



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Business Advisor, a. s.**

sídlem Hradní 27/37, 710 00 Ostrava – Slezská Ostrava

proti

žalovanému:

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj

sídlem Na Jízdárně 3162/3, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava a

Přívoz

ve věci určení nezákonnosti zásahu správního orgánu

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobce se žalobou ze dne 27. 7. 2017 domáhal u soudu výroku, že ukončení daňové kontroly za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a 1. čtvrtletí roku 2014, která byla dne 29. 5. 2017 ukončena dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) písemností označenou jako „Ukončení daňové kontroly“, č. j. 2329228/17/3201-61561-803314 (dále jen „Ukončení“), je nezákonným zásahem.
2. Žalobce v podané žalobě namítá, že nesouhlasí s postupem žalovaného, který dle něj nezákonně zasáhl do jeho práv ukončením daňové kontroly postupem dle § 88 odst. 5 d. ř.

V průběhu daňové kontroly byl dne 17. 5. 2017 žalobce předvolán žalovaným za účelem projednání zprávy o daňové kontrole a to na 29. 5. 2017. Z tohoto projednání se žalobce omluvil dne 24. 5. 2017, jelikož téhož dne vznesl námitku podjatosti vůči úřední osobě Ing. K. a rovněž vůči žalovanému jako celku, což bylo vyhodnoceno jako námitka podjatosti vůči řediteli žalovaného Ing. K., což dle názoru žalobce v souladu s § 77 odst. 3 d. ř. brání žalovanému v provádění úkonů, vyjma těch neodkladných. I přes tuto námitku však žalovaný dne 29. 5. 2017 vydal výše zmíněné Ukončení. Žalobce tento postup považuje za nezákonný zásah, neboť se dle něj v případě ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 5 d. ř. nejedná o neodkladný úkon ve smyslu § 77 odst. 3 d. ř.

3. Žalobce rovněž namítá, že pro postup podle § 88 odst. 5 d. ř. nebyl důvod, jelikož neodmítal projednání zprávy o daňové kontrole, ani se mu nevyhýbal, nýbrž se z něj řádně omluvil s výše uvedeným zdůvodněním. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), sp. zn. Afs 87/2012 (pozn. patrně se jedná o rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012-24) je pro to, aby bylo jednání možno kvalifikovat jako „vyhýbání se“, nutno takto konat opakovaně, což se v případě žalobce, který se omluvil řádně a toliko jednou, nestalo.
4. Žalobce závěrem navrhuje, aby soud rozhodl tak, že určí, že výše popsané jednání žalovaného je dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nezákonným zásahem.
5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí, že žalobcem vznesená námitka podjatosti nebyla vyhodnocena jako důvodná, neboť namítané skutečnosti nejsou typově způsobile k tomu, aby na jejich základě mohlo dojít k vyloučení úřední osoby pro podjatost. Na základě příkazu nadřízeného orgánu písemností č. j. 41792/17/5100-41451-050025 ze dne 2. 10. 2017, který byl vydán na základě podnětu žalobce na ochranu před nečinností, byla námitka podjatosti vůči Ing. K. postoupena Odvolacímu finančnímu ředitelství a dne 4. 11. 2017 a 14. 11. 2017 bylo o obou rozhodnuto negativně. Navíc dle žalovaného nelze obecně uzavřít, že jakákoliv námitka podjatosti bez dalšího zakládá důvodné pochybnosti o podjatosti a tedy musí být nutně omezena na provádění pouze neodkladných úkonů.
6. K namítané nezákonnosti zásahu žalovaný uvádí, že zvolený způsob skončení daňové kontroly nemůže ze své povahy představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.,

Shodu s prvopisem potvrzuje

jelikož na základě samotného ukončení nevznikají daňovému subjektu žádné povinnosti a volbou způsobu ukončení tedy nemohlo dojít ke zkrácení práv žalobce. K povaze „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvádí, že v daném konkrétním případě, ačkoliv se jazykový výklad ustanovení § 88 odst. 5 může různit, nemá tato úvaha v konkrétní věci žalobce právní význam, jelikož v tomto konkrétním případě nedošlo ke změně kontrolních zjištění na základě vyjádření žalobce a tedy se projednání zprávy o daňové kontrole omezuje pouze na její podpis kontrolovaným subjektem. Vzhledem ke změně zákonné úpravy oproti staršímu zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze bez dalšího přejímat judikatorní závěry, které se opíraly o tuto starší úpravu. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhuje žalobu v plném rozsahu zamítnout.

7. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující. Dne 30. 6. 2014 byla protokolem č. j. 2296383/14/3201-05401-806348 u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a 1. čtvrtletí roku 2014. Dne 18. 5. 2017 byl žalobce správcem daně předvolán písemností č. j. 221206/17/3201-61561-803314, k projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 5. 2017. Dne 24. 5. 2017 bylo žalovanému doručeno podání evidované pod č. j. 2282957/17, ve kterém se žalobce omlouvá z termínu projednání a vznáší námitku podjatosti vůči úředním osobám Ing. I. K. a Ing. B. K. Žalobce uvádí, že svůj závěr o podjatosti úředních osob opírá zejména o četná pochybení správce daně při vedení daňové kontroly. Žalovaný po posouzení obsahu podání žalobce dospěl k závěru, že žalobce ve své omluvě neuvedl relevantní důvody pro svou nepřítomnost a dne 29. 5. 2017 uplatnil postup dle § 88 odst. 5 d. ř. a přistoupil k ukončení daňové kontroly vydáním výše uvedené písemnosti označené jako „Ukončení daňové kontroly“, evidované pod č. j. 2329228/17/3201-601561-803314, což dne 27. 7. 2017 žalobce napadl žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 s. ř. s.
8. Žaloba byla posouzena na základě skutkového stavu zjištěného ke dni rozhodování soudu podle § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a shledána nedůvodnou.
9. Podle § 82 zákona s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu nebo bylo v jeho důsledku proti němu přímo zasaženo, žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
10. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 82 podat do dvou měsíců poté, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas.
11. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba podle § 82 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.
12. Podle § 88 odst. 2 d. ř. správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 3 téhož ustanovení stanoví správce daně na žádost daňového subjektu

přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Podle odst. 4 téhož ustanovení podepisuje zprávu o daňové kontrole kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

13. Podle § 88 odst. 5 d. ř. odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Podle odst. 6 téhož ustanovení nemá odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
14. Krajský soud se nejdříve zabýval otázkou přípustnosti samotné žaloby. Dne 25. 8. 2017 vydal Krajský soud v Ostravě usnesení č. j. 22 A 127/2017-7, kterým podanou žalobu odmítl s odkazem na rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015-30, ze kterého vyplývá, že ačkoliv se může jevit, že § 85 s. ř. s. uvádí, že nepřípustnost žalob v případech, kdy žalobce nevyčerpal veškeré prostředky ochrany, se vztahuje pouze na žaloby, které nejsou pouze na určení nezákonnosti, není tomu tak a zákonodárce pouze ve snaze odlišit novou formulaci od formulace předchozí zvolil formulaci s obtížným výkladem. Nutnost před podáním žaloby vyčerpat všechny možnosti ochrany, které zákon nabízí (v daném případě stížnost podle § 261 d. ř.), tak stále trvá. Proti tomuto usnesení podal žalobce dne 25. 8. 2017 kasační stížnost, které NSS dne 24. 1. 2018 rozsudkem č. j. 9Afs 263/2017-33 vyhověl, napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě zrušil a vrátil jej k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku odkázal NSS na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, ze kterého vyplývá, že předchozí právní závěr krajského soudu byl překonán a žaloby, jejichž výsledkem má být vynesení deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu správního orgánu, jsou v zájmu poskytnutí vyšší ochrany přípustné i přes nevyčerpání všech možností ochrany nebo nápravy, které zákon žalobcům poskytuje. Krajský soud, korigován výše zmíněným rozsudkem NSS, tak dospěl k názoru, že žaloba je přípustná.
15. Po posouzení žalobních námitek soud dospěl k závěru, že tyto nejsou důvodné. Z konstantní judikatury NSS vyplývá obecný závěr, že ukončení daňové kontroly již ze své povahy nemůže být nezákonným zásahem (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2006, č. j. 3 Aps 3/2005-139, publ. pod č. 1010/2007 Sb. r. NSS). Na rozdíl od nezákonně zahájené daňové kontroly, která může ve svém důsledku představovat podstatné narušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (tzv. „*status negativus*“) a dalších veřejných práv – ať již práva na respektování obydlí či práva na ochranu vlastnictví – nelze toto porušení odvodit u aktu ukončení daňové kontroly. Samotné ukončení daňové kontroly nemůže být zásahem právě proto, že označuje konec probíhajícího děje,

Shodu s prvopisem potvrzuje

který ze své podstaty kontrolovaný subjekt omezuje. Byla-li kontrola ukončena dříve, než měla být, pak to bylo z hlediska práv daňového subjektu k jeho prospěchu. Pokud by bylo subjektu kontroly v důsledku jejího předčasného ukončení zabráněno uplatnit některá práva a zároveň by to mělo za následek nezákonné doměření daně, bylo by možno toto úspěšně namítat v řízení o přezkumu rozhodnutí o doměření daně podle § 65 a násl. s. ř. s. Nevedlo-li by však předčasné ukončení daňové kontroly ke stanovení nové daňové povinnosti, jednalo by se o vadu postupu, která však neměla reflex ve sféře veřejných subjektivních práv žalobce, a tudíž by se pojmově nemohlo jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

16. Nad rámec potřebného odůvodnění soud podotýká k žalobnímu tvrzení, že žalobci bylo upřeno právo na řádné projednání zprávy o daňové kontrole, že dne 20. 3. 2017 byl žalobce úředním záznamem č. j. 943062/17/3201-61561-803314 seznámen s výsledky kontrolního zjištění a žalobci byla na jeho vlastní žádost poskytnuta lhůta k vyjádření. Žalobce tak učinil a žalovaný k jeho vyjádření vyhotovil stanovisko evidované pod č. j. 2329059/17/3201-61561-803314, které je přílohou zprávy o daňové kontrole, přičemž kontrolní zjištění zůstala i po vyjádření žalobce beze změny. Vzhledem k zákonné koncentraci obsažené v § 88 odst. 3 d. ř. neměl žalobce další možnost v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dále doplňovat kontrolní zjištění. Co se týče námitek žalobce ohledně podjatosti úředních osob, podotýká soud, že těmto námitkám nebylo posléze vyhověno.
17. Vzhledem k tomu, že žádná z žalobních námitek, které žalobce v žalobě uvedl, není důvodná, soud žalobu v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
18. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v souvislosti s tímto řízením podle obsahu soudního spisu 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 15. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

Shodu s prvopisem potvrzuje