



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **UN Engineering - UN Stav, s.r.o.**, se sídlem U Střelnice 1744, Chotěboř, proti žalovanému: **Finanční úřad pro kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá určení, že „Výsledek kontrolního zjištění“ zachycený v protokolu ze dne 31.3.2017, č.j. 566749/17/2903-60562-601050, byl nezákonným zásahem.

I. Podstata věci a shrnutí argumentace účastníků řízení

Žalovaný u žalobce provádí daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, v jejímž rámci byl žalobce dne 31.3.2017 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, zachyceném v protokolu č.j. 566749/17/2903-60562-601050 (dále jen „výsledek kontrolního zjištění“).

Žalobce namítá, že jako daňový subjekt je povinen prokazovat pouze svá daňová tvrzení – daňové přiznání. Žalobce tak v průběhu daňové kontroly učinil, když předložil povinnou daňovou evidenci, a trvá na její správnosti a úplnosti. Žalobce má za to, že svoji důkazní povinnost splnil, a proto neobstojí tvrzení správce daně ve výsledku kontrolního zjištění, že daňový subjekt neprokazuje svá tvrzení pouze účetními doklady, ale musí doložit, že výdaj byl vynaložen na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tento závěr správce daně je podle žalobce v příkrém rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a také se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Správce daně svým nesprávným úředním postupem zasáhl do práv žalobce. Podle žalobce je správce daně povinen prokázat vážné a důvodné pochybnosti, což se v daném případě nestalo, a proto jsou výzvy, uvedené ve výsledku kontrolního zjištění, podle žalobce nezákonné.

Žalobce podrobnou argumentací poukazující na rozložení důkazního břemena mezi daňovým subjektem a správcem daně ve smyslu § 92 daňového řádu dovozuje, že správce daně svými závěry uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění překročil zákonem dané meze výkonu veřejné moci. Konkrétně poukazuje na pasáž, v níž správce daně uvedl, že z předmětných dokladů nelze zjistit například konkrétní druh a rozsah prováděných prací či datum předání hotového díla. Žalobce v žalobě uvádí podrobný výčet tvrzení, obsažených ve výsledku kontrolního zjištění, které má za zjevné nepravdy a lži. Závěry správce daně jsou podle žalobce nesmyslné a odporují běžné praxi ve stavebnictví. Odmítnutí více jak 25 % nákladů je v hrubém rozporu s realitou podobných podniků. Správce daně se podle žalobce nesnaží nalézt materiální pravdu a stanovit daň ve správné výši. Podle žalobce navíc správce daně odmítl některé jeho důkazní návrhy a porušil tak zásadu projednací. Tento postup správce daně se prolíná celým výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce s odkazem na princip *in dubio pro libertate* dále argumentuje tak, že je třeba současnou obsáhlou a nepřehlednou právní úpravu týkající se daní vykládat ve prospěch daňového subjektu.

Na své argumentaci setrval žalobce v replice k vyjádření žalovaného a doplnění žaloby a s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby soud určil, že výsledek kontrolního zjištění, co do jeho provedení i obsahu, byl nezákonným zásahem.

Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou s tím, že výsledky kontrolních zjištění v rámci daňových kontrol nemohou představovat nezákonný zásah, a dále zdůrazňuje, že argumentace žalobce směřuje až do posouzení věci samé, tedy týká se až samotného stanovení daně. Žalovaný proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Posouzení věci

Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je v této věci splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „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.

Podle § 83 s.ř.s. je žalovaným 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 příslušníka takového sboru, je žalovaným správní orgán, který takový sbor řídí nebo jemuž je takový sbor podřízen, a u obecní policie obec.

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.

Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

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 svých právech konkretizovaným postupem žalovaného (výsledkem kontrolního zjištění) je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o stanovení počátku běhu lhůty k podání žaloby, podstatným je, zda se jedná o zásah jednorázový, opakující se či trvající (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 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 31.3.2017, kdy byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž žalobce se domáhá pouze určení, že tento zásah byl nezákonný. Žaloba byla podána dne 27.4.2017, ve lhůtě dvou měsíců ve smyslu § 84 odst. 1 s.ř.s., je tedy přípustná a byla podána včas.

Judikatura správních soudů dovodila, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná 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 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 i 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).

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. Přitom je 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 (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).

Ze spisové dokumentace zaslané soudu žalovaným vyplynulo, že výsledek kontrolního zjištění byl zpracován a žalobce s ním byl seznámen v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob, která byla u žalobce zahájena dne 30.6.2015. V jejím rámci bylo žalobci správcem daně zasláno několik výzev k prokázání skutečností, byl proveden výslech svědka a žalobce byl seznámen s úkony provedenými v průběhu daňové kontroly. Dne 31.3.2017 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Z protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění pak vyplývá, že správce daně zrekapituloval dosavadní průběh řízení a hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a vyjádření žalobce k výzvám správce daně, a to ve vztahu k žalobcem uplatněným daňově účinným výdajům týkajícím se příjmů ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění popsal konkrétní pochybnosti, které se týkaly žalobcem přeložených faktur, které podle správce daně nebylo možné buď přesně ztotožnit se žalobcem realizovanými akcemi ve stavebnictví, nebo nebylo možné zjistit další bližší skutečnosti týkající se dané zakázky či tvrzených oprav v rámci reklamací stavebního díla (např. konkrétní druh žalobcem provedených oprav, datum předání hotového díla, skutečnou délku záruční doby). Dále správce daně zjistil, že někteří na dokladech deklarovaní dodavatelé nebyli podle obchodního rejstříku oprávněni poskytovat fakturovaný předmět plnění. Správce daně po podrobném zhodnocení důkazních prostředků a k nim zaslaných vyjádření žalobce ve výsledku kontrolního zjištění uzavřel, že v souladu s § 92 odst. 7 daňového řádu má po provedeném dokazování za to, že výdaje dle některých faktur byly do daňově účinných nákladů zahrnuty neoprávněně. Dále správce daně hodnotil smlouvy o poskytnutí půjček, které žalobce poskytl dlužníkům. Správce daně zjistil, že se jednalo o bezúročné půjčky mezi osobami spojenými, v nichž se žalobce podílel na kapitálu a hlasovacích právech. S odkazem na § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 a písm. b) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), správce daně upravil žalobcův základ daně o odpovídající úrok z obdobné půjčky v místě a čase obvyklém mezi osobami v běžných obchodních vztazích. S uvedenými kontrolními zjištěními správce daně žalobce seznámil a předložil mu je k vyjádření. Žalobce předmětný protokol podepsal a vyjádřil se k němu

v tom smyslu, že závěry správce daně jsou v příkrém rozporu s právem s tím, že své vyjádření zašle správci daně do 30 dnů a poté již další součinnost poskytovat nebude.

Při posouzení otázky, zda byla v daném případě 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 směřoval, nebyl zjevně neúčelný a při jeho provedení nedošlo k vybočení ze zákonem daných mantinelů. Nezákonnost výsledku kontrolního zjištění totiž měla být podle žalobce způsobena primárně tím, že došlo k vybočení ze zákonných mezí, v nichž se správce daně coby orgán veřejné moci může pohybovat.

Soud 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. Soud tedy uzavírá, že z obsahu protokolu o výsledku kontrolního zjištění neplyne nic, co by nasvědčovalo tomu, že by při jeho realizaci správce daně vybočil z procesních mantinelů daňového řádu.

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 neunesení důkazního břemena žalobce coby daňového subjektu, a s konkrétním hodnocením správce daně týkajícím se jednotlivých výdajů.

Aniž by soud v této fázi jakkoli hodnotil tyto konkrétní úvahy správce daně a předjímal tak závěry, jež mu v této fázi řízení (před samotným pravomocným stanovením daně) předjímat nepřísluší, k obsahu výsledku kontrolního zjištění uvádí, že se věcně se týká předmětu daňové kontroly, tedy daně z příjmů žalobce, a obsahuje hodnocení jednotlivých žalobcem uplatněných výdajů, jimiž snížil svůj základ daně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Obsah výsledku kontrolního zjištění tedy jednoznačně souvisí s otázkou ověření správnosti žalobcem uplatněných výdajů z hlediska jejich daňové účinnosti v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady), vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. *„Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být*

poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.7.2011, č.j. 9 Afs 11/2011-68).

Obsah výsledku kontrolního zjištění se tedy nikterak nemíjí s předmětem daně z příjmů právnických osob. Zmiňuje-li v souvislosti s obsahem výsledku kontrolního zjištění žalobce, že výzvy uvedené ve výsledku kontrolního zjištění jsou též nezákonné, tak z této námitky není zřejmé, o jaké konkrétní výzvy se jedná. Za situace, kdy žalobce jako nezákonný zásah napadá výsledek kontrolního zjištění, k tomu soud obecně uvádí, že reagovat na výzvy k odstranění pochybností správce daně je právem daňového subjektu ve smyslu § 86 odst. 2 daňového řádu, nikoli jeho povinností, s tím, že proti výzvě správce daně se lze bránit samostatnou žalobou ve smyslu § 82 a násl. s.ř.s., nicméně výzva, stejně jako výsledek kontrolního zjištění, zpravidla není způsobilý zkrátit daňový subjekt na jeho právech.

Pokud jde tedy o žalobcem napadané závěry správce daně ve výsledku kontrolního zjištění, tak s nimi ještě bude mít žalobce jednak možnost se seznámit ve zprávě o daňové kontrole (§ 88 odst. 1 daňového řádu) a dále na ně bude mít možnost reagovat po případném vydání rozhodnutí správce daně, kdy bude moci využít všechny prostředky, jež mu daňový řád k ochraně nabízí (§ 108 daňového řádu). Samotná okolnost, že žalobce má v této fázi daňového řízení jiný názor na rozložení důkazního břemena ve smyslu § 92 daňového řádu 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 teprve budou materializovat vůči žalobci prostřednictvím rozhodnutí o stanovení daně, nebude-li daňové řízení ukončeno jiným způsobem. Výsledek kontrolního zjištění ani co do provedení ani co do obsahu tedy žalobce na jeho právech nikterak nezkrátil.

Ze shora uvedených důvodů tedy zdejší soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu ani nenáleží právo na náhradu nákladů, to

by náleželo procesně úspěšnému, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však neshledal, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

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). Připadne-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.

V Brně dne 22. srpna 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu