



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: **RI OKNA, a. s.**, IČO 60724862
sídlem Úkolky 1055, 696 81 Bzenec
zastoupený Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v nesepsání úředních záznamů o provedeném dokazování a jejich nezaložení do správního spisu,

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. Předmětem řízení je tvrzený nezákonný zásah žalovaného spočívající v tom, že žalovaný je podle žalobce dlouhodobě nečinný při hodnocení předložených důkazních prostředků a informování žalobce o stavu dokazování. Podle žalobce jedná žalovaný nezákonně, jestliže na základě § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) průběžně neseписuje o provedeném dokazování úřední záznamy a nezakládá je do spisu.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce namítá, že žalovaný nikdy neinformoval žalobce o stavu dokazování a tento stav ani sám žalobce nebyl schopen zjistit nahlédnutím do správních spisů, ve kterých byl chaos. Vyšlo najevo, že žalovaný za dva roky žádné hodnocení důkazních prostředků neprováděl. Výsledek své činnosti má přitom s ohledem na § 92 odst. 7 daňového řádu zachytit v materializované podobě do úředního záznamu. Pokud jde o lhůty pro hodnocení důkazních prostředků, platí zásada v § 7 odst. 1 daňového řádu. Hodnocení čehokoli probíhá kontinuálně, vjemy mozek vyhodnocuje ihned. Důkazní prostředky jsou tedy obecně hodnoceny okamžikem, kdy došly do sféry vlivu orgánu veřejné moci. Vyhotovení úředního záznamu o hodnocení důkazních prostředků je správní orgán povinen dělat průběžně, nejdéle v řádu dnů, spíše hodin. Zásah je nezákonný také pro porušení základních zásad daňového řízení vyjádřených v § 5 odst. 1, 2 a 3, § 7 odst. 1 a 2 a § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Judikatura posvětila proces ukončení daňové kontroly, jeho koncentraci a rychlost. Posvětila, že daňová kontrola probíhá i celé tři roky, po celou dobu správce daně nijak nekomunikuje a nesděluje stav dokazování a všechno se pak odehraje v řádu dnů a je mu stanovena lhůta v řádu dnů, ve které často není schopen ani přečíst ani pochopit výsledek kontrolního zjištění, natož aby mohl efektivně navrhnout důkazní prostředky. Východiskem je důsledně a hned trvat na průběžném hodnocení důkazů a při nečinnosti podávat zásahové žaloby. Žalobce proto navrhuje, aby soud konstatoval, že žalovaný v rozporu s § 92 odst. 7 daňového řádu neseписal úřední záznamy o provedeném dokazování a nezaložil je do správního spisu, a aby žalovanému uložil povinnost vydat tyto úřední záznamy žalobci a zaplatit žalobci náklady soudního řízení.
3. Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že žalobce opomíjí subjektivní právo, jež mělo být údajným nezákonným zásahem zkráceno, jakož i uvedení příčinné souvislosti mezi zásahem a zkrácením. Správce daně průběžně ověřoval skutečnosti a hodnotil důkazní prostředky. Hodnocení důkazů uvedl do výsledku kontrolního zjištění. Zákon neukládá správci daně povinnost sepsání úředního záznamu o dílčím hodnocení důkazních prostředků. Sepíše jej tehdy, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, v daném případě v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Při prověřování a hodnocení důkazů není správce daně vázán lhůtou. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
4. Žalobce v replice označuje některá tvrzení žalovaného jako nepřesná a lživá. Výsledek kontrolního zjištění byl odeslán dne 29. 10. 2020, údajně již dne 7. 10. 2020 zařadil správce daně do spisu 679 stran písemností, které byly využity v průběhu důkazního řízení, ale doručil je žalobci teprve dne 22. 12. 2020. Úřední záznam stejného čísla jednacího jako ten ze dne 7. 10. 2020 je v sestavě písemností zapsán už dne 28. 8. 2020. Přílohou jsou též důkazní prostředky prokazatelně obdržené až po datu 7. 10. 2020. Evidence spisu správce daně neposkytuje věrný obraz a umožňuje nekontrolovatelné vkládání a vyjímání důkazních prostředků. Dodnes správce daně neposkytl soupis všech důkazních

prostředků. Protože takový soupis není ve výsledku kontrolního zjištění, nemůže zde být ani úplné hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Žalobce poukazuje na některé důkazy, které nebyly hodnoceny, a na „žonglování“ s důkazy. Úmyslem žalovaného je neumožnit realizaci zákonných práv žalobce. Žalobce upozorňuje na časovou souslednost některých procesních kroků a namítá, že namísto prodloužení lhůty k vyjádření se správce daně žalobci tuto lhůtu zkrátil. Na závěr žalobce modifikoval žalobní petit tak, aby soud konstatoval, že žalovaný v rozporu s § 92 odst. 7 daňového řádu ve vydaném výsledku kontrolního zjištění neuvedl všechny shromážděné důkazní prostředky ani zde neuvedl jejich hodnocení, a protože tak neučinil ani dříve v jiném úředním záznamu, neumožnil žalobci realizovat jeho právo vyjádřit se před ukončením kontroly ke všem shromážděným důkazům.

5. Ve svých dalších doplňujících podáních žalobce především poukázal na aktuální vývoj ve věci a na to, že žalovaný nově vydal jeden úřední záznam o hodnocení důkazů, který podle něj dokládá, že když je žalobci dána možnost, je schopen svá tvrzení prokázat.
6. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

7. Soud předně poznamenává, že ve věci rozhodoval o důvodnosti žaloby tak, jak byla vyjádřena v původním žalobním petitu. Při ústním jednání soud rozhodl o tom, že se změna petitu vyjádřená v replice nepřipouští, a to ze dvou důvodů. V první řadě změněný petit představoval významný posun v tom, co bylo jako nezákonný zásah žalováno. Zatímco základním bodem původní žaloby byla námitka, že žalovaný měl průběžně hodnotit důkazy v rámci samostatných úředních záznamů, dle petitu obsaženého v replice by měl soud primárně posoudit to, zda bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění po obsahové stránce dostatečné a souladné se zákonem. Soud má proto za to, že výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu. Druhým důvodem, proč soud nepřipustil změnu žalobního petitu, je skutečnost, že změněný návrh by nebyl přípustný. Zaprvé, obsahové nedostatky seznámení s výsledkem kontrolního zjištění soud obecně nepokládá za způsobilé samostatně kohokoliv přímo zasáhnout v jeho právní sféře (pojmově se tak nemůže jednat o zásah ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“). Do práv daňového subjektu je v tomto případě zasahováno spíše zprostředkovaně, a to prostřednictvím následného rozhodnutí ve věci samé. Z toho pak plyne druhý důvod nepřipustnosti takové žaloby, a sice subsidiární charakter zásahové žaloby. Žalobce se totiž proti procesním vadám tohoto typu může (a primárně má) bránit oprávněnými prostředky proti rozhodnutí ve věci samé a následně žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.
8. Krajský soud v Brně shledal, že žaloba byla podána v zákonné lhůtě osobou k tomu oprávněnou a směřuje proti jednání (resp. nečinnosti) správního orgánu, které pojmově může být zásahem ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nelze souhlasit se žalovaným, že by zásah do práv žalobce nekonkretizoval. Pokud by soud přistoupil na žalobcův výklad § 92 odst. 7 daňového řádu, byl by zásah do žalobcových práv ze žaloby zcela zřejmý. Pokud by žalovaný měl průběžně vydávat úřední záznamy o hodnocení jednotlivých důkazů a tyto úřední záznamy by nevydával, je logické, že by se žalobce cítil zkrácený na svých právech tím, že na takové průběžné hodnocení nemůže reagovat, a nemůže tak dlouhodobě

realizovat veškerá svá procesní práva. Nešlo by tudíž o jednorázový nedostatek, proti kterému by se měl žalobce bránit toliko opravnými prostředky proti rozhodnutí ve věci samé (jako je tomu v případě nedostatků seznámení s výsledkem kontrolního zjištění). Soud proto shledal tvrzení o zásahu do práv žalobce jako plausibilní. To, zda žalobce interpretuje § 92 odst. 7 daňového řádu po právu, je již otázkou posouzení důvodnosti žaloby, nikoliv její přípustnosti.

9. Soud konstatuje, že dle formulace původního žalobního petitu se žalobce domáhá ochrany proti trvajícímu zásahu. V bodě II. se totiž domáhá uložení povinnosti vydat úřední záznamy o provedeném dokazování, tj. ukončení nezákonného zásahu. Mezi stranami je přitom nesporné, že před vydáním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 26. 10. 2020 žalovaný žádné úřední záznamy o hodnocení jednotlivých důkazů nevydával a nevydal je ani dodatečně (žalovaný sice po podání žaloby vyhotovil jeden úřední záznam o hodnocení důkazů dne č. j. 1093414/21/3013-60561-705639, nicméně tento úřední záznam se týkal jen dílčího okruhu důkazních prostředků). Soud tedy akceptuje vymezení zásahu jako trvajícího, byť intenzita tvrzeného zásahu by se nutně výrazně snížila vydáním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Protože se otázka trvání zásahu s ohledem na závěry, které soud dále učinil, nejeví jako podstatná pro posuzovanou věc, nepovažoval soud za potřebné otázku trvání zásahu dále vyjasňovat a činit v tomto směru případně další procesní kroky.
10. Jelikož je existence nečinnosti žalovaného (tj. nevydávání úředních záznamů o průběžném hodnocení důkazů), kterou žalobce klasifikuje jako zásah, nesporná, přistoupil soud k posouzení, zda je tato nečinnost nezákonná.
11. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
12. Pro účely interpretace citovaného ustanovení je nejprve nutné vymezit pojem dokazování, neboť teprve po provedeném dokazování vzniká správci daně povinnost vyjádřit hodnocení důkazů v úředním záznamu či jiné písemnosti. Pojem dokazování zahrnuje celý proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Sestává tedy z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, z jeho provádění (tj. čerpání onoho poznatku) a hodnocení. Hodnocení důkazů je tedy závěrečnou fází dokazování, přičemž toto hodnocení nemůže správce daně provádět pouze izolovaně po provedení každého důkazu, neboť je povinen důkazy hodnotit mimo jiné ve vzájemných souvislostech. Hodnocení důkazů se tak zásadně provádí až po obstarání všech podkladů a provedení důkazů. Pouze v tu chvíli lze totiž hodnotit veškeré důkazy skutečně ve svém souhrnu. Izolované hodnocení jednotlivých důkazů je sice možné, není však zákonem vyžadováno a podle názoru soudu ani není vhodné. Izolované hodnocení důkazu totiž nemůže mít relevantní vypovídací hodnotu, neboť jednotlivé dílčí důkazy často nejsou způsobily určitou skutečnost prokázat nade vší pochybnost. Navíc, zatímco jeden důkaz může svědčit ve prospěch určitého tvrzení, jiný důkaz může toto tvrzení spíše vyvracet. Jednotlivé důkazy navzájem potvrzují či vyvracejí svou pravost, pravdivost či vypovídací hodnotu. Průběžné vyhotovování úředních záznamů hodnotících jednotlivé důkazy by tak bylo značně nevhodné, neboť by toto hodnocení často ani nebylo možné při následném rozhodování využít.

13. Zákon právě proto stanoví povinnost vyjádření hodnocení důkazů v úředním záznamu pouze pro případ, že se hodnocení neuvádí v jiné písemnosti. Takovou písemností je typicky seznámení s výsledky kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole nebo odůvodnění rozhodnutí. V projednávané věci sice byl vydán pod č. j. 1093414/21/3013-60561-705639 jeden úřední záznam samostatně hodnotící skupinu důkazů, nicméně to byl právě případ, kdy toto hodnocení nebylo obsaženo v jiné písemnosti – tj. v dříve vydaném seznámení s výsledky kontrolního zjištění.
14. Žalovaný tedy nebyl povinen průběžně v rámci daňové kontroly provádět hodnocení jednotlivých důkazů v samostatných úředních záznamech. Tvrzenou nečinnost proto nelze hodnotit jako nezákonnou.
15. Opak nelze dovodit ani ze základních zásad daňového řízení, ani například z žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018-45. Správce daně má jistě postupovat tak, aby byl daňový subjekt v průběhu celé daňové kontroly informován o provádění důkazů či stavu dokazování. V první řadě musí umožnit daňovému subjektu realizaci jeho práv při samotném provádění důkazů, např. práva být přítomen výsledku svědka a klást mu dotazy. Kromě toho musí také daňovému subjektu umožnit obecně realizaci jeho procesních práv a unesení jeho důkazního břemene. Za tímto účelem musí mít daňový subjekt reálnou možnost zjistit, jakými důkazními prostředky správce daně v každém jednotlivém okamžiku disponuje. Neznamená to však, že by měl správce daně daňový subjekt průběžně informovat také o tom, jak zatím důkazy hodnotí a zda považuje určitá tvrzení v danou chvíli za prokázaná či nikoliv. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud nevyslovil, že by měl být daňový subjekt informován průběžně o hodnocení důkazů, nýbrž o stavu dokazování. Jak přitom zdejší soud uvedl výše, dokazování nezahrnuje pouze hodnocení důkazů, ale také obstarávání důkazních prostředků a provádění důkazů. Právě k těmto dvěma fázím dokazování přitom výtka Nejvyššího správního soudu směřovala.
16. Uvedené potvrzuje například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59: *„K námitce, že ve zprávě o daňové kontrole chybí odkaz na úřední záznam o hodnocení důkazů, resp. že takový záznam vůbec neexistuje, soud konstatuje, že úřední záznam o hodnocení důkazů se sepisuje pouze tehdy, neuvádí-li se toto hodnocení v jiné písemnosti založené ve spise (§ 92 odst. 7 daňového řádu). V posuzované věci bylo hodnocení důkazů obsaženo právě ve zprávě o daňové kontrole, správce daně již nemusel vyhotovovat úřední záznam o hodnocení důkazů a ve zprávě o daňové kontrole na něj odkazovat.“*
17. Namítá-li žalobce, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 26. 10. 2020 není z řady důvodů dostatečné, pak již vytýká konkrétní procesní pochybení, které může být předmětem soudního přezkumu až v rámci žaloby proti rozhodnutí ve věci samé. Žalobcem tvrzená povinnost správce daně provádět průběžné hodnocení důkazů v úředních záznamech se nemůže odvíjet od toho, zda je následné hodnocení důkazů „v jiné písemnosti“ vadné. Soud neshledal žalobu nedůvodnou proto, že by hodnocení důkazů bylo provedeno v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (popř. dokonce že je toto hodnocení řádné), nýbrž proto, že žalovaný mohl provádět hodnocení důkazů „v jiné písemnosti“ až v závěru daňové kontroly a nemusel je provádět průběžně v rámci samostatných úředních záznamů.
18. Podstatou celé řady žalobních argumentů je právě poukazování na celou škálu různých nezákonností, kterých se měl žalovaný v průběhu daňové kontroly dopustit. Soud

rozhodně nehodlá tvrzená pochybení jakkoliv bagatelizovat, musí však konstatovat, že v nyní projednávané věci není prostor pro celkové hodnocení zákonnosti postupu žalovaného. Hodnocení zákonnosti dílčích úkonů žalovaného totiž nemůže nic změnit na závěru, že žalovaný nebyl povinen průběžně provádět hodnocení jednotlivých důkazů v rámci samostatných úředních záznamů. Pouze na okraj však soud opakuje, že správce daně musí postupovat tak, aby daňový subjekt mohl reálně využívat svých procesních práv. Zejména řádné vedení spisu je jedním ze základních předpokladů pro to, aby mohl daňový subjekt reagovat na vývoj daňové kontroly. Není potřeba, aby daňový subjekt znal předběžný názor správce daně na hodnocení důkazů, je však nezbytně nutné, aby před ním správce daně žádné podklady netajil (neponechával je bez zákonného důvodu ve vyhledávací části spisu či dokonce zcela mimo spis) a aby správní spis poskytoval jednoznačný obraz o tom, jaký byl jeho obsah v každém jednotlivém okamžiku. Jinými slovy hodnocení důkazů nemusí být předem (před seznámením s výsledkem kontrolního šetření) správcem daně vyjádřeno v samostatné listině, mělo by však být pro žalobce po prostudování daňového spisu předvídatelné.

19. Soud rozumí i pohnutce žalobce k podání žaloby, spočívající v podle něj nevyváženém nastavení vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem, projevujícím se v údajně překotném ukončování několik let trvající daňové kontroly. Toto vnímání však zdejší soud nesdílí a nepovažuje obecně za nezákonné (protiústavní či nepřiměřené), jestliže daňová kontrola trvá několik let a poté je dán daňovému subjektu o poznání kratší čas k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění a navržení dalších důkazů. Pochopitelně mohou nastat situace, kdy je v konkrétním případě takový stav (prodlužování daňové kontroly či překotnost jejího ukončování) způsoben jinými pochybeními správce daně, například jeho celkovou nečinností či postupem, který fakticky krátí daňový subjekt na jeho procesním právu. Pro tyto případy se ovšem daňový subjekt nemůže domoci ochrany podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v neprovádění průběžného hodnocení důkazů v samostatných úředních záznamech. Právní řád však připouští jiné prostředky nápravy, přičemž jde-li o soudní ochranu, může daňový subjekt po vyčerpání prostředků nápravy uvnitř daňové správy zejména podat žalobu proti rozhodnutí, které z vadou stíženého řízení vzešlo, či žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v (obecné) nečinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly.

IV. Shrnutí a náklady řízení

20. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
21. 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 4. května 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu