



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **P&J SYSTEM GROUP CZ s.r.o.**, IČO 04645618
sídlem Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3 – Žižkov
zastoupený advokátem JUDr. Igorem Andrýskem
sídlem Masarykovo nám. 120/22, 695 01 Hodonín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonných zásahem žalovaného

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Oznámením žalovaného o provedení daňové kontroly ze dne 13. 2. 2020, č. j. 567349/20/3002-60564-707975 (dále také jako „první oznámení o provedení daňové kontroly“), bylo žalobci oznámeno, aby se dostavil dne 3. 3. 2020 k žalovanému k ústnímu jednání ve věci zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen – prosinec 2018 v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádcích 40 daňových přiznání. Z důvodu nesouhlasu žalobce s místem a termínem jednání byly místo a termín změněny dle žádosti žalobce (místo jednání - Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3; termín konání – 16. 3. 2020). Vzhledem k vyhlášení nouzového stavu v České republice a ve spojitosti s prevencí šíření onemocnění COVID-19 byla dne 16. 3. 2020 s okamžitou platností zrušena na finančních úřadech všechna jednání. O nemožnosti konání ústního jednání a jejím důvodu byl žalobce vyrozuměn telefonicky žalovaným dne 16. 3. 2020, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1137003/20/3002-60564-707975
2. Dne 1. 6. 2020 zaslal správce daně žalobci oznámení o provedení daňové kontroly, č. j. 2935096/20/3002-60564-707975 (dále také jako „druhé oznámení o provedení daňové kontroly“), kterým žalobci oznámil, aby se dne 22. 6. 2020 dostavil ke správci daně na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3, k ústnímu jednání ve věci zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen – prosinec 2018, říjen – prosinec 2019 a leden 2020 v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádcích 40 daňových přiznání. Dne 19. 6. 2020 doručil žalobce správci daně podání, které bylo posouzeno jako 1) plná moc, 2) stížnost proti nezákonnému postupu správce daně a nevhodnému chování úředních osob, 3) podnět k prohlášení podjatosti úřední osoby, 4) námitka místní nepřislušnosti. Dne 3. 8. 2020 bylo žalobci odesláno vyrozumění o výsledku šetření stížnosti. Dne 12. 8. 2020 doručil žalobce správci daně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Dne 14. 8. 2020 byla správcem daně vydána výzva k umožnění zahájení daňové kontroly na DPH, č. j. 3349925/20/3002-60564-707975 (dále také jako „výzva k umožnění zahájení daňové kontroly“), a to za zdaňovací období říjen – prosinec 2018, říjen – prosinec 2019 a leden 2020. Sdělení žalobce k této výzvě, kterým výzvě nevyhověl a informoval žalovaného o podání zásahové žaloby, bylo správci daně doručeno dne 26. 8. 2020.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá vyslovení nezákonnosti a zákazu pokračování daňové kontroly DPH. Namítá, že se žalovaný nevypořádal zákonným způsobem s námitkami žalobce uvedenými v podaných stížnostech. V případě kontroly u subdodavatele žalobce, společnosti Komplex Invest CZ s.r.o. (dále jen „Komplex“) žalovanému nevznikly žádné pochybnosti o dani na výstupu. Žalovaný však chce zpochybňovat vstupní doklady žalobce, které jsou totožné s nezpochybněnými výstupními doklady Komplex. Je tedy zřejmá účelovost daňové kontroly, jakož i nezákonné násobení doměřené daně. Úkony žalovaného spočívající v opakované výzvě k zahájení, resp. provedení daňové kontroly, nemají oporu v zákoně. Jedná se o jasné známky tzv. zaklekávání nepohodlných daňových subjektů. Chce-li správce daně kontrolovat pouze řádek 40 daňového přiznání, měl by vysvětlit, jak chce na základě řádku 40 kontrolovat nějakou daň a jakou. Jednostranná kontrola řádku 40 daňového přiznání nemůže být řádnou a objektivní daňovou kontrolou DPH. Z jednání žalovaného je zřejmé, že chce daň pouze doměřit, nikoliv kontrolovat. V jednotlivých oznámeních o zahájení daňové kontroly byl měněn rozsah zdaňovacího období. Žalobce dále namítá, že o jeho námitce podjatosti Ing. J. S.

bylo rozhodnuto teprve dne 19. 8. 2020, přesto vyřizovala oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 8. 2020, i když by v této době ještě neměla činit žádné úkony. Žalovaný napadeným řízením překročil a překračuje meze stanovené daňovým řádem, neřídí se zásadou zákonnosti, zdrženlivosti, přiměřenosti ani zásadou zákazu libovůle.

4. Žalovaný v rámci svého vyjádření navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dále uvádí, že žalobce zcela opomíjí subjektivní právo, jež mu mělo být údajným nezákonným zásahem zkráceno. Předpokladem úspěšnosti zásahové žaloby přitom je, aby v důsledku nezákonného zásahu došlo k přímému zásahu do žalobcových subjektivních práv. Žaloba je v tomto směru nedostatečně formulována. Dle názoru žalovaného k zahájení daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období ke dni podpisu vyjádření nedošlo. Žalovaný se ve vyrozumění o výsledku šetření stížnosti dostatečným a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami daňového subjektu. Dodatečné platební výměry vydané vůči Komplex neprokazují „zakleávání“ žalovaného a nesouvisí s probíhajícími postupy směřujícími k zahájení daňové kontroly žalobce ani s namítaným nezákonným zásahem. Žalovaný oznámením pouze žádal žalobce o spolupráci při zahájení daňové kontroly, následnou výzvou uložil žalobci povinnosti týkající se zahájení daňové kontroly. Forma, formát ani obsah oznámení o zahájení daňové kontroly není zákonem striktně upraven, správce daně jím žádá daňový subjekt o spolupráci dle § 6 odst. 2 daňového řádu (umožnění zahájení daňové kontroly). Až na základě skutečnosti, že daňový subjekt neposkytne správci daně svoji součinnost, je správce daně oprávněn přistoupit již k jasné formalizovanému postupu, a to k vydání výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 a násl. daňového řádu. Tato výzva má již jasné předepsanou formu, náležitosti a obsah a správce daně jí ukládá jasné povinnosti daňovému subjektu. Rozsah kontroly je plně v kompetenci žalovaného. Předmět kontroly ve výzvě byl uveden totožně s druhým oznámením k zahájení daňové kontroly, avšak byl použit jiný zápis označení zdaňovacího období. Nesoučinností žalobce bylo žalovanému umožněno zahájit daňovou kontrolu. K vydání výzvy k zahájení daňové kontroly ze dne 13. 8. 2020 přistoupil žalovaný až poté, co došlo k vyřízení stížnosti žalobce, která byla shledána nedůvodnou. Výzva byla podepsána osobou, jež nebyla žalobcem označena za podjatou. Ustanovení § 77 odst. 3 daňového řádu navíc nezakládá blokaci pro možnost úřední osoby činit úkony v řízení nebo postupu z důvodu podané námítky podjatosti, pokud nejsou o podjatosti důvodné pochybnosti, což v daném případě nebylo naplněno. Úřední osoba tak mohla činit i obvyklé úkony, z procesní opatrnosti tak však činila až po vyřízení stížnosti na postup správce daně. Vzhledem ke skutečnosti, že k zahájení daňové kontroly doposud nedošlo, není možné, aby soud určil, že daňová kontrola je nezákonná a zakázal v ní žalovanému pokračovat. Úkony správce daně směřující k zahájení daňové kontroly nepředstavují nezákonný zásah do práv žalobce.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Jelikož soud shledal, že podmínky řízení byly splněny, přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, a to podle skutkového a právního stavu v době vydání tohoto rozsudku (§ 87 odst. 1 věta první s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování. Soud neprovedl dokazování daňovým spisem Komplex Invest CZ s. r. o., neboť tento důkaz nemohl nic změnit na závěrech, které soud ve věci samé učinil (viz dále).

6. Jelikož žalobce za zásah považuje trvání daňové kontroly u něj (jak potvrzuje petit žaloby i vyjádření zástupce žalobce při ústním jednání soudu), musí v první řadě poznamenat, že oznámení o provedení daňové kontroly, ani výzva k umožnění zahájení daňové kontroly nevyvolávají zahájení daňové kontroly. K tomu dochází teprve „*prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“ [srov. § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“)], a to i v případě kdy takovému úkonu předcházela výzva k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Daňovou kontrolu nelze zahájit bez dalšího bez součinnosti či bez vědomí daňového subjektu. Na takové případy pamatuje právě § 87 odst. 2 daňového řádu. K tomu, aby byla daňová kontrola řádně zahájena, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat (srov. § 85 daňového řádu). Zpravidla tak bude daňová kontrola zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. O zahájení daňové kontroly správce daně sepisuje protokol o ústním jednání (§ 60 daňového řádu), v rámci kterého je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a jsou zachyceny první úkony správce daně [§ 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Daňová kontrola však není zahájena sepsáním samotného protokolu, ten je pouze formálním dokladem o jejím zahájení. Kontrola je zahájena až prvním faktickým úkonem, kterým správce daně začal fakticky prověřovat předmět kontroly. Tímto faktickým úkonem mohou být otázky správce daně týkající se předmětu daňové kontroly, předání důkazních prostředků či žádost o jejich předání apod. (srov. Rozehnal, T. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář). Pro úplnost lze dodat, že za „*okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
7. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že daňová kontrola za předmětná zdaňovací období u žalobce na základě prvního ani druhého oznámení o provedení daňové kontroly zahájena nebyla a ani zahájena být nemohla. Uvedenými oznámeními o provedení daňové kontroly žalovaný pouze způsobem podle § 87 odst. 1 daňového řádu vyzýval žalobce k součinnosti a k samotnému řádnému zahájení daňové kontroly pouze směřoval, přičemž ani v případě, že by žalobce na žádost správce daně k jednání dorazil, by toto automaticky neznamenalo zahájení daňové kontroly (viz výše). Vzhledem k nečinnosti žalobce dokonce zahájena nebyla ani posléze, tj. způsobem podle § 87 odst. 2 daňového řádu na základě vydané výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly. Žalobce výzvě žalovaného k umožnění zahájení daňové kontroly nevyhověl a žalovaného toliko informoval o podání zásahové žaloby vůči jeho postupu, k ústnímu jednání se nedostavil a žalovaný dosud daňovou kontrolu u žalobce nezahájil.
8. Již z těchto důvodů je nutno považovat žalobu za nedůvodnou. Neexistuje-li tvrzený zásah, nemůže soud konstatovat jeho nezákonnost či nařídít žalovanému v něm nepokračovat.

9. Kromě toho z výše uvedeného také vyplývá, že žalovaný výše uvedenými oznámeními, kterými žalobce informoval o možnosti zahájení daňové kontroly, kdy se žalobce za tímto účelem měl dostavit k ústnímu jednání, nepostupoval nezákonně.
10. Ze skutkového stavu věci přitom jednoznačně vyplývá, že napadený postup žalovaného, směřující k zahájení daňové kontroly, spočíval toliko ve vydání dvou oznámení o provedení daňové kontroly a jedné výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, kterými žalovaný žádal žalobce o součinnost při plánovaném zahájení daňové kontroly. Na základě prvního oznámení dohodl správce daně se žalobcem ústní jednání na den 16. 3. 2020 (vycházející z požadavku žalobce) v kanceláři místně příslušného správce daně žalobce, tj. Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (vycházející z požadavku žalobce). Poté, co ústní jednání nemohlo proběhnout z objektivních důvodů na straně správce daně, o kterých byl žalobce úřední osobou Ing. J. S. telefonicky seznámen (jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1137003/20/3002-60564-707975), zaslal žalovaný žalobci druhé oznámení o provedení daňové kontroly, ve kterém opět toliko požádal žalobce o součinnost při zahájení daňové kontroly a o jeho účast na ústním jednání na (již mezi stranami dohodnutém místě) Finančním úřadě pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 dne 22. 6. 2020. Ani následně zaslanou výzvou k umožnění zahájení daňové kontroly žalovaný po žalobci nepožadoval nic jiného, než poskytnutí součinnosti při zahájení daňové kontroly a, v tomto případě již kvalifikovaně – způsobem předpokládaným § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobce ke sdělení vhodného termínu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly. Revizí správního spisu zdejší soud nezjistil žádné jiné, invazivní úkony žalovaného, kterými by jakkoli bezprostředně zasahoval do právní sféry žalobce.
11. Konkrétní postup žalovaného, který sám o sobě nijak nezasahoval do práv žalobce a toliko jej žádal o poskytnutí součinnosti, v dané věci směřující k zahájení daňové kontroly však nemohl za dané situace, tj. za situace, kdy nebyla zahájena daňová kontrola, přímo zasáhnout do právní sféry žalobce a zkrátit jej tak na jeho právech.
12. Nutno podotknout, že většinu námitek může žalobce uplatňovat proti samotnému rozhodnutí, kterým by případně došlo k doměření daně žalobci. Nebylo-li takové rozhodnutí vydáno, je nutno námitky uplatněné žalobcem považovat za předčasné. Žalobce fakticky nebrojí proti postupu žalovaného, nýbrž proti toliko vlastní konstrukci možného budoucího postupu žalovaného a možných důvodů pro takový postup.
13. I kdyby proto soud jako zásah (mimo rámec žalobcem vymezeného nezákonného zásahu) posuzoval úkony směřující k zahájení daňové kontroly, nemohl by konstatovat nezákonnost takového zásahu (bylo-li by možné pojmově o zásahu hovořit).

IV. Shrnutí a náklady řízení

14. Jelikož soud shledal, že k namítanému zásahu ze strany žalovaného nedošlo, nemohl shledat žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
15. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. dubna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu