



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **J.K.**, zastoupeného společností **ALIVIO, s.r.o.**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 13, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á.

Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, došlou Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 26. 9. 2014, domáhal vydání rozhodnutí, jímž by Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj bylo zakázáno pokračovat v daňové kontrole a dále

bylo určeno zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 protokolem čj. 1942541/13/2201-05402-306680 ze dne 20. 2. 2014 za nezákonné.

Žalobce spatřuje nezákonný zásah v zahájení daňové kontroly a v jejím pokračování žalovaným ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

Nezákonnost zásahu spočívá ve vadné výzvě ze dne 12. 12. 2013, kterou byl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný totiž ve výzvě neuvedl konkrétní zjištění a nepředložil ani žádné důkazní prostředky z vyhledávací činnosti, na kterou odkazoval. Žalobci byla uložena povinnost, která pro něj byla pro neobeznámení se s konkrétními poznatky žalovaného neuskutečnitelná. Výzva žalovaného vykazuje míru neurčitosti, jestliže neuvádí konkrétní důvody, pro něž by měl žalobce podat dodatečné daňové tvrzení. Povinnost podat dodatečné daňové tvrzení, je tak nesplnitelná. Podle žalobce měl žalovaný již v prosinci roku 2013 vědět, že žalobce dosáhl vyšších příjmů, než jaké vykazoval v řádném daňovém tvrzení, avšak ani po 9 měsících daň nedoměřil. Toto vzbuzuje pochybnost, že výzva byla učiněna v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Neuvedení důvodných okolností vydání výzvy z ní činí pouhou formalitu učiněnou pouze za účelem prodloužení lhůty pro doměření daně. Žalovaný nevymezil příjmy žalobce, proto nebylo zřejmé, zda se výzva týká příjmů odlišných od těch, které byly předmětem řádného daňového přiznání.

Žalobce nahlédl i do daňového spisu, ovšem ani tam žádné indicie nenalezl. Žalovaný neumožnil žalobci nahlédnout do vyhledávací části spisu, přestože dle § 66 odst. 3 daňového řádu tak může učinit. V souvislosti s předmětnou výzvou nebylo na úvaze žalovaného zda žalobce do vyhledávací části spisu nechá nahlédnout, ale bylo to jeho povinností.

Žalobce spatřuje nezákonný zásah správního orgánu rovněž v tom, že údajně manipuloval s daty a čísly jednacímí, dále že mu nebyly sděleny konkrétní důkazní prostředky shromážděné žalovaným, a to ani v rámci předmětné výzvy, ani před zahájením daňové kontroly.

Žalobce má za to, že předmětná výzva je nicotným rozhodnutím a jako taková nemohla způsobit prodloužení lhůty pro doměření daně. Daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty pro vyměření daně a její zahájení i trvání jsou nezákonným zásahem do práv žalobce.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. K námitce žalobce, že nebyly ve výzvě uvedeny konkrétní skutečnosti a důkazy žalovaný uvedl, že specifikace konkrétních skutečností, respektive zjištění získaných vyhledávací činností žalovaného, vedoucích k vydání výzvy, není obsahovou náležitostí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Rovněž není obsahovou náležitostí výzvy předložení důkazů, které správce daně v rámci své vyhledávací činnosti shromáždil. Argument, že žalovaný neuvedl ve výzvě důvod vedoucí k jejímu vydání, nepovažuje žalovaný za pravdivý, neboť ve výzvě je uvedeno, že vyhledávací činností bylo zjištěno, že žalobce ve skutečnosti dosáhl vyšších příjmů, než jaké vykázal v řádném daňovém přiznání.

Námitka žalobce, že mu žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu, nemůže být rozhodující pro posouzení výzvy jako nicotné a nemůže zakládat nezákonnost zásahu spočívajícího v zahájení a pokračování daňové kontroly. Ve skutečnosti, že žalovaný neumožnil nahlédnout žalobci do vyhledávací části jeho daňového spisu, nelze spatřovat

nezákonný zásah. Žalobce nespecifikuje, jak by k manipulaci s daty a čísly jednacími mělo docházet a neuvádí žádný konkrétní případ, pouze odkazuje na protokol ze dne 17. 3. 2014 o nahlížení do spisu. Shodná námitka byla žalobcem uplatněna v rámci stížnosti ze dne 13. 5. 2014, kdy byla tato otázka zodpovězena podrobněji. Námitku proto považuje žalovaný za nepravdivou.

Jednání žalobce působí dojmem, že se snažil důvody a skutečnosti vedoucí k vydání výzvy zjistit z daňového spisu. Tomu ovšem nesvědčí chronologie následujících úkonů. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla doručena dne 13. 12. 2013, lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového tvrzení uplynula 31. 1. 2014. Žalobce nahlížel do svého spisu teprve dne 17. 3. 2014, proto nebyl při nahlížení do spisu motivován snahou podat dodatečné daňové tvrzení, jak mu bylo uloženo výzvou. Vydání výzvy nebylo pouhou formalitou, jejímž jediným cílem mělo být prodloužení lhůty pro vyměření daně.

Ze správního spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:

Žalovaný vydal dne 12. 12. 2013 výzvu, kterou žalobce vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, a to ve lhůtě 15 dnů. Tato výzva byla odůvodněna tím, že vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že žalobce ve skutečnosti dosáhl vyšších příjmů, než bylo vykázáno v řádném daňovém přiznání. Současně s tím správce daně oznámil žalobci, že zahajuje řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010. Dne 30. 12. 2013 byla žalovanému doručena písemnost datovaná dnem 23. 12. 2013, ve které žalobce oznamuje, že nemůže zkontaktovat odpovědnou osobu, u níž se nachází dokumentace, proto požaduje prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení do konce měsíce ledna roku 2014. Žalovaný žádosti vyhověl, ovšem žalobce ani v této prodloužené lhůtě na výzvu nereagoval.

Z protokolu ze dne 20. 12. 2014 o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu čj.1942541/13/2201-05402-306680 vyplývá, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 a zároveň bylo zahájeno doměřovací řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období.

Žalobce nahlížel dne 17. 3. 2014 do daňového spisu, o čemž byl sepsán protokol.

Žalobce podal dne 13. 5. 2014 stížnost na nezákonné zahájení daňové kontroly, neboť protokol o zahájení daňové kontroly byl s žalobcem sepsán dne 20. 2. 2014, tedy již po uplynutí lhůty k vyměření daně. Stížnost byla vyřízena dne 6. 6. 2014 Finančním úřadem pro Jihočeský kraj tak, že stížnost nebyla shledána důvodnou. Žalobce požádal nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství v Brně vyrozumělo žalobce o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí dne 8. 7. 2014. Odvolací finanční ředitelství v Brně dne 11. 8. 2014 vydalo vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, učinilo závěr, že žádost je nedůvodná

Žaloba není opodstatněná z následujících důvodů.

Podle § 82 s.r.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.

Otázkou důvodnosti soudní ochrany dle § 82 a násl. s.ř.s. se zabýval NSS v rozsudku ze dne 17. 3. 2005 čj. 2Aps 1/2005-69, , kde učinil závěr, že *ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je důvodná tehdy, jsou-li 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' jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout“.*

V dané věci se tedy soud zabýval naplněním podmínek nezákonného zásahu ve shora citovaném smyslu s výjimkou podmínky č. 6, která po novelizaci s.ř.s. s účinností k 1. 1. 2012 nemá opodstatnění.

Soud se s ohledem na obsah a žalobní návrh žaloby zabýval právní povahou výzvy k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob, kterou byl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v náhradní lhůtě, do patnácti dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla odůvodněna tím, že vyhledávací činností bylo zjištěno, že žalobce dosáhl vyšších příjmů než vykázal v řádném daňovém přiznání. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce nemohl samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu). Žalobce byl současně poučen, že nebude-li vyhověno této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Nezákonný postup pracovníků správce daně může být nezákonným zásahem pouze za splnění podmínek nastíněných například v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2Afs 1/2005-65 a uvedených v předchozí pasáži rozsudku. Výzva správce daně však uvedené podmínky nesplňuje, neboť není totiž s to zkrátit žalobce na jeho právech, neboť výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva žalobce proti jeho vůli přímo neomezuje a nezkracuje, neboť neřeší ani neukládá hmotné právní povinnosti, placení daně, nýbrž pouze žalobce vyzývá k podání dodatečného daňového přiznání. Uvedená výzva tedy má povahu pouhého procesního rozhodnutí, soud proto uzavřel, že uvedenou výzvu nelze považovat za nezákonný zásah, vůči němuž by byla ochrana ve smyslu § 82 s.ř.s. přípustná, přestože uvedená výzva je nepochybně „zásahem v širším smyslu“, neboť se jedná o pokyn žalobci, aby něco učinil, přičemž se nejedná o rozhodnutí, čtvrtá podmínka je tedy splněna. Rovněž i je splněna pátá podmínka, neboť výzva je směřována vůči žalobci jako daňovému subjektu. Není však splněna první a druhá podmínka, a to proto, že výzva je úkonem sice apelativním majícím přimět žalobce, aby něco učinil, avšak zároveň přímo nevynutitelným, kterým se žalobcova práva přímo nezkracují, tj. proti jeho vůli neomezuje. Žalobce byl totiž vyzván, aby předložil dodatečné daňové přiznání, poučení žalovaného, v případě, že žalobce této výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Informace, jaký bude následovat postup ze strany správce daně označené zákonné podmínce neodpovídá. V souvislosti s výzvou tedy nedošlo ke zkrácení žalobce na subjektivních právech. Uvedená výzva správce daně určitému daňovému subjektu je přímo nevynutitelnou výzvou, aby něco učinil a informací o případném postupu, které tuto osobu za určitých podmínek mohou postihnout. Proto nemůže dojít ke zkrácení subjektivních práv osoby, jakkoliv mohou v daňovém subjektu vyvolat pocit, že bude daň doměřena dle pomůcek.

Právní řád totiž neposkytuje a ani nemůže poskytnout ochranu před subjektivním pocitem ohrožení či nejistoty, nýbrž jen ochranou subjektivních práv, tedy konkrétních práv určité osoby.

Z ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanové lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Z uvedeného je zřejmo, že dle uvedeného ustanovení nejsou stanoveny náležitosti výzvy, proto je zcela nedůvodná výhrada žalobce, že ve výzvě nebyly uvedeny konkrétní skutečnosti a důkazy, neboť obsahovou náležitostí výzvy není specifikace konkrétních zjištění získaných vyhledávací činností žalovaného vedoucích k vydání výzvy. O nezákonný zásah se ani v tomto případě nejedná, žalobce nebyl přímo zkrácen na právech.

Nedůvodná je argumentace žalobce, že žalovaný neuvedl důvod vedoucí k jejímu vydání, jestliže je výzva odůvodněna tím, že vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že žalobce dosáhl vyšších příjmů, než které vykázal v řádném daňovém přiznání. Z uvedeného je zřejmo, že výzva byla vydána v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, dle něhož bylo oznámeno zahájení řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob.

K námitce žalobce ohledně nicotnosti předmětné výzvy soud uvádí, že v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem se nemůže uvedenou výhradou zabývat s ohledem na podmínky důvodnosti ochrany dle § 82 s.ř.s.

Soud poznamenává, že ve výzvě je pouze uvedeno, jak bude správce daně nadále postupovat, neplyne z jejího obsahu, že by tato uvedená výzva zasahovala do právní sféry žalobce. Do práv žalobce teprve by zasáhlo rozhodnutí, kterým by byla dodatečně daň doměřena. Stane-li se tak rozhodnutím správce daně, proti tomuto rozhodnutí má žalobce právo se odvolat a následně i toto druhostupňové rozhodnutí o odvolání je případně přezkoumatelné soudem v řízení dle § 65 a násl. s.ř.s.

Rovněž skutečnost, že žalobci nebylo umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu nezakládá nezákonnost zásahu spočívající v zahájení a pokračování daňové kontroly. Soud poznamenává, že z ustanovení § 66 odst.3 daňového řádu vyplývá, že není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a nebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení umožnit nahlédnutí i do písemnosti ve vyhledávací části spisu. Žalobce byl pouze vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, proto je správný závěr žalovaného, že nahlížení do vyhledávací části spisu není v této fázi daňového řízení nezbytným pro účinnou obranu daňového subjektu. Soud poznamenává, že vyhledávací část spisu je označena jako neveřejná část, proto po právu nebylo žalobci umožněno do této neveřejné části spisu nahlédnout.

Výhrada žalobce, že došlo k manipulaci s daty a čísly v protokolu ze dne 17. 3. 2014, je zcela obecná, proto se soud jí zabývat nemohl.

Žalobce namítá, že uplynula lhůta k vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, proto má za to, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Výzva žalovaného je dle žalobce podle § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, a proto nemohla způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Jak již bylo vyjádřeno v předchozí pasáži rozsudku, předmětná výzva obsahuje všechny zákonné požadavky, proto výzva není pouhou formalitou, jak se žalobce mylně domnívá a jejím jediným cílem nemělo být prodloužení lhůty pro vyměření daně. Správce daně zjistil skutečnosti, které odůvodňovaly postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, byl tedy dán důvod k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a stanovení náhradní lhůty k jeho podání. Žalobci tak byla dána možnost přiznat veškeré zdanitelné příjmy, kterých dosáhl a které nepřiznal ke zdanění. Vydání výzvy dne 12. 12. 2013 bylo úkonem, kterým se prodlužuje lhůta pro stanovení daně o 1 rok, proto jestliže je daňová kontrola dne 20. 2. 2014 zahájena, stalo se tak ve lhůtě pro stanovení daně. Rovněž zahájení daňové kontroly nebylo pouhým formálním úkonem, jestliže při jejím zahájení správce daně činil dotaz na skutečnosti týkající se podnikatelské činnosti žalobce. Soud proto uzavřel, že vydáním výzvy došlo dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, jestliže tato výzva byla žalobci oznámena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. V daném případě byl splněn i požadavek ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, dle něhož je pro vydání výzvy zapotřebí mít důvodný předpoklad, že daň nebyla vyměřena správně, a že tudíž je dán důvod k jejímu doměření. Jestliže v daném případě žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání, nebylo možné na jeho podkladě daň doměřit, a proto dle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření může dojít pouze z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly. Lhůta pro stanovení daně byla proto podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu prodloužena a daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně, proto i uvedená námitka žalobce je nedůvodná.

Není-li splněna byť jen jediná z kumulativně formulovaných podmínek důvodnosti ochrany dle § 82 s.ř.s., je nutno takovou ochranu odepřít a žalobu zamítnout. Soud neshledal splnění zákonných podmínek pro poskytnutí ochrany, konkrétně „přímé“ (první podmínka) „zkrácení na jeho právech“ (druhá podmínka), a proto žalobu, kterou se žalobce domáhal zákazu pokračovat v daňové kontrole zahájené výzvou, jako nedůvodnou dle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl. Pro nadbytečnost se pak nezabýval dalšími podmínkami důvodnosti ochrany před nezákonným zásahem.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., úspěšný žalovaný s náhrady nákladů řízení vzdal.

Soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 30. prosince 2014

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava