



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci žalobce **AutoDUKLA, s.r.o., IČO: 64826937**, se sídlem kpt. Nálepky 2674, 530 02 Pardubice, zastoupeného **ARIADNA, s.r.o., IČO: 64581144**, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj**, Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice, o žalobě na o určení nezákonnosti zásahu správního orgánu,

t a k t o :

- I. Soud připouští změnu žalobního návrhu tohoto znění: *„Rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 bylo nezákonným zásahem.“*
- II. Žaloba, již se žalobce domáhal určení, že rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 bylo nezákonným zásahem, se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žaloba

Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočce v Pardubicích byla doručena žaloba, v níž žalobce tvrdil, že žalovaný zahájil u žalobce dne 16. 12. 2010 protokolem č. j. 212534/10/248932602180 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a za jednotlivá zdaňovací období roku 2008. Sdělením ze dne 21. 1. 2013 č. j. 57969/13/2801-05404-607156 seznámil žalovaný žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Po stanovení lhůty se k výsledku kontrolního zjištění žalobce ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu dne 12. 2. 2013 vyjádřil a navrhl jeho doplnění. V tomto vyjádření namítal žalobce nezákonnost postupu žalovaného, absenci hodnocení důkazních prostředků a důkazů ve výsledku kontrolního zjištění a navrhl doplnění důkazního řízení. Písemností ze dne 12. 4. 2013, č. j. 288416/13/2801-05404-607156, sdělil správce daně žalobci své stanovisko s tím, že se jeho závěry nemění. Písemností č.j. 683136/13/2801-05404-607156 navrhl správce daně žalobci data pro projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 50867/13/2801-05404-607156. Žalobce reagoval dne 30. 4. 2013 stížností podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť dle žalobce nezákonně zpracovaná zpráva o daňové kontrole není schopna řádného projednání. Stížnost byla shledána nedůvodnou, o čemž byl žalobce vyrozuměn sdělením ze dne 6. 5. 2013, č. j. 856642/13/2801-05404-607156. Žalobce podáním ze dne 10. 5. 2013 požádal ve smyslu ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu Odvolací finanční ředitelství o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství ve své písemnosti ze dne 18. 6. 2013, č.j. 16691/13/5000-14501-710911, uvedlo, že žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti posoudilo jako nedůvodnou. Žalobce reagoval na předmětnou písemnost replikou ze dne 20. 6. 2013. Odvolací finanční ředitelství v písemnosti ze dne 15. 8. 2013, č. j. 17735/13/5000-14501-710911, žalobci sdělilo, že daňový řád podání repliky neumožňuje.

V písemnosti ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1006573/13/2801-05404-607156, žalovaný žalobci sdělil, že v návaznosti na jeho podanou stížnost proti postupu žalovaného, žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumala dosavadní průběh daňové kontroly řídicí úroveň žalovaného, která rozhodla, že ve vazbě na zjištění u daně z příjmů právnických osob bude samostatně pokračováno v dokazování u zahájené kontroly na dani z přidané hodnoty. Výzvou ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1070619/13/2801-05404-607156, žalovaný žalobce vyzval k prokázání skutečností v pokračující daňové kontrole daně z přidané hodnoty.

V rozdělení daňové kontroly a v pokračování v části daňové kontroly po té, co se již měla projednávat zpráva o daňové kontrole, je podle názoru „neoprávněným zásahem správního orgánu“ ve smyslu ustanovení § 82 zák. č. 1501/2002 Sb., soudní řád správní

(dále též „s. ř. s.“). Žalobce je přesvědčen, že *„pokračování v části daňové kontroly, která byla bez nálezu, je odvetou za podanou stížnost, za žádost o přešetření vyřízení stížnosti a za podanou repliku“*, což je v rozporu s § 261 odst. 2 daňového řádu. Dále žalobce poukázal na to, že postup žalovaného odporuje § 88 odst. 3 daňového řádu. Daňový řád dle žalobce v § 88 nestanoví, že by žalovaný mohl poté, co na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, o čemž byl daňový subjekt vyrozuměn, sdělovat daňovému subjektu nějaké dříve nesdělené a neodůvodněné pochybnosti a pokračovat v daňové kontrole, a to ani v dílčí daňové kontrole.

Žalobce proto navrhl, aby soud vydal rozsudek, jímž žalovanému zakáže pokračovat v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008.

II.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně uvedl, že dne 16. 12. 2010 byla protokolem o ústním jednání č. j. 212534/10/248932602180 u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a daně z přidané hodnoty za měsíční zdaňovací období prosinec 2007 a za jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008. V průběhu kontrolovaných zdaňovacích období nakupoval daňový subjekt ojetá motorová vozidla na základě kupních smluv, a to od právnických i fyzických osob. Žalovaný zjistil, že v případě 32 kupních smluv jsou jako obchodní partneři (prodávající) uvedeny fyzické osoby, které nebyly po zadání osobních údajů uvedených na příslušných kupních smlouvách nalezeny v centrální evidenci obyvatel. Vzhledem k této skutečnosti vznikly žalovanému pochybnosti o tom, od koho byla ojetá vozidla skutečně nakoupena a zda pořizovací cena těchto vozidel uvedená na kupních smlouvách odpovídá ceně, za kterou byla jednotlivá vozidla skutečně nakoupena.

K tvrzení žalobce, že rozdělení daňových kontrol bylo odvetou za podanou stížnost, žalovaný uvedl, že se s totožnou námitkou vypořádal již při projednávání zprávy o daňové kontrole č. j. 1006557/13/2801-05404-607156 na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 v protokolu o ústním jednání č. j. 856709/13/2800-14200-604035. Zde žalovaný uvedl, že se nejednalo o mstu či o odvetu. Právě vzhledem k podávaným stížnostem byla správnost postupu žalovaného prošetřována řídicí úrovní žalovaného, přičemž bylo zjištěno, že pracovníci územního pracoviště žalovaného opomněli promítnout zjištění vyplývající z kontroly daně z příjmů právnických osob do postupu při kontrole daně z přidané hodnoty. V souladu s ustanoveními § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu žalovaný dbal na to, aby byla správně zjištěna a stanovena daň a aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Vzhledem k tomu, že závěry týkající se daně z příjmů právnických osob se nezměnily, rozhodla řídicí úroveň žalovaného o oddělení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a

kontroly daně z přidané hodnoty. Tento postup považoval žalovaný za vhodnější z hlediska procesní ekonomie a je i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 104/2007-94, a ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 – 97.

Skutečnost, že v důsledku opakovaného podávání stížností přezkoumala průběh daňové kontroly řídicí úroveň žalovaného finančního úřadu a následně došlo k rozdělení kontroly, nemůže být žalobcem považována za úmyslné způsobení újmy žalobce žalovaným správcem daně. **Rozdělení kontroly bylo provedeno především z toho důvodu, že žalovaný je povinen stanovit daň z přidané hodnoty správně a zároveň neprodlužovat bezdůvodně kontrolu daně z příjmů, kde již v době oddělení od kontroly daně z přidané hodnoty byla podle názoru žalovaného provedena všechna potřebná zjištění, k nimž se daňový subjekt vyjádřil a správce daně zaujal k jeho vyjádřením své stanovisko, které zahrnul do zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů a tuto s daňovým subjektem projednal samostatně.**

Obdobně dle žalovaného není pravdivé tvrzení, že pochybnosti žalovaného uvedené ve výzvě č. j. 1070619/13/2801-05404-607156 ve skutečnosti neexistují a jsou odvetou žalovaného za stížnost proti postupu žalovaného a za písemnost ze dne 20. 6. 2013 nazvanou replika k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Teprve poté, co řídicí úroveň žalovaného finančního úřadu obdržela žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a následnou repliku, začala se podrobně zajímat o celý průběh daňové kontroly nejen z hlediska procesního, ale i daňového – hmotného. Na základě toho bylo řídicí úrovni žalovaného finančního úřadu zjištěno, jak je uvedeno již výše, že zjištění týkající se daně z příjmů nejsou dosud zohledněna v kontrole daně z přidané hodnoty. V okamžiku, kdy řídicí úroveň žalovaného finančního úřadu zjistila, že daňová povinnost není v případě kontroly daně z přidané hodnoty stanovena správně a že tato daňová kontrola dosud nebyla ukončena, rozhodla o rozdělení daňové kontroly, na což má žalovaný dle judikatury citované shora právo, a o pokračování v dokazování v rámci kontroly daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že tyto pochybnosti vznikly při prověření průběhu daňové kontroly řídicí úrovni žalovaného finančního úřadu, nemohl tuto výzvu žalovaný vydat dříve.

K výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že daňový řád nestanoví postup pro případ, že pochybnosti vzniknou správci daně v době, kdy je již sepsána souhrnná zpráva o výsledku daňové kontroly. V tomto případě je tedy třeba postupovat v mezích obecných zásad a principů zakotvených v daňovém řádu. Údajná „svévole a zlovůle“ je zákonným postupem sledujícím naplnění povinnosti správce daně stanovené v § 92 odst. 2 daňového řádu, kde je uvedeno, že „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“.

Výsledek kontrolního zjištění daně z příjmů právnických osob doplňován nebyl a z hlediska kontroly daně z přidané hodnoty byl daňovému subjektu zaslán k vyjádření nový výsledek kontrolního zjištění a bylo mu umožněno využít veškerá zákonem zaručená práva.

Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Replika a další podání žalobce

Žalobce následně zaslal soudu repliku, v níž polemizoval se závěry žalovaného obsaženými ve vyjádření k žalobě. Podáním ze dne 22. 1. 2014 žalobce soudu oznámil, že daňová kontrola (a tedy i jím tvrzený nezákonný zásah) byl ukončen, a proto „*upravil petit žaloby*“ tak, že navrhuje, aby soud určil, že „*rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 bylo nezákonným zásahem*.“ Vzhledem k tomu, že žalovaný podáním ze dne 19. 2. 2014 potvrdil, že daňová kontrola za výše uvedená zdaňovací období byla ukončena (15. 11. 2013), přičemž podmínky pro připuštění změny žaloby byly splněny (§ 95 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.), soud změnu žaloby připustil (výrok I; k tomuto postupu srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006-69, dostupný na www.nssoud.cz). Dále žalobce zdůraznil, že v daňovém spise není založena žádná listina, která by „*podporovala tvrzení žalovaného o postupu řídicí úrovně žalovaného*“.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále též „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.

Pod pojem zásahu ve smyslu legislativní zkratky uvedené v § 82 s. ř. s. lze podřadit velké množství faktických činností správních orgánů, k nimž jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být na úrovni jednoduchého práva výslovně stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd. Jedná se tedy 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. Řízení o ochraně před nezákonným zásahem je subsidiární formou soudní ochrany ve správním soudnictví (§ 85 s. ř. s.). Jedná se tak o sběrnou kategorii zajišťující ochranu veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob jen v těch případech, kdy jiná obrana nepřichází v úvahu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.

3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 (publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz), uvedl, že „ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je 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 byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ (Šestá podmínka byla v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené s účinností od 1. 1. 2012 vypuštěna.)

Žalobce tvrdil (a takto formuloval i petit žaloby, jímž je soud vázán /§ 32 s. ř. s., § 153 odst. 2 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s./), že „rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 bylo nezákonným zásahem.“

Jak výstižně uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009-97 (dostupný na www.nssoud.cz), konstatoval, že „daňové kontroly stejné daně za jednotlivá zdaňovací období jsou do jisté míry oddělenými procesními postupy (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, či rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66 ve věci MIKANA RAIL SYSTEMS s. r. o.). Každý z těchto procesních postupů se vztahuje k jinému předmětu rozlišenému pomocí časového kritéria, jeho konkrétním předmětem jsou tedy různé skutečnosti, a to obzvláště za situace, kdy předmětem daňové kontroly je daň za příslušné zdaňovací období. Správci daně by nic nebránilo v tom, aby dle své úvahy závislé na vývoji důkazního řízení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím zpracoval pro každé zdaňovací období samostatnou zprávu o daňové kontrole a projednal ji s daňovým subjektem odděleně.“

Dále v odůvodnění rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 104/2007 – 94 (dostupný na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „je především na zvážení správce daně, zda přistoupí k sepsání jedné souhrnné zprávy o daňové kontrole, či vyhotoví-li zpráv několik. V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit ani to, že by kontrola zahájená souhrnně za několik zdaňovacích období musela být ukončena vždy jednou souhrnnou zprávou, ani to, že kontrola zahajovaná postupně, nesmí být ukončena zprávou souhrnnou.“

Z výše uvedeného je zřejmé, že pokud původní daňová kontrola nebyla dosud ukončena (což žalobce ostatně ani netvrdil /ta je podle § 88 odst. 5 daňového řádu ukončena až podpisem zprávy o daňové kontrole, popř. - odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá - doručením zprávy o daňové kontrole kontrolovanému subjektu do vlastních rukou - § 88 odst.

6 daňového řádu/), nic žalovanému nebránilo daňovou kontrolu rozdělit, jednu část následně ukončit a v další části pokračovat, zvláště pokud dospěl k závěru, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně dosud nebyly zjištěny co nejúplněji (v tomto směru totiž není vázán návrhy daňových subjektů). Tento postup je plně v souladu s § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 5 odst. 5 daňového řádu (rozdělení kontroly bylo provedeno především proto, že žalovaný je povinen stanovit daň z přidané hodnoty správně a současně je povinen neprodlužovat bezdůvodně kontrolu daně z příjmů) a nijak nezkrátilo žalobce na jeho právech (§ 82 s. ř. s.). Jak je patrné ze správního spisu, žalobce byl následně seznámen s výsledky kontrolního zjištění ve věci daně z přidané hodnoty a byla mu dána možnost, aby využil všech svých práv zaručených mu daňovým řádem.

Popsanému postupu žalovaného nebránilo ani ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, neboť toto ustanovení *prima facie* omezuje pouze oprávnění daňového subjektu vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (smyslem tohoto ustanovení je zabránit častým obstrukčním jednáním daňových subjektů), nikoliv oprávnění správce daně (založené – mimo jiné - § 92 odst. 2 daňového řádu) provádět další dokazování (pokračovat v něm).

Ze správního spisu neplyne též nic, z čeho by bylo možno dovodit, že postup žalovaného byl „odvetou za podanou stížnost“, naopak, zdůvodnění žalovaného citované v narativní části tohoto rozsudku (sub II) se jeví soudu jako zcela racionální a věrohodné a soud na něj v podrobnostech odkazuje. Není nic nezákonného, zvláštního či podezřelého na tom, že řídicí úroveň finančního úřadu upozorní pracovníky příslušného pracoviště na určité nedostatky v jejich činnosti, které zjistí. Může se tak stát formálně (např. písemným pokynem) či neformálně (např. ústně - v průběhu osobního či telefonického rozhovoru). Je totiž zcela běžné, že pracovníci územních pracovišť finančního úřadu spolupracují a konzultují své postupy s pracovníky finančního úřadu (a obráceně). Bylo by absurdní (v rozporu s principy efektivity a flexibility /k tomu srov. např. strategii vlády označenou jako Smart Administration - usnesení vlády ze dne 28. února 2007 č. 197), aby o každém takovém kroku činili příslušné úřední osoby úřední záznamy – vždyť se jedná stále o jeden správní úřad (srov. § 1 odst. 2 zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

Krajský soud proto dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyla pro konstatování nezákonnosti zásahu splněna hned druhá z výše uvedených podmínek, tj. **nejednalo se o zásah, jenž by byl nezákonný**. Jakkoli totiž zákonodárce počínaje 1. 1. 2012 rozšířil podmínky přípustnosti zásahové žaloby (§ 85 věta za středníkem s. ř. s.), předpokladem důvodnosti žaloby na určení nezákonnosti zásahu je i nadále to, že se předně musí o nezákonný zásah vůbec jednat (k tomu srov. např. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 5 Aps 1/2013 – 48).

Pokud jde o výtky žalobce vůči výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007

a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1070619/13/2801-05404-607156, **pak ty nijak nesouvisí s předmětem řízení vymezeným návrhem** (určení nezákonnosti rozdělení daňové kontroly a pokračování v rozdělené daňové kontrole), **nadto samotná výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně nemůže - eo ipso - být nezákonným zásahem**, není totiž s to zkrátit žalobce přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se žalobce nevystavuje riziku žádné sankce. Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva žalobce proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Aps 2/2008 – 170, či rozsudek ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 Aps 1/2009 – 264, oba dostupné na www.nssoud.cz). Na tomto místě je třeba zdůraznit, že 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 intervenci do práv účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2007, č. j. 1 Afs 45/2007-69, rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, rozsudek ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 – 63, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by totiž bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 – 256, dostupný na www.nssoud.cz). Žalobce má možnost bránit se (po splnění zákonem stanovených podmínek) proti výstupům z daňového řízení (platebním výměrům) řádnými opravnými prostředky, popř. i žalobou podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (§ 65 a násl. s. ř. s.). V této souvislosti je třeba pro úplnost připomenout, že i podle Nejvyššího správního soudu „*zákon nedává na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojít; žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. je takovým právním prostředkem pouze tehdy, pokud právní řád jiné právní prostředky neposkytuje. Zákon tak jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato soudní ochrana se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není*“ (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 – 90, dostupný na www.nssoud.cz). Institut žaloby proti nezákonnému zásahu (§ 82 s. ř. s.) „*nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu.*“ (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42, či rozsudek ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 – 63, oba dostupné na www.nssoud.cz).

V.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že „*rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 200*“ nebylo nezákonným zásahem, a proto soud žalobu podle § 87

odst. 3 s. ř. s. zamítl (výrok II). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) stanovené podmínky pro takový postup byly splněny.

Jelikož žalobce nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení nemá (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok III).

Závěrem krajský soud dodává, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Dále je třeba zdůraznit, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: **„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“** (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost

efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

VI.

Obiter dictum

Soud nemohl přehlédnout, že žalobce v žalobě (strana 4 bod 3.) konstatoval (jedná se tedy o skutkové tvrzení), že „proti postupu úředních osob těchto finančních orgánů (Finanční úřad pro Pardubický kraj a Odvolací finanční ředitelství – pozn. krajského soudu), které mají znaky skutkové podstaty několika trestných činů, sám nic nezmůže“. Pod bodem IV. žaloby (strana 7 žaloby) pak žalobce vyzval krajský soud k postupu podle § 8 odst. 1 trestního řádu.

Na tomto místě soud žalobce i jeho zástupce poučuje, že každá svoboda má v demokratické společnosti své meze, kterými jsou (mimo jiné) oprávněné zájmy ostatních členů společnosti. Jak již v roce 1919 judikoval Nejvyšší soud USA ve věci *Schenck v. United States*, 249 U.S. 47 (1919), *„ani nejprísnejší ochrana svobody slova by se nevztahovala na člověka, který by v divadle bez příčiny vykřikoval, že hoří, a vyvolával tak paniku. Nechrání člověka ani před soudním nařízením zakazujícím pronášet slova, jež mohou účinkovat stejně jako hrubá síla“*.¹

V daném případě žalobce tvrdí, že postup úředních osob výše uvedených finančních orgánů *„má znaky skutkové podstaty několika trestných činů“*, aniž by tato velmi závažná a znepokojující tvrzení s jednoznačným difamačním účinkem jakkoliv prokazoval. Takový projev hodnotí krajský soud jako exces a nebude jej v budoucnu tolerovat (§ 44 odst. 1 s. ř. s.). Domnívá-li se žalobce (či jeho zástupce), že byl spáchán trestný čin, nechť se obrátí na příslušné orgány činné v trestním řízení (zejména na policejní orgán a na státního zástupce /§158 odst. 2 trestního řádu/) a nevznáší zcela nepodložená závažná obvinění v soudním řízení správním.

Dále soud žalobce i jeho zástupce poučuje, že dle § 345 odst. 1 trestního zákoníku kdo jiného lživě obviní z trestného činu, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta. Podle odstavce druhého téhož ustanovení kdo jiného lživě obviní z trestného činu v úmyslu přivodit jeho trestní stíhání, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. **Nejvyšší soud České republiky** (srov. např. usnesení tohoto soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 3 Tdo 1484/2012-32) konstatoval, že společenskou škodlivost trestného přečinu křivého obvinění podle § 345 odst. 2 tr. zákoníku, kterého se pachatel dopustil lživým obviněním jiného z trestného činu v úmyslu přivodit jeho trestní stíhání, nesnižuje pouhá okolnost, že tak jednal vůči úřední osobě, která je obecně mnohem více vystavena stížnostem, kritikám či obviněním

¹ „The most stringent protection of free speech would not protect a man in falsely shouting fire in a theatre and causing a panic. It does not even protect a man from an injunction against uttering words that may have all the effect of force.”

ze strany občanů než jiní zaměstnanci. Naopak skutečnost, že poškozená osoba působí ve veřejné správě či vykonává soudní moc, může v konkrétním případě zvyšovat intenzitu společenské škodlivosti, protože veřejnost reaguje mnohem citlivěji na protiprávní jednání úředních osob.

V neposlední řadě soud poučuje zástupce žalobce o tom, že za obsah podání odpovídá osoba, která podání v zastoupení svého klienta sepsala, jakkoliv je procesněprávně relevantní obsah podání přičitatelný jeho klientovi jako účastníku řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 6 Ads 41/2008-67, dostupný na www.nssoud.cz).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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). Připadne-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.

V Pardubicích dne 19. března 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová