



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce: **R.Š.**, bytem K.xx xx J., zast. daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad v Jilemnici**, se sídlem Jungmannova 151, 514 00 Jilemnice, v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu,

t a k t o :

- I. Změna žaloby, kterou se žalobce domáhá určení nezákonnosti zásahu spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, s e p ř i p o u š t í.**
- II. Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, s e z a m í t á.**
- III. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 21. 6. 2011 se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem ze strany žalovaného, který spatřoval v zahájení a provádění nezákonné daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

Žalobce namítl, že u něj byla nezákonně zahájena a je nadále nezákonně prováděna daňová kontrola, v níž spatřuje nezákonný zásah. Žalobce jednak nezákonnost daňové kontroly spatřoval ve vlastním zahájení daňové kontroly, namíтал, že mu nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které by osvětlily, proč u něj byla daná daňová kontrola zahájena.

Bylo také porušeno jeho Listinou základních svobod zaručené právo na právní zastupování od počátku řízení. Uvedl také, že nebyl ve smyslu poučovací povinnosti ze strany správce daně o svých právech a povinnostech poučen. Namíтал, že plnou moc daňové poradkyni k zastupování v daňovém řízení udělil již 26. 7. 2010, na počátku jednání dne 2. 8. 2010 se přítomnosti zástupkyně domáhal, správce daně mu pouze sdělil, že toto na věci

nic nemění. Námitku vznesl, ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem nebyla tato námitka posouzena správně.

Další námitky žalobce se týkají protokolu o ústním jednání dne 2. 8. 2010, kterým byla podle správce daně daňová kontrola zahájena. Žalobce namítal, že číslo jednací protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010 nemá správnou časovou posloupnost, dále byl protokol předem připravený, nezachycuje skutečný obsah průběhu ústního jednání, kdy byl žalobce donucen k podpisu ze strany pracovníků správce daně, neboť mu bylo sděleno, že odmítnutí podpisu nemá na protokol vliv, nebyl zde uveden čas jednání a nebyly zde uvedeni zákazníci, kteří se jednání zúčastnili. Žalobce nesouhlasil s tím, že nebyl vyslechnut svědek v prodejně pan M.Z., který měl dosvědčit skutečný průběh jednání. Žalobce jej proto navrhoval jako svědka pro soudní řízení.

Uváděl, že překvapivým jednáním správce daně přímo v prodejně bylo porušeno jeho právo dle § 4 odst. 3 správního řádu, aby byl s dostatečným předstihem spraven o úkonu, který žalovaný učinil. Podle žalobce nebylo na místě zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 učinit přepadovým způsobem za přítomnosti zákazníků v prodejně, tím navíc bylo porušeno právo žalobce na zachování mlčenlivosti podle § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

Jako další důvod nezákonnosti daňové kontroly žalobce označil nezákonný způsob vyřízení jeho námitek týkajících se rozsahu nahlížení do daňového spisu. Žalobce namítal, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2010, č.j. 3016/11-1500-506191, jímž bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti postupu správce daně při nahlížení do spisu dne 4. 10. 2010, je nicotné z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, když výrok rozhodnutí je v rozporu s odůvodněním tohoto výroku. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem na jedné straně konstatovalo, že odvolání je zamítnuto, ale některé námitky vznesené žalobcem označilo jako důvodné. Žalobce také nesouhlasil s postupem Generálního finančního ředitelství, které projednávalo jeho podnět k prohlášení shora označeného rozhodnutí za nicotné, neboť tento správní orgán neprojednal věc žalobce v souladu s ústavněprávní zásadou projednací, neboť podnět vyřídil bez přítomnosti žalobce. Protože je rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem nicotné, nebylo tedy řádně vyřízeno žalobcovo odvolání ve věci nahlížení do spisu.

Dalším důvodem nezákonnosti daňové kontroly žalobce označil postup, kdy Finanční ředitelství v Ústí nad Labem jako odvolací orgán nevyřešil námitku žalobce týkající se porušení mlčenlivosti dle § 23 ZSDP, kterou správce daně porušil tím, že se dostavil k zahájení daňové kontroly do jeho prodejny.

Z uvedených důvodů se žalobce domáhal, aby soud žalovanému zakázal provádět nezákonně zahájenou daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a žalovanému uložil povinnost žalobci nahradit náklady řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v době, kdy byla u žalobce dne 2. 8. 2010 zahájena daňová kontrola daně z příjmů za rok 2007, měl k dispozici pouze předchozí plnou moc doručenou dne 14. 7. 2010, která zástupkyni žalobce zplnomocňovala pouze k zastupování ve věcech DPH a daně z příjmů fyzických osob za rok 2008. Plná moc ze dne 26. 7. 2010 k zastupování také ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 byla zástupkyní předložena až dne 4. 8. 2010. V době zahájení daňové kontroly dne 2. 8. 2010 tak

byl správce daně oprávněn jednat přímo se žalobcem jako daňovým subjektem. S touto námitkou se správce daně a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem řádně vypořádalo s odkazem na § 45 odst. 1 občanského zákoníku. K protokolu o ústním jednání ze dne 2.8.2010 žalovaný uvedl, že v protokolu není zachyceno namítané sdělení žalobce o existenci zástupce ani požadavek na přítomnost zástupkyně při zahájení daňové kontroly. Žalobce se k zahájení kontroly do protokolu nevyjádřil a obsah protokolu schválil bez námitek svým podpisem. Žalovaný se s namítanými skutečnostmi vypořádal ve svém stanovisku, kde uvedl, že přítomná zákaznice nemohla jednání mezi správcem daně a žalobcem slyšet, navrhovaný svědek Martin Závadský ve zjištěné ulici nebydlí. Údaje uvedené do protokolu o ústním jednání, který je úřední listinou, nebyly vyvráceny. Žalovaný upozornil na vyslovený názor nadřízeného správce daně o tom, že žalobce měl možnost trvat na tom, aby jeho námitky a připomínky byly v protokolu zachyceny. Žalovaný se obsáhle vyjadřoval k tvrzením žalobce týkající se nahlížení do správního spisu a postupu správce daně i nadřízeného správce daně při vyřizování námitek žalobce vznášených v tomto směru. Uvedl, že důvodem, proč se žalovaný nevyjádřil k námitce týkající se nahlížení do spisu, je skutečnost, že rozsah umožnění nahlížení do spisu dne 4. 10. 2010 je předmětem samostatného odvolacího řízení, které bylo skončeno rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2011, ve kterém bylo vysloveno, že námitka byla ze strany správce daně vyřízena v souladu se zákonem. K námitce nevyřízení podnětu na porušení mlčenlivosti žalovaný uvedl, že v podání žalobce ze dne 13. 12. 2010 nebyla tato námitka výslovně vznesena. Správce daně se k této věci vyjádřil, nadřízený správce daně považoval tuto stížnost za podnět na porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, stanovisko k upozornění na porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost bylo vydáno. Dále žalovaný uvedl, že považuje poučení obsažené v protokolu o ústním jednání za dostačující a námitku za nedůvodnou. Dále se správce daně vyjádřil k námitce porušení časové řady jednacíh čísel, uvedl, že ji považuje za nedůvodnou, když směřuje do organizační činnosti správce daně. Z skutečnosti, že protokol sepsaný dne 2. 8. 2010 má vyšší číslo jednací, než výzva z pozdějšího dne, nelze dovozovat manipulaci se spisem za účelem zkrácení práv daňového subjektu. K porušení ústavněprávní zásady projednací žalovaný uvedl, že se tato zásada při vyřizování projednávaného podnětu, žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, neuplatní s ohledem na § 261 odst. 6 a § 115 odst. 2 daňového řádu. Na závěr žalovaný uvedl, že žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly nijak zkrácen na svých zákonných právech, žalovaný rozhodoval v souladu se zákonem, proto žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

V doplnění svého vyjádření dne 24. 11. 2011 správce daně upozornil na to, že byla vypracována zpráva o výsledku kontroly, kterou zástupce žalobce převzal dne 3. 10. 2011. K projednání zprávy o výsledku kontroly se nedostavil, proto mu bylo zasláno vyrozumění včetně zprávy o výsledku kontroly. Tímto pokládá správce daně daňovou kontrolu za ukončenou. Správcem daně byl dne 1. 11. 2011 vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007.

S ohledem na změnu skutkového stavu vyzval soud žalobce k upřesnění petitu žaloby, vyzval ho k vyjádření, v čem nyní spatřuje nezákonný zásah či trvání jeho důsledku.

Žalobce podáním ze dne 14. 12. 2011 doplnil, že daňová kontrola podle něj nebyla ukončena v souladu se zákonem, neboť mu k projednání závěrů daňové kontroly byla poskytnuta pouze lhůta 3 dnů v rozporu s § 32 daňového řádu. Proto považuje ukončení daňové kontroly za formální. Navrhuje, aby soud určil, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Shodné stanovisko žalobce sdělil v doplnění žaloby ze dne 27. 12. 2011. V něm

uvedl, že pokud se v následném odvolacím či soudním řízení ukáže pochybení žalovaného při ukončení daňové kontroly, bude v ní moci žalovaný pokračovat. Nejedná se tedy o zásah ukončený, u kterého by nehrozilo opakování či pokračování. Žalobce opět označil ukončení daňové kontroly za formální. Poukázal na to, že navíc nebyla vyřízena jeho stížnost dle § 261 odst. 4 daňového řádu, proto nemohla být daňová kontrola ukončena.

Podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ze dne 21. 6. 2011 žalobce zahájil řízení dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Protože řízení před soudem nebylo skončeno do 31. 12. 2012 (s ohledem na délku lhůty předložení vyjádření a správního spisu žalovaným, sdělení o změně skutkového stavu a pracovní neschopnost zástupkyně žalobce), pokračoval soud v řízení v souladu s č. II bod 1. přechodných ustanovení zákona č. 303/2011 Sb. dle s. ř. s. ve znění účinném od 1. 1. 2012.

K projednání žaloby soud nařídil ústní jednání. Při něm zástupkyně žalobce setrvala na žalobě a doplnění žaloby, skutečnosti zde uvedené shrnula v podané replice. Zdůraznila, že trvá na výsledku svědka Martina Lhotského. Ten by mohl vypovídat k průběhu jednání správce daně se žalobcem v jeho prodejně a potvrdit, že pracovníci správce daně porušili povinnost mlčenlivosti a to, že se žalobce odvolával na udělení plné moci zástupkyni, které se snažil dovolat, a to, že byl nucen k podpisu protokolu. Setrvala na žalobním návrhu na určení nezákonnosti daňové kontroly.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle odst. 2 cit. ustanovení soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen. Podle § 87 odst. 3 s. ř. s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Protože soud z předloženého správního spisu zjistil, že o výsledku daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 prováděné u žalobce byla vypracována zpráva o jejím výsledku, žalobce byl dne 3. 10. 2011 vyzván, aby se dostavil k jejímu projednání, následně mu byla dne 14. 10. 2011 zpráva zaslána a dne 1. 11. 2011 byl vydán dodatečný platební výměr, byl žalobce soudem vyzván (vodítkem mu byl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 1 Aps 3/2006-69, www.nssoud.cz), aby upřesnil s ohledem na změnu skutkového stavu petit žaloby a sdělil, zda na žalobě trvá a v čem případně spatřuje trvající důsledky či hrozbu opakování nezákonného zásahu. Žalobce reagoval návrhem na určení nezákonnosti prováděné daňové kontroly s upřesněním, že

v případě, že bude shledána nezákonnou odvolacím orgánem daňové správy či soudem, může v ní žalovaný pokračovat.

S ohledem na to, že dle § 82 a § 87 s. ř. s. účinného po 1. 1. 2012 je možné, aby soud v případě nezákonného zásahu nejen poskytl ochranu formou zákazu pokračování v zásahu, případně přikázání obnovení stavu před zásahem, ale také určil, že byl zásah nezákonný, souhlasil soud se změnou žaloby dle § 95 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a vyslovil, že se připouští změna petitu žaloby, kterou se žalobce nyní domáhá určení nezákonnosti zásahu spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Nezabýval se již tím, zda trvají důsledky nezákonného zásahu, neboť to od 1. 1. 2012 není podmínkou vedení řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem.

Při posouzení toho, zda bylo zahájení a provádění a ukončení daňové kontroly v případě žalobce nezákonným zásahem do jeho práv, soud vycházel z toho, že daňová kontrola může být podle okolností nezákonným zásahem, jemuž se lze bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, a to protože při ní může dojít ke zkrácení řady základních práv daňového subjektu a také protože, ačkoli se jedná o dílčí postup správce daně v rámci daňového řízení, její ukončení nemusí vždy vyústit ve správní rozhodnutí, proti němuž bylo možno podat žalobu dle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, www.nssoud.cz). Nezákonnou kontrolou, porušující ústavně zaručená práva daňových subjektů, je třeba rozumět například bezdůvodně opakovanou kontrolu při shodném předmětu kontroly, kontrolu zahájenou po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření příslušné daně, apod.

Na stranu druhou je však třeba uvést, že ani z právě citovaného nelze dojít k závěru, že daňová kontrola je nezákonným zásahem vždy, když v jejím průběhu dojde ze strany správce daně k porušení zákona. Shodný závěr byl prezentován Nejvyšším správním soudem např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č.j. 8 Aps 2/2006-101, z něhož si soud dovoluje citovat následující:

„Pro potřeby posuzované věci je přitom u daňové kontroly (§ 16 d. ř.) 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 (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/051) se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Je zřejmé, že např. informační povinnost daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. a) d. ř.], je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků, či dokonce obydlí daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. f) d. ř.]. V návaznosti na takto nastíněné rozlišení, je nutné posuzovat i aspekty daňové kontroly, jako možného nezákonného zásahu.

Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. Podrobně se k aspektům daňové kontroly jako nezákonného zásahu vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu z e d n e 3 1. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004–110 (publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS).

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. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly.

Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah. Shora uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004–110, nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu v jeho rovněž citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005–65. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za splnění podmínek nastíněných v rozsudku ze dne 17. 3. 2005. “

Z tohoto pohledu se soud nejprve zabýval namítanými porušeními zákona při zahájení daňové kontroly, kterých se měl správce daně dopustit dne 2. 8. 2010.

Soud neshledal daňovou kontrolu nezákonným zásahem z důvodu, že při jejím zahájení nebyly žalobci sděleny důvody zahájení a konkrétní pochybnosti správce daně, žalobce v tomto směru odkazoval na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Názor vyslovený v tomto nálezu byl konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, (publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, (publ. in Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 vyslovil, že „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Je třeba uzavřít tím, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly nečiní z daňové kontroly nezákonný zásah.

K námitce porušení práva být zastoupen již od začátku daňového řízení a porušení ZSDP při sepisu protokolu o ústním jednání dne 2. 8. 2010, které způsobují nezákonnost daňové kontroly, soud zjistil následující rozhodné skutečnosti:

Ze shodných tvrzení účastníků a obsahu správního spisu (konkrétně výzvy ze dne 3. 8. 2010, č.j. 25798/10/259930608127) plyne, že u žalobce již probíhalo daňové řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. V tomto řízení byl žalobce

zastoupen zástupkyní za základě plné moci k zastupování ve věcech daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a také DPH, doručené správci daně dne 14. 7. 2010. V době konání ústního jednání dne 2. 8. 2010, kdy se pracovnice správce daně dostavily do prodejny žalobce a sepsaly s ním protokol o ústním jednání č.j. 27897/10/259930606600, nebyla správci daně předložena plná moc k zastupování ze dne 26. 7. 2010, opravňující zástupkyni k zastupování žalobce také ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Jak ze správního spisu soud ověřil, tato plná moc byla správci daně předložena až dne 4. 8. 2010 (viz. protokol o ústním jednání týkající se nahlížení do spisu).

Z protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010, č.j. 27897/10/259930606600, plyne, že tohoto dne došlo k ústnímu jednání přímo se žalobcem v jeho prodejně v Kostelní ulici, Jilemnice, při němž mu bylo ze strany správce daně jen sděleno, že je daňová kontrola zahájena a má předložit daňovou evidenci, a to bez určení lhůty k tomuto úkonu. Protokol obsahoval předtištěné poučení o řadě procesních práv daňových subjektů, včetně poučení dle § 12 ZSDP o tom, že osoba účastníci se ústního jednání má právo podat návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu, podpisu protokolu, o tom, že bezdůvodné odepření podpisu protokolu nemá vliv na jeho důkazní moc, o právu na opis protokolu o ústním jednání a o tom, že správce daně rozhodne o návrzích na doplnění protokolu a o námítkách proti jeho znění. Žalobce protokol podepsal, z protokolu neplyne, že by se žalobce v danou chvíli domáhal jeho doplnění či opravy či změny, dle protokolu nežádal zachycení žádné jím uváděné skutečnosti. Podle tvrzení žalobce při tomto ústním jednání oznámil správci daně, že také ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 je zastoupen, plnou moc k prokázání zastoupení má zástupkyně. Toto tvrzení žalovaný nezpochybnil, pouze tvrdil, že vůči správci daně byla udělená plná moc účinná až od 4. 8. 2010, kdy mu byla předložena zástupkyní.

Dále je třeba uvést, že v návaznosti na probíhající daňové řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 správce daně vydal výzvu ze dne 3. 8. 2010, č.j. 25798/10/259930608127, kterou žalobce spravoval o svých pochybnostech, pojatých ve vztahu k realizovaným prodejmům movitých věcí a přijímání peněžních prostředků v hotovosti prostřednictvím poštovních poukázek v roce 2007 a 2008 ve výši až 700 000 Kč. Touto výzvou správce daně žalobce vyzval k předložení příslušných důkazních prostředků ve vztahu k prodeji movitých věcí v roce 2008 a zároveň upozornil na zahájení daňové kontroly také daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a znovu žalobce vyzval k předložení daňové evidence za rok 2007, tentokrát se stanovením lhůty 15 dnů. Tato výzva byla doručována nejen žalobci, ale také zástupkyni žalobce. Ta se ostatně dne 4. 8. 2010 dostavila ke správci daně, předložila příslušnou plnou moc a domáhala se práva nahlížet do žalobcova daňového spisu.

Podle § 10 odst. 3 ZSDP účinného v době zahájení předmětné daňové kontroly měl daňový subjekt právo dát se v daňovém řízení zastoupit zvoleným zástupcem. Je to odrazem práva na právní moc zaručeného čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Soud má za to, že popsáním způsobem správce daně do tohoto práva nezasáhl. Dne 2. 8. 2010, kdy správce daně neměl prokazatelně k dispozici plnou moc udělenou zástupkyni také pro daňové řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, a byl tedy oprávněn v této věci jednat se přímo se žalobcem, po žalobcem tvrzeném, avšak z protokolu nevyplyvajícím upozornění na udělení plné moci zástupkyni a požadavku na její přítomnost, omezil správce daně svoji činnost jen na formální upozornění na zahájení daňové kontroly. Při tomto ústním jednání správce daně vůči žalobci neučinil žádné úkony, jimiž by žalobci bez přítomnosti zástupkyně ukládal nějaké povinnosti či po něm požadoval okamžité sdělení určitých

skutečností, předložení účetních dokladů či dalších důkazů, neučinil žádné výzvy, jejichž nesplnění by pro žalobce mělo jakékoli negativní důsledky. Žalobce alespoň v tomto směru ničeho netvrdil, nepopisoval, že by při ústním jednání dne 2. 8. 2010 byly činěny jakékoli kroky správce daně směřující k skutečnému prověření daňového základu a příslušné daně. Jeho námitky k protokolaci jednání dne 2. 8. 2010 se ostatně vztahovaly jen k nezanesení požadavku právního zastoupení a okolností podpisu protokolu. Požadavek na předložení daňové evidence za rok 2007 uvedený v protokolu byl také formální, správce daně v daném okamžiku žalobci ani nestanovil lhůtu k předložení požadovaných dokladů. Hned následujícího dne vydal správce daně konkrétní výzvu, kterou na ústní jednání dne 2. 8. 2010 navázal, žalobci specifikoval svoje pochybnosti ohledně osvobození určitých příjmů žalobce v roce 2007 od daně, vyzval jej konkrétně k doložení daňové evidence a důkazních prostředků, ke splnění povinnosti stanovil přiměřenou lhůtu a výzvu již doručoval i zástupkyni žalobce, výzva byla i zástupkyni řádně doručena. Od 4. 8. 2010 již správce daně jednal v daňovém řízení i ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 se zástupkyní žalobce. Je tedy zřejmé, že žalobce nebyl na svém právu na právní pomoc postupem při zahájení daňové kontroly zkrácen, neboť správce daně vlastně po upozornění na udělení plné moci zástupkyni neučinil vůči žalobci žádné kroky, v jejichž důsledku by mohl být žalobce vystaven jakémukoli riziku sankce v daňovém řízení a negativních důsledků při stanovení příslušné daně. Pouhým podpisem protokolu z ústního jednání dne 2. 8. 2010 bez přítomnosti zástupkyně žalobce za dané situace ve svých právech přímo zasažen nebyl. Správce daně byl povinen o provedeném úkonu sepsat protokol přestože úkonu nebyla přítomna zástupkyně žalobce. Namítaný postup správce daně nečiní ze zahájené daňové kontroly nezákonný zásah.

Tvrzená pochybení správce daně při protokolaci a poučování žalobce dne 2. 8. 2010 (řádně nezachycený průběh jednání, neuvedený konec jednání, neuvedení účastníků, vyšší číslo jednací, rozsah poučení) pak podle přesvědčení soudu nejsou takové povahy, že by mohly způsobit, že bude daňová kontrola jako celek nezákonným zásahem, s ohledem na to, že se svou povahou jedná spíše dílčí procesní pochybení správce daně a s ohledem na to, že při tomto ústním jednání došlo jen k formálnímu sdělení správce daně o zahájení daňové kontroly, jiné účinky nelze tomuto úkonu správce daně přisuzovat, protokol nesloužil správci daně jako podklad pro závěry o výsledku daňové kontroly a tedy tvrzená pochybení správce daně nemohla ovlivnit výsledek daňové kontroly.

Soud také neshledal nezákonný zásah v tom, že žalobce nebyl s dostatečným předstihem uvědomen o zahájení daňové kontroly dle § 4 odst. 3 správního řádu. Soud má za to, že tato základní zásada výslovně formulovaná ve správním řádu se při zahájení daňové kontroly neuplatní, byť je samozřejmě správce daně povinen postupovat i při zahájení daňové kontroly v souladu se zásadou součinnosti zakotvenou v § 2 odst. 2 ZSDP, od 1. 1. 2011 pak v § 6 odst. 2 daňového řádu. Z povinnosti správce daně postupovat při zahájení a provádění daňové kontroly v součinnosti se žalobcem však nelze dovodit jeho zákonnou povinnost vyrozumět žalobce o zahájení daňové kontroly předem v určité lhůtě, což ostatně odpovídá samotné kontrolní povaze tohoto úkonu správce daně. A pro úplnost lze uvést, že tuto povinnost správci daně výslovně nezaložil ani daňový řád účinný od 1. 1. 2011. Postup, kterým správce daně hodlal zahájit u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, spočívající v dostavení se na místo kontroly, odpovídal § 16 ZSDP. Ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP předpokládalo provedení, tedy jistě i zahájení daňové kontroly také u daňového subjektu, který je dle § 16 odst. 2 písm. b) a f) povinen zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly a umožnit správci daně vstup na místo, kde podniká.

I zde lze odkázat na to, co bylo uvedeno v souvislosti s namítaným porušením práva na právní zastoupení. V konkrétním žalobcově případě se totiž správce daně dne 2. 8. 2010 v prodejně žalobce omezil na formální oznámení zahájení daňové kontroly a oznámení povinnosti předložit příslušné účetní doklady vztahující se k zdaňovacímu období roku 2007 bez stanovení lhůty k předložení. Jak již soud uvedl, správce daně navázal vydáním výzvy č.j. 25798/10/259930608127, kterou adresoval také zástupkyni žalobce, která již žalobce zastupovala v daňovém řízení ve věcech jiné daně. Za takového skutkového stavu nespatřuje soud zahájení daňové kontroly popsáním způsobem za porušení základních zásad daňového řízení a za nějaký šikanózní výkon kontrolního práva správce daně, který by způsobil nezákonnost zahájení daňové kontroly. Oznámení o zahájení daňové kontroly a jejímu provádění nelze a priori přiznávat difamující účinky, daňovou kontrolu je třeba považovat za jeden z běžných nástrojů správce daně, jimiž disponuje ke kontrole povinností daňových subjektů. Právě s ohledem na kontrolní charakter tohoto úkonu správce daně, při němž správce daně nemusí disponovat určitými pochybnostmi o správnosti prověřovaného základu daně a dalších okolností rozhodných pro jeho stanovení, nelze zahájení daňové kontroly automaticky spojovat s porušením povinností daňového subjektu a přiznáním daně v nesprávné výši.

Dále byla podle žalobce daňová kontrola nezákonným zásahem také proto, že byla porušena mlčenlivosti dle § 23 ZSDP ze strany správce tím, že se k zahájení daňové kontroly dostavil do prodejny žalobce, a dosud nebylo o jeho námitce v tomto směru rozhodnuto. Soud o uplatněné námitce uvážil následně.

Pro přesnost je třeba uvést, že zásada mlčenlivosti, která je jednou ze základních zásad daňového řízení, byla zakotvena a rozvedena v § 24 ZSDP, nikoli § 23 ZSDP, jehož porušení žalobce namítal (§ 23 ZSDP stanovil postup při nahlížení do spisů daňového subjektu). Zásada mlčenlivosti znamená, že správce daně nesmí sdělovat jiným subjektům nic o poměrech daňového subjektu, a to jak osobních, tak souvisejících s podnikáním, které se dozvěděl v souvislosti s daňovým řízením, leda v případech, kdy je zákonem povinnost mlčenlivosti prolomena. Na cit. ustanovení navazoval § 25 ZSDP upravující sankci za porušení povinnosti mlčenlivosti, a to ve formě pokuty do výše 500 000 Kč. Obdobnou úpravu obsahuje daňový řád účinný od 1. 1. 2011, který povinnosti mlčenlivosti upravuje v ustanoveních § 52 až 55. Porušení povinnosti mlčenlivosti je dle § 246 daňového řádu považováno za přestupek, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč.

S ohledem na to, že jak ZSDP v minulosti, tak daňový řád (podle něhož ostatně nadřízený správce daně vyřizoval námitku žalobce o porušení mlčenlivosti ze strany správce daně jako podnět k udělení pokuty) upravují samostatný postih za porušení mlčenlivosti ze strany pracovníků správce daně, má soud za to, že ani případné porušení mlčenlivosti jednáním pracovníků správce daně dne 2. 8. 2010 nelze v žalobcově případě posoudit jako takové porušení zákona, které by zasáhlo do práv žalobce takovým způsobem, že by činilo z prováděné daňové kontroly jako celku nezákonný zásah. Není na místě pro případné porušení povinnosti mlčenlivosti v jednotlivém případě, který nemohl ovlivnit výsledek prováděné daňové kontroly, poskytnout žalobci ochranu v podobě určení, že celá prováděná daňová kontrola je jako celek z tohoto důvodu nezákonná.

Jak je zřejmé z toho, co soud k vznášeným námitkám uvedl, provedení svědecké výpovědi Martina Lhotského, jež měl potvrdit žalobcova tvrzení ohledně průběhu ústního jednání dne 2. 8. 2010, bylo pro posouzení věci soudem nadbytečné.

Dále žalobce namítal, že nebyla řádně vyřízena jeho námitka týkající se rozsahu nahlížení do daňového spisu a v souvislosti s tím i nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2011, č.j. 3016/11-1500-506191, o vyřízení námitek týkajících se rozsahu nahlížení do daňového spisu.

Problematickou nahlížení daňového subjektu do spisu a vyřizování takových námitek v daňovém řízení se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 1. 2010, č.j. 5 Afs 33/2009 - 43, www.nssoud.cz., ve kterém uvedl:

„Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelem, že pro tento případ nepřipadá tato žaloba v úvahu, neboť je svou povahou subsidiární vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Podle § 82 odst. 1 s. ř. s. totiž platí, že touto žalobou se může u soudu domáhat ochrany každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, tedy rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Podle § 85 odst. 1 s. ř. s. je pak žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. V daném případě daňový subjekt, který nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu správce daně umožnil nahlížet do spisu, musí nejprve podat proti takovému postupu správce daně odvolání. Je třeba dát za pravdu stěžovateli, že rozhodnutí nadřízeného správce daně o tomto odvolání je nutno považovat nejen za daňové rozhodnutí z hlediska formálního, tedy podle § 32 daňového řádu, ale zároveň i za rozhodnutí správního orgánu z hlediska materiálního, tedy za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť jím bylo rozhodnuto o právu daňového subjektu nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností, které má podle Ústavního soudu svůj ústavní základ nejen v čl. 36, ale i v čl. 10 a 17 Listiny základních práv a svobod. Z uvedeného tedy vyplývá, že proti takovému rozhodnutí musí být přípustná žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s., neboť žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nepřichází v úvahu právě proto, že se jedná o rozhodnutí, a ne o zásah, a ani kompetenční výluka dle § 70 písm. c) s. ř. s. se v daném případě nemůže uplatnit, neboť zde na rozdíl od situace, kterou posuzoval Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném usnesení ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8, není žádné hlavní řízení, č. j. 5 Afs 33/2009 – 49 jehož vedení by se úkony správních orgánů ve věci nahlížení do spisu mohlo upravovat. Nepřipadá zde tak do úvahy ani pozdější poskytnutí soudní ochrany práva nahlížet do spisů v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatele, a to za situace, kdy na rozhodnutí žalovaného o právu nahlížet do spisu dopadá vzhledem k závěrům Ústavního soudu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“

Z cit. rozsudku soud dovozuje, že tvrzené omezení rozsahu nahlížení do daňového spisu není samo o sobě nezákonným zásahem, výsledek činnosti správních orgánů má podobu formalizovaného rozhodnutí a případnou nezákonnost či dokonce nicotnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2011 o odvolání proti rozhodnutí správce daně o omezení rozsahu nahlížení do daňového spisu žalobce není soud povolán zkoumat v rámci podané žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu. Jak již bylo shora uvedeno, žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu není prostředkem ochrany proti případným dílčím porušením zákona ze strany správce daně v jejím průběhu. V rámci podané žaloby na ochranu před daňovou kontrolou jako nezákonným zásahem není soud povolán

k přezkumu zákonnosti dílčích rozhodnutí, která v jejím průběhu správce daně či nadřízený správce daně vydávali. A už vůbec není soud povolán k tomu, aby soudní kontrola podrobil činnost Generálního finančního ředitelství při projednávání podnětu žalobce k prohlášení nicotnosti takového rozhodnutí.

Soud neshledal důvodnou ani námitku nezákonnosti daňové kontroly spočívající v nezákonném postupu správce daně při projednání zprávy o výsledku daňové kontroly a ukončení daňové kontroly.

V této souvislosti žalobce v podstatě namítal, že neměl dostatečnou lhůtu k projednání výsledků daňové kontroly a ukončení daňové kontroly proto považuje za formální. Nenamítal jiné dotčení na svých právech v souvislosti s ukončení daňové kontroly, např. v podobě nevrácení daňové evidence, předložených vzorků zboží či jiných movitých věcí. Zde soud opět připomíná, že cílem soudní ochrany poskytované v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem není podrobení dílčích procesních úkonů ze strany správního orgánu testu zákonnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, č.j. 8 Aps 4/2007, www.nssoud.cz, jež se týkal právě ukončení daňové kontroly jako případného nezákonného zásahu:

„ ... Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly přitom představuje nezákonný zásah, jehož definiční znaky jsou naplněny po splnění shora popsanych podmínek [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004–42 (č. 720/2005 Sb. NSS)].

Ukončení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom spíše vadou řízení než nezákonným zásahem. O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal, apod. V samotném ukončení kontroly lze však existenci nezákonného zásahu a splnění shora definovaných podmínek ochrany hledat z podstaty věci jen obtížně.“

V návaznosti na uvedený právní závěr soud konstatuje, že případné porušení práv žalobce při ukončení daňové kontroly v podobě nedostatečné lhůty k projednání výsledků daňové kontroly tak může mít teoreticky dopad na stav dokazování ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, není ale nezákonným zásahem do práv žalobce. Nelze pominout, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem má i dle § 82 s. ř. s. účinného po 1. 1. 2011 subsidiární charakter a má místo tam, kde zásah do práv žalobce nemá odraz v rozhodnutí, proti němuž lze primárně brojit žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s. Tvrzenému zkrácení na procesních právech při ukončení daňové kontroly popsáním způsobem, která v žalobcově případě již vyústila ve vydání dodatečného platebního výměru, se žalobce může bránit správní žalobou proti konečnému rozhodnutí.

Ze všech uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu

nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti výroku I. tohoto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. a III. tohoto 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.

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 Liberci dne 22. února 2011.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu