



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Rytex, s. r. o.**, IČ 06972357
sídlem Podskalská 1512/22, 128 00 Praha 2 - Nové Město
zastoupená advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M.
sídlem Panská 895/6, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČ 72080043
sídlem T. G. Masaryka 1393, 562 01 Ústí nad Orlicí

v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu

takto:

- I. Žaloba se v části, ve které se žalobce domáhá určení, že zahájení a provádění daňové kontroly žalovaným vůči žalobci na dani z přidané hodnoty za období měsíce červenec – listopad roku 2019 na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/20809-60562-608372, bylo nezákonné, se odmítá.
- II. Žaloba se v části, ve které se žalobce domáhá toho, aby soud zakázal provádět u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za období měsíce červenec – listopad roku 2019 zahájené na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne

23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/20809-60562-608372, a aby zároveň soud žalovanému přikázal, aby žalovaný obnovil stav existující před zahájením této daňové kontroly, se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou dne 7. 9. 2020 domáhá poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu v řízení vedeném podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“). V petitu žaloby jednak navrhl, aby soud vydal rozsudek, kterým by bylo určeno, že zahájení a provádění daňové kontroly žalovaným vůči žalobci na daň z přidané hodnoty za období měsíce červenec – listopad roku 2019 na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/20809-60562-608372, bylo nezákonným zásahem a zároveň se žalobce domáhá toho, aby soud žalovanému uložil zákaz provádět u žalobce daňovou kontrolu na této dani za zmíněné období a aby žalovaný obnovil stav existující před zahájením této daňové kontroly. Žalobce odůvodnil žalobu tím, že žalovaný před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“).
2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s názorem žalobce nesouhlasil a upozornil zejména na skutečnost, že v dané věci byly vydány zajišťovací příkazy a že daňová kontrola byla zahájena v plném rozsahu a správce daně nemohl využít výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, protože ta by se vztahovala pouze k omezenému rozsahu skutečností vztahujících se k tvrzené daňové povinnosti. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
3. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 82 a násl. s.ř.s. dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
4. V dané věci soud rozhodoval již jednou, a to usnesením ze dne 10. 12. 2020, č. j. 52 Af 55/2020 - 22, kdy žalobu z důvodu opožděnosti odmítl. Toto rozhodnutí soudu na základě podané kasační stížnosti zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, v němž uvedl, že v dané věci žalobce namítl nesplnění podmínek pro zahájení a provádění daňové kontroly z důvodu absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a „jelikož jednání žalovaného v němž stěžovatelka spatřuje nezákonný zásah, bylo ze své povahy trvající, a nikoliv jednorázové povahy, subjektivní žalobní lhůtu nebylo možné odvíjet od okamžiku, kdy se stěžovatelka dozvěděla o zahájení předmětné daňové kontroly či o vydání zajišťovacích příkazů. V době podání zásahové žaloby se totiž jednalo o zásah trvající a neukončený, subjektivní lhůta k jejímu podání začínala běžet každý den znovu, a žaloba proto nemohla být opožděná“ (srov. bod 15 zrušujícího rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28). Tímto rozhodnutím bylo předchozí usnesení krajského soudu výše zmíněné zrušeno a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, ten je právním názorem uvedeným v tomto rozsudku NSS vázán, tedy v daném případě je vázán i názorem NSS o tom, že žaloba nebyla opožděná v dané věci.

5. V neposlední řadě je však třeba konstatovat, že v tomto rozsudku NSS je uveden právní závěr, který krajský soud musí respektovat, tedy, že se může jednat o zásah trvající a neukončený. Podle ust. § 82 s.ř.s. se 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 žalobou u soudu domáhat se ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
6. Z toho vyplývá, že právní úprava rozlišuje případy, kdy se žalobce domáhá ochrany proti zásahu, který trvá, případně trvají jeho následky, a případy, kdy se žalobce domáhá deklarace, že již ukončený zásah byl nezákonný. Z uvedeného vyplývá, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nemůže žalobce požadovat vydání určovacího výroku, že žalovaný zásah byl nezákonný, dokud tento zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo hrozí jeho opakování (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48, ze dne 23. 8. 2017, č. j. 3 As 67/2017 - 29). V dané věci však žalobce postupoval v rozporu s právní úpravou a s výše zmíněnou judikaturou NSS, když se v petitu žaloby domáhá jednak deklarace nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly výše zmíněné, avšak současně se domáhá vydání konstitutivního výroku, tj. aby soud zakázal provádět zmíněnou daňovou kontrolu a aby současně soud přikázal žalovanému obnovit stav existující před zahájením zmíněné daňové kontroly. Protože, jak NSS ve zrušujícím rozsudku ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28, rozhodl, může se v dané věci jednat o zásah trvající a neukončený, proto v takovém případě se nelze domáhat rozhodnutí soudu, kterým by bylo určeno, že zahájení a provádění daňové kontroly bylo nezákonné, tedy žaloba v této části je nepřípustná, neboť neodpovídá obsahu ustanovení § 82 s.ř.s., který *„mimo jiné i obecně vymezuje, čeho se může žalobce v řízení na ochranu před nezákonným zásahem domáhat“* (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2017, č. j. 3 As 67/2017 - 29, bod 11). Žalobu pak v této části krajský soud musel odmítnout jako nepřípustnou ve smyslu § 82 a § 87 odst. 2 s.ř.s. (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2017, č. j. 3 As 67/2017 - 29). O odmítnutí žaloby v uvedené části rozhodl soud ve výroku I. tohoto rozsudku.
7. Ve zbývajících částech nároku žalobce, v němž se žalobce domáhá vydání rozhodnutí s konstitutivním výrokem, tj. aby soud zakázal žalovanému provádět zmíněnou daňovou kontrolu a aby žalovanému přikázal obnovit stav existující před touto daňovou kontrolou, resp. před jejím zahájením, krajský soud dospěl k následujícím závěrům.
8. Žalobce spatřuje nezákonnost zahájení daňové kontroly v tom, že žalovaný nepostupoval podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly nevyzval daňový subjekt, tedy žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení a nestanovil mu náhradní lhůtu. Žalobce tedy namítal, že žalovaný nevyužil i méně intenzivní zásah do sféry daňového subjektu, než je daňová kontrola. S tímto názorem žalobce se krajský soud neztotožnil.
9. Účelem postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který zahrnuje možnost správce daně vyzvat daňový subjekt před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, je možnost daná právní úpravou daňovému subjektu napravit vlastním právním jednáním, tedy dodatečným daňovým tvrzením, nesprávnou výši daně. Tento zákonný postup je v souladu s ustanovením § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu

s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Avšak tato možnost neznamená, že správce daně je automaticky bez dalšího povinen vždy postupovat podle citovaného ustanovení daňového řádu a daňovému subjektu tuto možnost vždy poskytnout. Je sice pravdou, že povinnost takto postupovat správce daně má a je „zásadně“ povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v případech, kdy se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či o důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55), avšak v případech, jak tomu bylo v projednávané věci, kdy správce daně bude mít poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že *„daňový subjekt se snažil následným jednáním (typickými úpravami svých povinností, evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícím skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně“*, tak lze od výzvy *„k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu“* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 60).

10. V dané věci před zahájením daňové kontroly předcházelo vydání pěti zajišťovacích příkazů na DPH za období červenec – listopad roku 2019, a to podle ust. § 167 daňového řádu. Z podrobných odůvodnění těchto zajišťovacích příkazů vyplývá, že žalobce se v tomto období zapojil do řetězce obchodních korporací bez faktické ekonomické činnosti, který vykazuje typické znaky řetězce, jehož účelem je pouze krácení DPH, a to v podobě fakturování fiktivních plnění, tedy že žalobce byl zapojen v podvodném řetězci za účelem podvodného vylákání DPH, čemuž dle odůvodnění těchto zajišťovacích příkazů nasvědčovala celá řada znaků a indicií, typických pro podvody na DPH (například neplnění zákonné povinnosti zveřejňovat účetní závěrku, daňový subjekt je řízen jinou osobou než jednatelem, daň na začátku fakturačních řetězců nebyla odvedena do státního rozpočtu, jednotlivé obchodní korporace v řetězci neměly personální či technické zázemí pro uskutečňování zdanitelných plnění, všechny korporace měly ve veřejném rejstříku zapsán shodný předmět podnikání, někteří subdodavatelé byli hodnoceni jako nespolehliví plátcí a přestali v řetězci figurovat, nápadná podobnost a dřívější personální propojenost obchodních korporací zapojených v obchodním řetězci, výběry v hotovosti z bankovního účtu, atd.). Podle závěrů správce daně, který je obsažen v těchto zajišťovacích příkazech, žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od konkrétních dodavatelů v rozporu s ustanovením §§ 72 a 73 zákona o DPH, když správcem daně zjištěné skutečnosti svědčí tomu, že vůbec nedošlo k přijetí zdanitelných plnění od těchto dodavatelů, a správce daně, tj. žalovaný, dospěl k závěru, že byly zjištěny poznatky, ze kterých vyplývají důvodné skutečnosti svědčící vědomému krácení DPH, a proto byly vydány uvedené zajišťovací příkazy v souvislosti s existencí odůvodněné obavy o budoucí dobytost DPH. Ostatně ani sám žalobce v žalobě tyto závěry vyplývající ze zajišťovacích příkazů nezpochybňoval, dokonce sám v žalobě tyto zajišťovací příkazy označil. V takovém případě se pak žalobce nemůže „divit“, když na základě důvodného podezření správce daně o spáchání podvodu na DPH ze strany žalobce zahájil správce daňovou kontrolu a nepostupoval tak již podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Navíc, jak vyplývá ze sdělení správce daně a ze sdělení žalovaného ze dne 3. 6. 2020, žalobce byl seznámen se skutečností, že daňová kontrola v dané věci bude zahájena v neomezeném rozsahu, přičemž výzva k podání dodatečného daňového přiznání by se vztahovala pouze

k omezenému rozsahu skutečností vztahující se k tvrzené daňové povinnosti. Krajský soud neshledal na postupu žalovaného nic nezákonného, a proto musel žalobu jako nedůvodnou zamítnout (§ 87 odst. 3 s.ř.s.).

11. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Pardubice 9. června 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu