



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **obchodní společnosti PROFI CREDIT Czech, a.s.**, zast. společností BDO Tax, s.r.o., se sídlem v Praze 2, Italská 26, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Konstatovala, že u ní byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů, daně z přidané hodnoty a daně silniční za období roku 2006 a 2007, přičemž správce daně ji s dílčím výsledkem kontrolního zjištění seznámil dílčím sdělením ze dne 23. 2. 2011.

Žalobkyně dále nastínila její procesní postup a něj navazující postup správce daně ohledně vyřizování jí podaných stížností.

Uvedla, že podala proti zřetelně nesprávnému postupu správce daně dne 17. 3. 2011 stížnosti, jejichž účelem bylo dosáhnout oprav kontrolních zjištění, ke kterým žalovaný dospěl nesprávným postupem, zejména v důkazním řízení. Správce daně

reagoval na stížnosti písemností nazvanou „Vyrozumění ke stížnosti“, v níž sdělil, že prvních deset podání posoudil podle vlastního obsahu jako vyjádření k zaslanému zjištění s návrhy nebo výhradami k tomuto zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně podala ke správci daně dne 3. 6. 2011 stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu proti nesprávnému postupu správce daně v probíhajícím řízení důkazním. Správce daně předmětnou stížnost postoupil k vyřízení žalovanému. Ten reagoval písemností nazvanou „Prošetření způsobu vyřízení podání“, ve které žalobkyni sdělil, že prošetřil způsob vyřízení předmětné stížnosti, přičemž v postupu správce daně neshledal žádná pochybení. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že nelze zpochybňovat skutkové a právní závěry prostřednictvím stížnosti s tím, že toto může žalobkyně činit prostřednictvím odvolání proti platebnímu výměru nebo v rámci svých vyjádření ke kontrolním zjištěním správce daně v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně podáním ze dne 3. 10. 2011, nazvaném „Sdělení k prošetření způsobu vyřízení podání“, žalovanému sdělila, že s tímto názorem žalovaného nesouhlasí a je naopak toho názoru, že daňový řád neposkytuje daňovému subjektu žádné jiné procesní prostředky pro přezkum správnosti postupu správce daně v průběhu volného hodnocení důkazů a ostatních postupů důkazního řízení, než právě stížnost dle § 261 daňového řádu. Nepřípustnost stížnosti nelze dovozovat nad rámec výslovné dikce zákona. Žalovaný reagoval písemností nazvanou „Odpověď ke sdělení k prošetření způsobu vyřízení podání“, ve které toliko uvedl, že se v této věci již vyjádřil tak, že neshledal v postupu správce daně pochybení a považuje prošetření stížnosti za provedené, neměnné, uzavřené a neshledává v této situaci pochybení. Žalobkyně písemností ze dne 7. 11. 2011, nazvanou „Sdělení k podání“ žalovanému sdělila, že se způsobem prošetření způsobu vyřízení stížnosti nesouhlasí s tím, že nelze akceptovat, aby správce daně provedl přehodnocení podání podle jeho údajně skutečného obsahu účelově tak, aby platila jiná procesní pravidla, nevýhodná pro žalobkyni, nebo aby tímto postupem ji fakticky zbavil zákonem poskytnutého prostředku ochrany. Žalovaný písemností žalobkyni sdělil, že výsledek prošetření stížnosti jí sdělil již dříve ve svých písemnostech, s tím, že k pochybení správce daně nedošlo, přičemž každé další podání v téže věci, které nebude obsahovat nové skutečnosti v době šetření neznámé, bude bez dalšího šetření založeno, aniž by o tom byla žalobkyně vyrozuměna. Žalobkyně podala k žalovanému prostřednictvím správce daně odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností, zaevidovaných správcem daně, v němž navrhla zrušit rozhodnutí o zastavení řízení a o stížnostech meritorně rozhodnout. Následně žalobkyně obdržela „Výzvu k odstranění vad podání“, za účelem odstranění vady tohoto svého podání. Na ni žalobkyně reagovala písemností nazvanou „K výzvě č.j. 270332/11/248932605161 – správcem daně posouzené vady podání“, ve které odstranila vady svého podání dle výzvy správce daně. Dále žalobkyně podala k žalovanému písemnost nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad podání“, ve které opakovaně konstatovala důvody podání odvolání a upozornila na nesprávný postup správce daně v souvislosti s jím vydanou výzvou k odstranění vad podání. Správce daně doručil žalobkyni písemnost nazvanou „Vyrozumění“, ve které uvedl, že ji vyrozumívá o tom, že její podání ze dne 1. 6. 2011 označené jako „Odvolání proti rozhodnutí o

zastavení řízení ve věci podaných stížností“ se stalo neúčinným, neboť ve stanovené lhůtě nebyly vady tohoto podání odstraněny, a to ani přes výzvu. Žalovaný však na jemu adresovanou písemnost nazvanou „Odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností“ ze dne 3.6.2011 a na písemnost nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad podání“ ze dne 1.7.2011 do současné doby žádným způsobem nereagoval.

Žalobkyně tak tvrdila, že byla přímo zkrácena na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti ní nebo v jeho důsledku bylo proti ní přímo zasaženo, a že důsledky zásahu trvají. Za trvajících důsledků žalobkyně považovala trvajících narušení jejich práv jako daňového subjektu nezákonným postupem žalovaného v souvislosti s uplatňováním procesních práv žalobkyně jako daňového subjektu v důkazním řízení v rámci probíhající daňové kontroly. Ochrany nebo nápravy se podle názoru žalobkyně nelze účinně domáhat jinými právními prostředky. Žalobkyně si v průběhu nezákonného zásahu opakovaně na postup správního orgánu stěžovala a marně žádala nápravu. Jiný prostředek ochrany proti nezákonnému zásahu právo neposkytuje.

Za předmět sporu označila žalobkyně nezákonnost postupu žalovaného při uplatňování jejich procesních práv v důkazním řízení v rámci probíhající daňové kontroly. Za spornou označila otázku, zda žalovaný postupoval správně, když prošetřením její stížnosti na nesprávný postup správce daně neshledal v postupu správce daně pochybení a potvrdil oprávněnost správného posouzení deseti stížností podaných dne 18. 3. 2011 proti nesprávnému postupu správce daně v probíhajícím řízení důkazním jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně a potvrdil, že postup správce daně dle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu byl v souladu se zákonem. Dále považovala za sporné, zda žalovaný postupoval správně, když na odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností, které podala žalobkyně k žalovanému prostřednictvím správce daně, žalovaný žádným způsobem do současné doby nereagoval. Dále uvedla, že žalovaný nereagoval žádným způsobem na její písemnost nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad“, kterou podala dne 1.7.2011 a kde namítá nesprávný postup správce daně v souvislosti se správcem daně zaslou výzvou k odstranění vad podání.

Žalobkyně byla názoru, že žalovaný postupoval nesprávně, když prošetřením stížnosti na nesprávný postup správce daně potvrdil oprávněnost správného posouzení deseti stížností žalobkyně proti nesprávnému postupu správce daně v probíhajícím řízení důkazním jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně. Žalobkyně proto podala stížnosti proti zřetelně nesprávnému postupu správce, jejímž účelem bylo dosáhnout oprav kontrolního zjištění, ke kterému žalovaný dospěl nesprávným postupem zejména v důkazním řízení. Správce daně na to reagoval písemností nazvanou „Vyrozměnění ke stížnosti“. Žalobkyně vyslovila nesouhlas s výsledky provedení dokazování a poté, kdy správce daně odmítl rozhodovat o její stížnosti proti výsledku kontrolních zjištění s odůvodněním, že stížností ve smyslu

ustanovení § 261 daňového řádu není možné napadat skutkové a právní závěry správce daně učiněné v rámci daňové kontroly, a že stížností nelze napadat výsledky hodnocení správce daně, podala z důvodu právní jistoty ke správci daně dne 3. 6. 2011 stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu proti nesprávnému postupu správce daně v probíhajícím řízení důkazním. Žalovaný reagoval písemností nazvanou „Prošetření způsobu vyřízení podání“, ve které žalobkyni sdělil, že prošetřil způsob vyřízení předmětné stížnosti, přičemž v postupu správce daně neshledal žádné pochybení. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že nelze namítat závěry z provedeného dokazování tj. skutkové a právní závěry prostřednictvím stížnosti s tím, že toto může daňový subjekt činit prostřednictvím odvolání proti platebnímu výměru nebo v rámci svých vyjádření ke kontrolním zjištěním správce daně v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně s tímto názorem žalovaného též nesouhlasila, neboť měla zato, že daňový řád neposkytuje daňovému subjektu žádné jiné procesní prostředky pro přezkum správnosti postupu správce daně v průběhu volného hodnocení důkazů a ostatních postupech důkazního řízení, než právě stížnost dle § 261 daňového řádu. Nepřípustnost stížnosti nelze dovozovat nad rámec výslovné dikce zákona. Tento svůj názor sdělila žalobkyně žalovanému v podání nazvaném „Sdělení k prošetření způsobu vyřízení podání“. Žalovaný reagoval písemností nazvanou „Odpověď ke sdělení k prošetření způsobu vyřízení podání“, ve které toliko uvedl, že se v této věci již vyjádřil tak, že neshledal v postupu správce daně pochybení a považuje prošetření stížnosti za provedené, neměnné, uzavřené a neshledává v této situaci pochybení. Žalobkyně se způsobem prošetření a vyřízení stížnosti ze strany žalovaného nesouhlasí, neboť je toho názoru, že nelze akceptovat, aby správce daně provedl přehodnocení podání podle jeho údajně skutečného obsahu účelově tak, aby platila jiná procesní pravidla, nevýhodná pro daňový subjekt, nebo aby tímto daňový subjekt fakticky zbavil zákonem poskytnutého prostředku ochrany, což jí žalovaný sdělil ve své písemnosti, nazvané „Sdělení k podání č.j. 6509/11-1500-607930. Žalovaný zde konstatoval, že výsledek prošetření stížnosti sdělil žalobkyni ve své písemnosti č.j. 5868/11-1500-607930, ze dne 29.9.2011 a v písemnosti č.j. 6509/11-1500-607930 ze dne 27.10.2011, s tím, že k pochybení správce daně nedošlo, přičemž každé další podání v téže věci, které nebude obsahovat nové skutečnosti v době šetření neznámé, bude bez dalšího šetření založeno, aniž by o to byl žalobce vyrozuměn.

Žalobkyně má za to, že žalovaný postupoval nesprávně, když potvrdil postup správce daně, který předmětným „Vyrozuměním“ posoudil podané stížnosti jako vyjádření k zaslanému zjištění s návrhy nebo výhradami k tomuto zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť posouzení správce daně je nepřezkoumatelné, nesprávné, nezákonné pro překročení pravomoci správce daně a porušení práv daňového subjektu. Navíc správce daně nešetřil práv daňového subjektu.

Žalobkyně byla názoru, že žalovaný postupoval nesprávně, když na odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností, které podala žalobkyně k žalovanému prostřednictvím správce daně, žádným způsobem do

současné doby nereagoval, dále též nereagoval žádným způsobem na její písemnost nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad“, kterou podala dne 1.7.2011 a kde namítá nesprávný postup správce daně v souvislosti se správcem daně zaslanou výzvou k odstranění vad podání. Považovala dále za zřejmé, že dnem, kdy stížnosti došly žalovanému, bylo zahájeno řízení o těchto stížnostech. Písemnost „vyrozumění“ je pak rozhodnutím o zastavení řízení, která nicméně nemá náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu. Za chybějící náležitosti není však žalobkyně jako daňový subjekt odpovědná a jejich absence nemůže jít k její tíži. Nemůže být proto formální nesprávností rozhodnutí zbavena práva na odvolání. Žalobkyně podala k žalovanému prostřednictvím správce daně dne 3. 6. 2011 odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností. Nato správce daně doručil žalobkyni písemnost nazvanou „Výzva k odstranění vad podání“. Na předmětnou výzvu reagovala žalobkyně písemností, kterou vady odstranila. Je dále názoru, že správce daně v předmětné výzvě použil ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu nesprávně. Náležitosti odvolání jsou stanoveny nikoli ustanovením obecným (§ 70 daňového řádu), ale ustanovením zvláštním (§ 112 daňového řádu). Z důvodu právní jistoty se žalobkyně vyjádřila k náležitostem stanoveným oběma ustanoveními, byť ji žalovaný k doplnění podle § 112 odst. 2 daňového řádu nevyzval. Žalobkyně se dále domáhala svých práv tím, že žalovanému doručila podání ze dne 1. 7. 2011, nazvané „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad podání“, ve kterém upozorňovala na nesprávný postup správce daně v souvislosti s výzvou správce daně ze dne 1. 7. 2011. Správce daně jí doručil písemnost nazvanou „Vyrozumění“, ve které uvedl, že její podání ze dne 1.6.2011 označené jako „Odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností“ se stalo neúčinným, neboť ve stanovené lhůtě nebyly vady tohoto podání odstraněny, a to ani přes výzvu správce daně ze dne 1. 7. 2011. Žalobkyně na tuto písemnost správce daně reagovala dne 8. 11. 2011 podáním stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou však správce daně v rozporu s ustanovením § 261 odst. 4 uvedené právní úpravy do současné doby nevyřídil. Žalovaný na podání žalobkyně nazvané „Odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností“, které podala k žalovanému prostřednictvím správce daně, žádným způsobem do současné doby nereagoval, dále též žalovaný nereagoval žádným způsobem na písemnost žalobkyně nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad“, kterou podala dne 1. 7. 2011 a kde namítá nesprávný postup správce daně v souvislosti se správcem daně zaslanou výzvou k odstranění vad podání.

Závěrem žalobkyně konstatovala, že podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. Oprávnění správce daně, kterými v rámci výkonu veřejné správy disponuje, mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení. Postup žalovaného byl dle názoru žalobkyně nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kdy žalobkyně byla tímto zásahem přímo zkrácena na svých právech, přičemž důsledky zásahu trvají, neboť trvá narušení jejich práv jako daňového subjektu nezákonným postupem žalovaného v souvislosti s uplatňováním jejich procesních práv jako daňového subjektu v důkazním řízení v rámci probíhající daňové kontroly. Žalobkyně trvá na svém názoru, že žalovaný postupoval nesprávně, když prošetřením stížnosti na nesprávný postup správce daně potvrdil oprávněnost správného posouzení deseti stížností žalobkyně proti nesprávnému postupu správce daně v probíhajícím řízení důkazním jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný postupoval nesprávně, když na odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností, které podala k žalovanému prostřednictvím správce daně, žalovaný žádným způsobem do současné doby nereagoval, dále též, když žalovaný nereagoval žádným způsobem na písemnost žalobce nazvanou „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad“, kterou žalobce podal k žalobci dne 1.7.2011 a kde namítá nesprávný postup správce daně v souvislosti se správcem daně zaslanou výzvou k odstranění vad podání.

S ohledem na shora uvedené žalobkyně navrhl, aby krajský soud v souladu s ust. § 87 odst. 2 s.ř.s. rozhodl tak, že žalovaný se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně a je povinen odstranit důsledky tohoto zásahu.

Krajský soud žalobkyni usnesením vyzval, aby žalobní návrh doplnila ve smyslu ust. § 84 odst. 3 písm. d/ s.ř.s. Žalobkyně tak učinila upřesněním návrhu ze dne 5. 4. 2012, v němž uvedla, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu do jejich práv ve smyslu ust. § 82 s.ř.s., neboť daňová kontrola je prováděna nezákonně, dále navrhl, aby soud žalovanému uložil zákaz v pokračování v nezákonném postupu vůči žalobkyni při uplatňování jejich procesních práv a byla mu uložena povinnost náhrady nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na obsah písemností, které jsou součástí předloženého správního spisu. K námitce žalobkyně o jejím údajném nereagování na podání nazvané „Odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností“ a podání „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad podání“ uvedl, že obě podání byla správcem daně vyřízena a to vyrozuměním ze dne 15. 9. 2011 a vyrozuměním ze dne 21. 12. 2011.

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobkyně uvedla, že se žalovaný dopustil řady procesních pochybení a jeho posouzení podání žalobkyně v průběhu daňové kontroly označila za nesprávné. Zdůraznila, že žalovaný svévolně dal přednost hodnocení obsahu podání před jeho jednoznačným označením a i když má správní orgán právo posuzovat podání i podle jeho obsahu, nemůže v takových případech jednat svévolně. Dále nesouhlasila se stanoviskem žalovaného a jeho snahou procesní pochybení řešit až při uzavření daňové kontroly, nikoliv už v jejím průběhu. Dále ve vztahu v I. bodu b) podání ze dne 5.4.2012 zdůraznila, že bez ohledu na závěry žalovaného bylo řízení o jejích stížnostech zahájeno a žalovaný toto řízení

vydáním rozhodnutí neukončil. Postup žalovaného nevykazuje zásady ani formu rozhodnutí a pokud žalovaný měl na podání takový názor, že se jedná o vyjádření pouhého stanoviska žalobkyně a tento názor byl v rozporu s označením písemností, bylo jeho povinností si nesrovnalosti se žalobkyní řešit upřesněním záměru žalobkyně. Odkázala na stanoviska Nejvyššího správního soudu k nezákonné kontrole, i když žalovaný i správce daně svými chybnými procesními postupy splnili předpoklad nezákonné kontroly jako takové. Citovala rozsudky Nejvyššího správního soudu 1Aps 1/2007-80 a rozhodnutí jeho rozšířeného senátu 2Afs 144/2001-110.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na všechna podání správce daně i žalovaného v této věci, zejména pak vyřízení stížností a námitek žalobkyně. Poukázal na to, že řízení o námitkách nebylo zastaveno, ale žalobkyni bylo pouze písemně sděleno stanovisko žalovaného. Do takového sdělení není odvolání přípustné. Vyslovil také názor, že postupy žalobkyně směřují k tomu, aby bylo zabráněno ukončení daňové kontroly a vyměření daně v zákonem stanovené lhůtě.

K tomu žalobkyně uvedla, že se rozhodně nedopustila žádných obstrukčních postupů. Proti tomuto nařčení se důrazně ohradila, neboť takovému jednání zcela odporoval průběh daňové kontroly. Uvedla, že správce daně provádí šetření prostřednictvím mezinárodního dožádání, což je časově náročný postup a má v úmyslu vyčkat jeho výsledku. Takto rozhodl i přesto, že žalobkyně navrhovala, že vyžádá odpovědi na dotazy, které jsou předmětem mezinárodního dožádání, sama přímým kontaktem s cizími společnostmi. Zástupkyně žalobkyně prohlásila, že trvá na podané žalobě, odkázala v podrobnostech na argumentaci uvedenou v žalobě, doplnění žaloby i při jednání. Vyslovila přesvědčení, že se žalovaný dopustil nezákonného postupu předpokládaného v § 82 s.ř.s. a žádala, aby soud ve smyslu § 87 téhož zákona rozhodl tak, jak bylo žádáno v podání ze dne 5.4.2012.

Krajský soud přezkoumal žalobou napadený postup správních orgánů v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že dne 23. 2. 2011 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, jež vyplynuly z dosud probíhající daňové kontroly. Proti takto prezentovanému názoru správce daně podala žalobkyně dne 10. a 15. 3. 2011 celkem 11 stížností, na něž správce daně reagoval "Vyrozuměním" ze dne 16. 5. 2011. V následně vyhotoveném úředním záznamu pak konstatoval, že 10 stížností posoudil jako vyjádření k druhému kontrolnímu zjištění ve smyslu ust. § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu a jednu stížnost jako podání proti nevhodnému postupu správce daně ve smyslu § 261 uvedené právní úpravy. Následně dne 1. 6. 2011 podala žalobkyně stížnost proti nesprávnému postupu správce daně a ke stejnému datu stížnost proti nečinnosti. Téhož dne, tedy dne 1. 6. 2011, podala žalobkyně rovněž odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Správce daně vydal dne 1. 7. 2011 Výzvu k odstranění vad podání, na což žalobkyně reagovala přípisem ze dne

12. 7. 2011 nazvaným jako nesprávnost výzvy. Následně dne 15. 9. 2011 vydal správce daně další „Vyrozumění“ k podáním žalobkyně.

Dále krajský soud zjistil, že následné úkony již byly provedeny žalovaným. Jednalo se o dvě písemnosti nazvané jako „Prošetření způsobu vyřízení podání“ ze dne 29. 9. 2011, na něž žalobkyně reagovala sděleními ze dne 3. a 4. 10. 2011, dále o dvě písemnosti žalovaného nazvané jako „Odpověď ke sdělení“ ze dne 27. 10. 2011, na něž žalobkyně opět reagovala sděleními ze dne 7. 11. 2011 a následnou stížností proti postupu správce daně. Žalovaný na její přípisy opět reagoval dně 14. 12. 2011 „Odpovědí ke sdělení“ a správce daně přípisem ze dne 21. 12. 2011 „Vyrozuměním ke stížnosti“.

K takto zjištěným skutečnostem krajský soud konstatuje, že není sporu o tom, že k úkonům daňových orgánů, které jsou žalobou označeny za nezákonné zásahy, mělo dojít v průběhu daňové kontroly, která u žalobkyně byla zahájena dne 10. 8. 2009 a která nebyla do dne rozhodnutí soudu ukončena.

Skutečnost, zda daňová kontrola může být nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. byla již řešena Nejvyšším správním soudem, a to v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, podle něhož: Zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Pro posuzování je přitom u daňové kontroly 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 značně lišit podle typu prováděných úkonů. Bezsporu např. informační povinnost daňového subjektu je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků, či dokonce obydlí daňového subjektu.“

Jak je důsledně rozlišováno ve zmíněném usnesení Nejvyššího správního soudu, daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. ve svém celku, a to např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. V takovém případě pak bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly.

Je současně třeba zdůraznit, že nikoliv každá nezákonnost při provádění daňové kontroly bude představovat nezákonný zásah. Nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, avšak

pouze za kumulativního (společného) splnění všech šesti podmínek, které Nejvyšší správní soud vymezil ve svém rozhodnutí ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 69, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS tak, že žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším slova 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 slova 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.

Ne každá nezákonnost, jak dále konstatoval Nejvyšší správní soud, při provádění daňové kontroly tedy představuje nezákonný zásah. Zpravidla se bude jednat o případy krajní, vymykající se obvyklému standardu, spočívající např. v šikanozním jednání ze strany správce daně, kterým by nepřípustně omezoval práva daňového subjektu, aniž by jeho jednání bylo vedeno primárně cílem vyměřit či doměřit daň. Je totiž třeba mít současně na zřeteli, že daňová kontrola vždy představuje určitý zásah do autonomní sféry soukromé osoby. Daňová kontrola je právě specifická v tom, že je v ní výrazně posílen vyšetřovací charakter daňového řízení, a proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry soukromé osoby. Takové omezení kromě toho, že je stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. Daňová kontrola, při které pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při jejím provádění dochází k uplatňování rozsáhlých pravomocí správce daně a k podstatným zásahům do právní sféry kontrolovaného. Nejčastěji se jedná o zásahy do práva na všeobecnou ochranu sféry osobní svobody (čl. 2 odst. 2 Listiny), do práva na ochranu vlastnictví (čl. 11 Listiny), do práva podnikat (čl. 26 Listiny), do práva na soukromí a na dobrou pověst či do práva na respektování obydlí (čl. 12 Listiny). Ve většině případů proto půjde o zásahy právem povolené, tj. zákonné, samozřejmě při zachování určité kvality takových zásahů. Účelem poskytnutí ochrany formou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem i v průběhu zákonné daňové kontroly (tj. zahájené zákonným způsobem) je tak možnost obrany proti postupu správce daně, který by v průběhu prováděné daňové kontroly postupoval zcela nepřípustným způsobem.

V projednávané věci má krajský soud zato, že žalobkyní namítané úkony žalovaného nesplňují zejména již prvou ze shora Nejvyšším správním soudem nastíněných podmínek, aby je bylo možné kvalifikovat jako nezákonný zásah. Tyto úkony správce daně ve formě vyrozumění vydaného na základě prošetření jedenácti stížností žalobkyně na nesprávný postup správce daně nemohly zkrátit žalobkyni na jejích právech, neboť jí z těchto úkonů nevyplývají přímo žádné povinnosti, není jimi na žalobkyni nic bezprostředně vynucováno, ani v daný okamžik neznamenají omezení její obrany proti nějaké stanovené povinnosti. Zmíněné úkony tak žádná práva žalobkyně přímo neomezují ani nezkracují. Žalobkyně nemohla být zkrácena

na svých právech vysloveným závěrem správce daně, jímž byla potvrzena oprávněnost správného posouzení těchto stížností. Obsah stížností ve spise založených a žalobkyní v podané žalobě blíže neidentifikovaných navíc vypovídá o tom, že žalobkyně žádá změnu v hodnocení důkazů, když vyžaduje, aby žalovaný věcně vyhověl jejím námitkám a to výlučně hmotně právního charakteru. Žalobkyně má samozřejmě právo domáhat se ochrany svých práv při aplikaci hmotně právních ustanovení daňových zákonů při hodnocení předložených důkazních prostředků, nicméně jiným procesním postupem. Její námitky mají být řešeny v rámci probíhající daňové kontroly a to ve smyslu ust. § 86 odst. 2 písm. b/ a c/ daňového řádu, dále ve smyslu ust. § 88 odst. 2 této právní úpravy. Pokud daňové řízení následně vyústí ve vydání rozhodnutí, pak má žalobkyně právo obrany proti tomuto platebnímu výměru buď řádnými či mimořádnými opravnými prostředky, eventuálně i žalobou proti posledně vydanému rozhodnutí. Žalobní námitky jsou tudíž v tomto ohledu nepřesné, neboť nebrojí proti nezákonnému zásahu. Žalobkyně tak napadá výsledek hodnocení, nikoliv samotný procesní úkon. Pokud správce daně a potažmo žalovaný reagovali na stížnost žalobkyně vyrozuměním a následně písemností nazvanou jako „Prošetření způsobu vyřízení podání“, eventuálně „Odpovědi ke sdělení“, nelze v žádném případě, s ohledem na shora uvedené, spatřovat v tomto postupu nezákonný zásah, neboť nezákonnost nelze spatřovat ve způsobu vyřízení těchto stížností. Správce daně i žalovaný na stížnosti reagovali, pouze výsledek jejich sdělení je pro žalobkyni nepřijatelný. Tato otázka však nemůže být řešena formou institutu ochrany před nezákonným zásahem. Posouzení, zda jsou závěry správce daně a žalovaného zákonné, by mělo být předmětem dalšího řízení, navazujícího na daňovou kontrolu. V této fázi řízení je však řešení takové otázky předčasné.

Krajský soud se tedy nemohl ztotožnit s námitkou žalobkyně, dle níž úkony správce daně prováděné při daňové kontrole jsou nezákonné.

V další žalobní námitce, jež byla obsahem žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, upozornila žalobkyně na skutečnost, že na její odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných stížností žalovaný do současné doby nereagoval a dále že nereagoval na její písemnost nazvanou jako „Doplnění ke sdělení k výzvě k odstranění vad“ podanou dne 1. 7. 2011. Žalobkyně vyslovila jednoznačný závěr, že tímto postupem se žalovaný dopustil nezákonného zásahu a tudíž mu má soud zakázat, aby v takovém nezákonném postupu vůči žalobkyni při uplatňování jejich procesních práv pokračoval.

I tuto žalobní námitku musel krajský soud označit za nedůvodnou. Pokud žalovaný nevydá rozhodnutí, které dle názoru žalobkyně vydat měl, nelze v jeho činnosti, resp. nečinnosti spatřovat znaky nezákonného zásahu. Krajský soud tak nemohl žalobní námitku posuzovat jako ochranu proti nečinnosti, neboť žalobkyně výslovně uvedla, že v postupu žalovaného spatřuje znaky nezákonného zásahu a domáhala se toho, aby soud žalovanému pokračování v tomto nezákonném zásahu zakázal.

Na takto vyslovené závěry soudu nemohla mít vliv ani námitka žalobkyně poukazující při nařízeném jednání na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek 1Aps 1/2007-80 a rozhodnutí rozšířeného senátu NSS 2Afs 144/2001-110). Ta se totiž zabývala otázkou, jež na toto právní hodnocení nemohla mít vliv a přímo s nimi nesouvisela.

Je nutno uzavřít, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti všechny jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují přímý zásah do práv účastníka řízení.

Závěrem krajský soud podotýká, že jinou otázkou může být následné posouzení vlivu provedených úkonů v průběhu daňové kontroly z pohledu jejich zákonnosti na výsledek kontroly, tj. pokud např. dojde k doměření daně. K tomu by však došlo rozhodnutím správce daně, proti kterému má daňový subjekt - žalobkyně prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.).

S ohledem na uvedené, kdy dle názoru krajského soudu nebyly v daném případě splněny podmínky pro poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s., nemohl tedy požadovanou ochranu poskytnout, a proto žalobu v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení před krajským soudem náklady nevznikly.

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 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.

-12-

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 Hradci Králové dne 19. července 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu