

U S N E S E N Í

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce: **PAVLÍK group, s. r. o.**, se sídlem Olomouc, Hněvotínská 852/10, zastoupeného Mgr. Pavlem Andrlm, advokátem se sídlem Přerov, Kratochvílova 624/43, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného spočívajícími ve vydání sdělení ze dne 6. 6. 2016, č. j. 24944/16/5300-22444-711887, a ze dne 7. 6. 2016, č. j. 25134/16/5200-11433-705500,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba

[1] V žalobě ze dne 5. 8. 2016 žalobce uvedl, že u něj byla dne 20. 6. 2011 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období let 2008 a 2009. Kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole ze dne 19. 12. 2012, č. j. 475563/12/379934803054. Na základě výsledku daňové kontroly vydal Finanční úřad v Olomouci (dále též „správce daně“) dne 17. 1. 2013 dodatečné platební výměry č. j. 65535/13/3101-24802-809474, a č. j. 65555/13/3101-24802-809474.

[2] Žalobce upozornil Generální finanční ředitelství na chybný postup správce daně již podáním ze dne 10. 12. 2014. Tento podnět však neměl účinky podání, neboť nebyl potvrzen ani opakován v zákonem předepsané lhůtě. Dne 17. 12. 2015 žalobce Generálnímu finančnímu ředitelství doručil další podnět. Tento byl dne 15. 2. 2016 postoupen žalovanému.

[3] Na základě podnětu vydal žalovaný dvě naprosto totožná sdělení, která se ovšem vůbec nezabývají meritem věci, resp. meritorní přezkum žalovaný odmítl s odkazem na uplynutí lhůty pro přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 122 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[4] S tímto závěrem žalovaného žalobce nesouhlasí. Lhůta totiž byla prodloužena hned několika významnými okamžiky. Žalobce se účastnil osobního jednání ve dnech 20. 1. a 5. 2. 2014, kdy žádal o nahlédnutí do spisu, což mu bylo umožněno dne 10. 2. 2014. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Olomouci (dále též „správce daně“), o osobním jednání nevyhotovil protokol. Toto pochybení má značné důsledky pro běh několika lhůt. Ve smyslu § 148 daňového řádu byl běh lhůt prodloužen o další rok. V prodloužené lhůtě byl zároveň podán podnět ze dne 10. 12. 2014. Tento podnět je přitom třeba považovat mimo jiné i za dodatečné daňové tvrzení, neboť jím žalobce uplatňoval tvrzení ohledně doměřené daně. I v tomto ohledu pak došlo k dalšímu prodloužení lhůty pro stanovení daně o další rok. Tato lhůta pak skončila až dne 23. 6. 2016 a tímto dnem skončila rovněž lhůta dle § 122 odst. 3 daňového řádu.

[5] Podání žalobce je nutno posuzovat materiálně. Potom lze snadno dospět k závěru, že žalobce skutečně uplatňoval daňová tvrzení, kterými bylo ovlivněno vyměření daně a tedy běh jednotlivých lhůt, a to i prekluzivní lhůty pro podání podnětu k přezkumu rozhodnutí. Žalovaný tak postupoval nesprávně, pokud podání žalobce posoudil jako opožděná a nezabýval se jimi z tohoto důvodu meritorně. Tímto postupem bylo zkráceno právo žalobce na dostatečný přezkum postupu správce daně při vyměřování DPH a daně z příjmů, přičemž tento zásah nadále trvá a bude trvat do doby, než bude jeho věc žalovaným řádně přezkoumána.

[6] Prováděním daňové kontroly správce daně uplatňuje státní moc. Vzhledem k tomu je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Kromě porušení práva na sféru osobní svobody pak lze v případě nezákonně prováděné daňové kontroly poukázat též na porušení práva na ochranu vlastnictví. Součástí ústavně a mezinárodně chráněných práv vlastníka je i právo věc užívat, resp. jeho právo pokojně užívat svůj majetek. Správce daně tedy nesmí překročit zákonné meze pro provádění daňové kontroly. U podnikajících daňových subjektů pak může daňová kontrola znamenat i nepřipustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Dále může znamenat zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti. Již sám fakt daňové kontroly může být signálem poškozujícím např. důvěryhodnost kontrolovaného subjektu.

[7] V žalobcově případě byla daňová kontrola prováděna v rozporu se zákonem. Tuto skutečnost však žalovaný vůbec nepřezkoumal a spokojil se s jednodušším řešením, totiž s odmítnutím podnětu k přezkumu.

[8] V další části žaloby žalobce poukázal na nejzávažnější pochybení, kterých se správce daně při provádění daňové kontroly dopustil. Některé z kontrolních nálezů uvedených ve Zprávě o daňové kontrole vykazují rozpory, jsou v příkrém rozporu s právní úpravou, či jsou vnitřně nelogické. Vady se týkají např. položek *Neuznané náklady* (roku 2008), *Manko na zásobách* (roku 2009), předání interních dokladů o převodu neprodaných jídel, výdeje krutích prs, prodeje jídel z hus, vyloučení práva žalobce na vlastní technologický přístup k přípravě jídel, množství piva převedeného mezi jednotlivými provozovnami, neexistence dokladu o převzetí některých záznamů o tržbách žalobce kontrolním orgánem, nezapsání kontrolních orgánem převzatých dokladů do soupisu písemností založených do spisu, manipulace s protokolem o převzetí listinných důkazů ze dne 11. 4. 2012, manipulace s obsahem spisu

mezi jednotlivými nahlíženími do spisu žalobcem, přepsání soupisu písemností založených do spisu, či nedostatků úředních záznamů.

[9] Postup kontrolního orgánu vykazuje takové anomálie, jež nelze bez dalšího přejít, nicméně žalovaný tuto skutečnost přehlédl a celou věc posuzoval pouze z procesního hlediska. Tento postup byl ovšem nezákonný. Postup kontrolního orgánu měl za následek rozhodnutí, jež nemá oporu ve spisu, a vykazuje znaky libovůle. Přínejmenším kontrolní pracovníci správce daně závažně porušili daňový řád. Tato pochybení by měla být řádně přezkoumána k tomu oprávněným orgánem, tedy žalovaným, ovšem i tento se chce přezkumu vyhnout tím, že odkazuje na prekluzivní lhůty pro podání podnětu k přezkoumání.

[10] Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodl, že zásah žalovaného učiněný sděleními ze dne 6. 6. 2016 a ze dne 7. 6. 2016 byl nezákonný, a dále aby žalovanému zakázal pokračovat v porušování práv žalobce, a přikázal mu obnovit stav, který tu byl před vydáním předmětných sdělení, tedy aby se žalovaný meritorně zabýval podnětem žalobce ze dne 17. 12. 2015.

II. Postup soudu

[11] Před tím, než mohl přistoupit k posouzení věci samé, zabýval se soud splněním podmínek řízení, přičemž dospěl k závěru, že o žalobě nemůže věcně jednat.

[12] Podanou zásahovou žalobou žalobce brojí proti dvěma sdělením vydaným podle § 121 odst. 4 daňového řádu, jimiž žalovaný vyrozuměl žalobce o tom, že neshledal důvodným jeho podnět ze dne 17. 12. 2015 k přezkoumání zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 12. 2012 a specifikovaných dodatečných platebních výměrů. Sdělení žalovaného ze dne 6. 6. 2016 se týkalo DPH za určená měsíční zdaňovací období let 2008 a 2009, sdělení žalovaného ze dne 7. 6. 2016 se týkalo daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009. Žalovaný v obou sděleních uvedl, že ve smyslu § 121 a násl. daňového řádu lze přezkoumat pouze rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole ovšem rozhodnutím není. K přezkoumání jednotlivých dodatečných platebních výměrů pak nemohl přistoupit, neboť dnem 23. 6. 2014, tedy před podáním podnětu, uplynuly lhůty pro stanovení daně za jednotlivá šetřená zdaňovací období, a nebyla tak splněna podmínka dle § 122 odst. 3 daňového řádu.

[13] Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), se může 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, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Smyslem a účelem tohoto žalobního typu je poskytnout ochranu proti zásahům veřejné moci, proti nimž jiná ochrana není dána. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle něhož je „ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem,

pokynem nebo donucením (,zásahem' správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž ,zásah' v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování ,zásahu' (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ Tyto podmínky doznaly změn pouze v souvislosti s novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., v jejímž důsledku se lze žalobou domáhat i pouhého určení, že zásah byl nezákonný.

[14] Zásadním předpokladem věcného projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tedy je, že se o takový zásah vůbec může jednat. Skutečnost, že žalobce nějaký úkon za nezákonný zásah označil, ještě neznamená, že se o takový zásah jedná a že je třeba proti němu poskytnout soudní ochranu ve správním soudnictví. K tomu, které úkony mohou či nemohou být nezákonným zásahem, existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž obecně byl nezákonný zásah vymezen již v rozsudku ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003-54, podle něhož „*spadá pod pojem zásahu velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd. Jedná se tedy obecně o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují. Tyto osoby 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.*“ Tento právní názor byl akceptován i v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110 (publ. pod. č. 735/2006 Sb. NSS).

[15] Pro postup soudu je podstatné, zda označený zásah vůbec může naplňovat pojem nezákonného zásahu. Žalovány totiž bývají případy, které takovým zásahem pojmově ani nemohou být (např. proto, že jsou rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., či že jsou zásahem soukromým), tak i úkony, které jimi případně být mohou, a posouzení je výsledkem složitých právních úvah. Tomu odpovídá i postup soudu, který žalobu proti tvrzenému zásahu, který jím jednoznačně být nemůže, odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nedostatek podmínek řízení, v nejasných případech pak při závěru, že se o nezákonný zásah nejedná, žalobu zamítne.

[16] Jak v daném případě vyplynulo z listin doložených žalobcem, podal žalobce podnět k přezkoumání předmětných rozhodnutí ze dne 17. 2. 2015. Jednalo se o podnět ve smyslu § 121 odst. 4 daňového řádu, což plyne jednak ze samotného obsahu podání, jednak z toho, že dotčené podání žalobce učinil v návaznosti na podnět k přezkoumání rozhodnutí ze dne 10. 12. 2014. Žalovaný tento podnět ze dne 17. 2. 2015 posoudil a neshledal jej důvodným, o čemž žalobce dle § 121 odst. 4 daňového řádu vyrozuměl žalobou napadenými sděleními ze dne 6. 6. a 7. 6. 2016 (dle druhu daně). Těmito sděleními ovšem žalovaný nijak nezasáhl do práv žalobce.

[17] Jak plyne z § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu, institut nařízení přezkoumání rozhodnutí je tzv. dozorčím prostředkem. Přezkumné řízení je tedy dozorčím nástrojem v rukou správních orgánů, uplatňovaným z moci úřední; není tak mimořádným opravným

prostředkem. Podnět k provedení přezkumného řízení není návrhem na zahájení řízení. Účastník, který takový podnět podá, tudíž nemá právní nárok na vydání rozhodnutí v přezkumném řízení. Neshledá-li příslušný orgán důvod k zahájení přezkumného řízení, tento jeho závěr není možno napadnout žalobou ve správním soudnictví. Uvedený názor zastává i konstantní judikatura správních soudů [z dlouhé řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu viz např. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 As 55/2007-71, publ. pod č. 1831/2009 Sb. NSS, podle něhož je přípis, jímž správní orgán intimuje, že neshledává důvody k zahájení přezkumného řízení pouhým sdělením úřadu straně a není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.; takový úkon je vyloučen z přezkoumání soudem ve správním soudnictví a žalobu proti němu podanou správní soud odmítne jako nepřipustnou].

[18] Žalobou napadenými sděleními o neshledání důvodů k zahájení přezkumného řízení tak žalovaný nezasáhl do oprávnění a povinností žalobce. Pouze jimi vyjádřil, že prostředek dozorcího práva nepoužije a že dotčené dodatečné platební výměry zůstávají nedotčeny. Tyto přípisy tedy v první řadě nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., ale, což je podstatné v nyní projednávané věci, nejsou ani zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s. Nezákonný zásah dle § 82 s. ř. s. musí být způsobilý zasáhnout sféru práv a povinností jednotlivce a zároveň nesmí být pouhým procesním úkonem technicky zajišťujícím průběh řízení. Právě o takový procesní úkon technicky zajišťující průběh řízení, který nemá donucující povahu, a jenž zároveň nezasahuje do práv a povinností žalobce se však jedná v případě intimátu, jímž správní orgán účastníku sděluje, že neshledal důvody pro zahájení přezkumného řízení. Předmětná sdělení nezasahují do právních poměrů žalobce, nijak nemění existující právní a skutkový stav věci. Na jejich základě není žalobci ukládána povinnost něco konat či se jednání zdržet, popř. strpět výkon práva správním orgánem či třetí osobou.

[19] Z uvedených důvodů soud žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nedostatek podmínek řízení (neexistence nezákonného zásahu).

[20] K uvedenému nutno dodat, že na místě by nebyla ani tzv. nečinnostní žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s. Ochrana poskytovaná soudním řádem správním v řízení o nečinnostní žalobě směřuje k okamžiku ukončení řízení či postupu správního orgánu, nikoli k jejich zahájení. Nečinnostní žalobou se tak lze domáhat pouze toho, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Touto žalobou se tedy nelze úspěšně domáhat zahájení řízení o dozorcím prostředku, jež lze zahájit toliko z moci úřední (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2009, č. j. 4 Ans 3/2009-76, či ze dne 8. 7. 2009, č. j. 3 Ans 1/2009-58).

[21] Nad rámec věci je vhodné též doplnit, že nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. nemohou být ani kontrolní zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Jak uvedeno již výše, aby se jednalo o nezákonný zásah, musí jím být žalobce mimo jiné zkrácen na svých právech. Jak vyplývá z judikatury k výsledkům daňové kontroly, kontrolními zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole k žádnému zásahu do práv nedochází, neboť kontrolní zjištění a závěry z nich vyplývající nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné ani způsobilé vyvolat samy o sobě jakékoliv jiné právní následky, jež by znamenaly újmu pro jejich adresáta (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006-98, ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 59/2012-32, či ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39).

III. Náklady řízení

[22] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s.ř.s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byla žaloba odmítnuta.

P o u ě n í : Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 29. srpna 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu