činěné správcem daně v rámci daňové kontroly, proti nimž lze brojit žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Zároveň se dotázal žalobce, z jakého důvodu napadl postup správce daně v této věci již žalobou proti nezákonnému zásahu, proč nevyčkal, až bude daň pravomocně vyměřena a bude možné domáhat se ochrany proti postupu finančních orgánů v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Žalobce v odpovědi na tento dotaz poukázal na § 2 s. ř. s. a zdůraznil, že postup žalovaného měl donucovací charakter. Nutil jej totiž k podpisu zprávy o

daňové kontrole, a to v situaci, kdy ji podepsat nemohl, neboť neměl možnost se ke zprávě vyjádřit. Dále konstatoval, že současná úprava řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu umožňuje také domáhat se určení toho, že zásah byl nezákonný. Domnívá se proto, že postup žalovaného představoval nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

11. K dotazu soudu žalobce uvedl, že netrvá na provedení důkazů, které navrhoval v žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Žalobce napadl postup žalovaného žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu, krajský soud tedy o žalobě rozhodoval v řízení vedeném podle § 82 a násl. s. ř. s.

13. Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, 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 zasazeno, se může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“.

14. Krajský soud dříve, než přistoupil k posouzení žalobcem uplatněných námitek, považoval za vhodné osvětlit, jaký je účel řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. Řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných žalobních typů upravených v soudním řádu správním. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Zásahová žaloba není „náhražkou“ žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tj. žaloby podle § 65 s. ř. s.), případně dalších žalob. Jedná se o jejich doplněk, jakousi „záchrannou síť“ pro situace, v nichž se žalobce nemůže domoci ochrany svých veřejných subjektivních práv pomocí jiných žalobních typů (z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42, body [46] a [47] usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 10. 2015, č. j. 7 As 107/2014 – 53, či body [41] a [42] rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160). Z rozhodnutí rozšířeného senátu NSS č. j. 7 As 107/2014 – 53 a č. j. 7 As 155/2015 – 160 je zároveň patrné, že na subsidiární povaze žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu nic nezměnila ani novelizace soudního řádu správního provedená zákonem č. 303/2011 Sb.

15. Judikatura Nejvyššího správního soudu sice připouští, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před určitými aspekty daňové kontroly, avšak s omezeními danými zmíněnou subsidiární povahou žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Například rozsudkem ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, Nejvyšší správní soud potvrdil závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích, který zamítl zásahovou žalobu, jíž se daňový subjekt domáhal vydání rozhodnutí deklarujícího nezákonnost výzvy správce daně učiněné v průběhu daňové kontroly (správce daně měl pochybnosti o výši příjmů, které daňový subjekt vykázal ve svém daňovém přiznání, a tak jej vyzval k tomu, aby prokázal, že ve výzvě specifikované vynaložené finanční prostředky pocházejí z příjmů, které byly zdaněny, nebyly předmětem daně, nebo byly od daně osvobozeny). Uvedená výzva správce daně dle Nejvyššího správního soudu nesplňovala podmínky stanovené v § 82 s. ř. s.: „Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva stěžovatelů proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Informaci

finančního úřadu, která je součástí výzvy, o možných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých, zákonem předvídaných, podmínek mohou postihnout (doměření daně podle pomůcek za použití § 31 odst. 5 d. ř.), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistět a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem by ovšem došlo rozhodnutím finančního úřadu, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.).“ Touto výzvou tedy nebyla přímo zkrácena práva daňového subjektu. Obecně řečeno, „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. Obdobně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě [42] usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, konstatoval, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany v první řadě před tím, „že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá (...) Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například 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. Pomocí zásahové žaloby nicméně 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“.
17. V nyní posuzované věci žalobce označil za nezákonný zásah postup žalovaného při daňové kontrole. Za nezákonnou konkrétně označil skutečnost, že jej žalovaný „odmítl“ seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Dle názoru žalobce mu tak žalovaný znemožnil projednat zprávu o daňové kontrole (v podrobnostech viz shrnutí žaloby a jejího doplnění v bodech 2-4 a 7-8 tohoto rozsudku).
18. Krajský soud je názoru, že žalobcem uváděné skutečnosti nemohou představovat nezákonný zásah, neboť žalobce jimi nebyl přímo zkrácen na svých právech. K tomu mohlo případně dojít teprve vydáním dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až srpen, listopad a prosinec 2015, k němuž žalovaný přistoupil na základě zjištění učiněných v předmětné daňové kontrole. Proti postupu žalovaného se tedy žalobce mohl bránit podáním odvolání proti daným platebním výměrům (což ostatně učinil, jak uvedl při ústním jednání konaném v této věci). Pokud Odvolací finanční ředitelství tomuto jeho odvolání nevyhoví, bude mít možnost podat proti jeho rozhodnutí žalobu podle § 65 s. ř. s.
19. Žalobce se tedy žalobou, která je předmětem přezkumu v tomto řízení, domáhá právě takového „předstižného“ posouzení úkonů správce daně (žalovaného), které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., jak o tom hovoří výše citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Daňové subjekty standardně uplatňují námitky proti procesnímu postupu správce daně, který bezprostředně předchází projednání zprávy o daňové kontrole, v žalobě podané podle § 65 s. ř. s., kterou napadají rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. Teprve na základě takové žaloby je krajský soud oprávněn posoudit, zda se správce daně svým postupem dopustil určitých

procesních vad, případně zda tyto vady měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud nevidí žádný racionální důvod k tomu, proč by se měl zabývat danou otázkou v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Jak vyplývá z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, zásahovou žalobou se lze (s ohledem na její subsidiární povahu) domáhat ochrany pouze proti určitým aspektům daňové kontroly, například proti tomu, že daňová kontrola byla vůbec zahájena, anebo proti postupu správce daně, který se v průběhu daňové kontroly dopouští excesivních zásahů do soukromé sféry daňového subjektu. Nic takového ale žalobce v nynějším případě nenamítá.

20. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce přiložil k žalobě několik listin, kterými navrhoval provést důkaz v soudním řízení. Konkrétně se jednalo o přípisy Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Finančního úřadu pro hl. m. Prahu a žalovaného z řízení týkajících se jiných daňových subjektů. Krajský soud však nepovažoval za nutné provádět těmito listinami důkaz, neboť by nemohly nic změnit na jeho výše uvedeném závěru, že žalobcem tvrzené skutečnosti nelze posoudit jako zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

VI. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
22. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 23. ledna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu