

USNESENÍ

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka Liberec rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: X
bytem X
zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 637/6, Liberec 4

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**
sídlem 1. máje 97, Liberec

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 15. 9. 2021, č. j. X

takto:

- I. Žaloba na určení, že oznámení Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 15. 9. 2021, č. j. X, je nezákonným zásahem, se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se vrací z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, k rukám Mgr. Lukáše Votruby, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou dne 25. 10. 2021 se žalobkyně domáhá ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonný zásah žalovaného správce daně spatřuje v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 15. 9. 2021, č. j. X, doručeného do datové schránky dne 25. 9. 2021, jejímž předmětem je daň z příjmů z pronájmu dle § 9 zákona č. 589/1992 Sb. za zdaňovací období roku 2011. Žalobkyně namítala, že žalovaný podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zahájil druhou daňovou kontrolu, když první kontrola probíhá v řízení, které je nyní ve fázi odvolání u Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“). V odůvodnění oznámení žalovaný uvedl, že postup zvolil

za účelem doplnění odvolání dle § 115 odst. 1 daňového řádu, z toho žalobkyně dovozovala, že jde o nezákonný zásah, proti němuž nemá jiného opravného prostředku, důvody nepřipustnosti žaloby dle § 85 s. ř. s. nejsou dány.

2. Žalobkyně stručně namítala, že tímto postupem žalovaný doplňuje odvolací řízení dle § 115 daňového řádu, zřejmě k pokynu OFŘ v již dříve zahájené daňové kontrole žalobkyně. Oznámení neobsahuje odůvodnění postupu dle § 85a daňového řádu a pro takový postup nebyly splněny podmínky, druhé zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2011 tak není zdůvodněno. Žalobkyně navrhovala, aby soud rozsudkem deklaroval, že oznámení žalovaného o zahájení daňové kontroly ze dne 15. 9. 2021 je nezákonné, a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady řízení.
3. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že označeným oznámením zahájil podle § 87 odst. 1 daňového řádu u žalobkyně daňovou kontrolu, dle § 85 odst. 5 daňového řádu oznámení neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., podle které je v posledně uvedeném ustanovení nově upraven institut oznámení jako zvláštního typu procesního rozhodnutí s tím, že právo daňového subjektu brojit proti průběhu daňové kontroly stížností je zajištěno a právo brojit proti nepříznivému výsledku daňové kontroly je dáno zejména možností odvolat se proti rozhodnutí o stanovení daně. Vydáním oznámení se žalovaný nedopustil nezákonného zásahu dle § 82 odst. 1 s. ř. s.. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti týkající se zásahu do jejích práv, nejedná se o výjimečnou situaci, kdy by bylo žalobkyni odíráno právo na spravedlivý proces či byla jinak výrazně krácena na jiných právech. Existují zákonné právní prostředky ochrany a žalobkyně byla poučena o svých právech a povinnostech.
4. Žalovaný odmítnul tvrzení, že jde o opakovanou daňovou kontrolu. Teprve doručením předmětného oznámení byla zahájena daňová kontrola v uvedeném předmětu a rozsahu. Poukázal na rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43, kterým bylo zrušeno rozhodnutí OFŘ ze dne 14. 12. 2020, č. j. X, a kterým krajský uložil OFŘ, aby dle § 115 odst. 1 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu ve vazbě na doplnění odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 9. 7. 2013, X. OFŘ postupem dle § 115 odst. 1 daňového řádu nařídilo odstranění zjištěných vad, konkrétně zahájení daňové kontroly v rámci doplnění odvolacího řízení, žalovanému. Žalovaný doplnil, že po doručení oznámení žalobkyně do dnešního dne požadované důkazní prostředky nepředložila, a využívá svých procesních práv formou různých podání určených žalovanému správci daně, jejichž výčet uvedl pod body 1) až 18).
5. S odkazem na např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 62/2019-41 a č. j. 7 As 155/2015-160 žalovaný zdůraznil subsidiaritu žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Ačkoli judikatura připouští možnost přezkumu daňové kontroly v rámci zásahové žaloby, obecně platí, že přezkoumávání zákonnosti vedení správního řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice s. ř. s. Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Úkony dle § 115 daňového řádu může správce daně činit pouze v průběhu zahájeného odvolacího řízení, což znamená, že

v takovém případě bude výsledkem vždy rozhodnutí ve věci samé, které je přezkoumatelné soudem v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu odmítl pro nepřipustnost dle § 85 s. ř. s..

6. V replice žalobkyně namítala, že si žalovaný odporuje, pokud na jedné straně poukazuje na § 85 odst. 5 daňového řádu, dle kterého oznámení neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky, a následně uvádí, že právo daňového subjektu brojit proti průběhu daňové kontroly je zajištěno pomocí institutu stížnosti, přičemž brojit proti nepříznivému výsledku daňové kontroly je dáno možností odvolat se proti rozhodnutí o stanovení daně. Žalobkyně upozornila na to, že správce daně nevydal žádné nové rozhodnutí ve věci daňové kontroly zahájené oznámením a rozhodnutí vydat nemůže, neboť úkony žalovaného mají být realizovány ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu ve vazbě na rozsudek krajského soudu č. j. 59 Af 3/2021-43. Tedy vydáno bude jediné rozhodnutí odvolacího orgánu, proti kterému není odvolání přípustné. Žalobkyně zopakovala, že oznámení o zahájení daňové kontroly bylo vydáno nezákonně, neboť nebyly splněny podmínky dle § 85a daňového řádu, a žalobkyně je zahájenou kontrolou nezákonně zatížena činěním dalších úkonů. K vyjádření žalovaného, že daňovou kontrolu zahájil na pokyn OFŘ ve smyslu § 115 odst. daňového řádu, uvedla, že nesporně je možno OFŘ uložit žalovanému, aby doplnil spisový materiál. I samotný pokyn, který předcházela oznámení, označila žalobkyně za nesprávný a nezákonný, neboť se jedná o zahájení druhé daňové kontroly v již probíhajícím odvolacím řízení. Pokud chtěl žalovaný získat potřebné důkazní prostředky v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, měl žalobkyni vyzvat postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně trvala na tom, že proti oznámení nemá jinou možnost opravy, pokud se týká řádného opravného prostředku, neboť to § 85 odst. 5 daňového řádu zakazuje, resp. proti rozhodnutí OFŘ nemůže podat řádný opravný prostředek. Dodala, že ji žalovaný dlouhodobě zatěžuje různými daňovými kontrolami i let dávno minulých a žalobkyně je v současné době zaměstnankyní v nemocnici, pečuje s manželem o 3 děti a úkony žalovaného ji nadměrně zatěžují.
7. Podáním žaloby bylo zahájeno řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s..
8. 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. Vymezení nezákonného zásahu je na žalobci, jehož požadavky je soud vázán.
9. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, uvedl, že: *„Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“*
10. V souzené věci žalobkyně vymezila nezákonný zásah, proti němuž brojí deklaratorní zásahovou žalobou, tak, že je jím oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaného správce daně ze dne 15. 9. 2021, které jí bylo doručeno dne 25. 9. 2021.
11. Zahájení daňové kontroly doznalo s účinností od 1. 1. 2021 v důsledku novelizace § 85 a násl. daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb. podstatných změn. Podle § 85 odst. 5

daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. V souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. k bodu 28 (§ 85 odst. 5) uvádí, že „... je upraven institut oznámení, který je využíván v rámci zjednodušení koncepce daňové kontroly. Jde o zvláštní typ procesního rozhodnutí, které má zjednodušenou formu, neboť neobsahuje odůvodnění. Jeho hlavním účelem je sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly.“ Shodně o oznámení o zahájení daňové kontroly hovoří důvodová zpráva v pasáži týkající se § 87, rovněž zde je oznámení označeno jako zvláštní typ procesního rozhodnutí, které správce daně doručí daňovému subjektu buď při jednání, nebo korespondenčně. Současně důvodová zpráva k bodu 35 (§ 87 a § 88) uvádí, že: „... je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost.“ Dále důvodová zpráva uvádí, že: „Ačkoli nově nebude se zahájením faktické kontrolní činnosti bezprostředně spojeno formální zahájení daňové kontroly, vzhledem k zásadnímu významu principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly se navrhuje v novém § 87 odst. 2 tento princip formulovat jako svého druhu základní zásadu pro institut daňové kontroly.“

12. Na základě právě uvedeného má soud za to, že oznámení o zahájení daňové kontroly je určitým typem procesního rozhodnutí správce daně ve smyslu § 101 daňového řádu, jímž správce daně daňovému subjektu pouze sděluje formální zahájení daňové kontroly. Takové oznámení by s ohledem na povahu, obsah a účel bylo bezesporu vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s., neboť jde o úkon správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení. Pokud by se mu žalobkyně bránila žalobou proti správnímu rozhodnutí, takovou žalobu by bylo třeba odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejedná se tedy o jiné úkony správního orgánu, jak je vymezuje § 82 s. ř. s., tedy zásahy, pokyny či donucení, které nejsou rozhodnutími. Skutečnost, že napadené oznámení o zahájení daňové kontroly by jako zvláštní procesní rozhodnutí bylo vyloučeno z přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s., neznamená, že je lze považovat za nezákonný zásah. Tím by bylo docíleno popření smyslu kompetenční výluky dle § 70 písm. c) s. ř. s., která by se tak prakticky neuplatnila.
13. Dle názoru soudu je zjevné a nepochybné, že samotné doručené oznámení o zahájení daňové kontroly vydané podle § 85 odst. 5 ve spojení s § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, v němž žalobkyně spatřovala nezákonný zásah, nemůže být vzhledem ke své povaze zásahem ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 82 s. ř. s., a soud takovou zásahovou žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Chybí totiž podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160). Jak na to příhodně upozornil žalovaný ve vyjádření, tvrzení žalobkyně o přímém zásahu do jejích práv v dané věci prakticky absentovalo, žalobkyně žádným způsobem nežádala, aby soud žalovanému uložil zdržet se vlastního faktického provádění daňové kontroly, která u žalobkyně probíhá.

14. Soudu dodává, že s ohledem na četnou judikaturu správních soudů žalobkyni není upřena možnost bránit se ať již zápuřčí, či případně i po skončení daňové kontroly deklatorní zásahovou žalobou faktickému zahájení a provádění daňové kontroly, případně dílčím aspektům daňové kontroly, které do práv žalobkyně mohou významným způsobem zasáhnout (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, či ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Takto však žalobkyně žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nekoncepovala, soud byl vázán tím, jak žalobkyně nezákonný zásah a požadavek na poskytnutí ochrany proti němu vymezila.
15. S ohledem na shora uvedené soud podanou žalobu odmítl a o nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s. Žaloba byla odmítnuta, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
16. Současně soud v souladu s § 10 odst. 3 věta poslední zákona o soudních poplatcích rozhodl, že se žalobkyni k rukám jejího advokáta z důvodu odmítnutí žaloby vrací celý soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Podle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích bude soudní poplatek žalobkyni vrácen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Poučení:

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.

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.

Liberec 14. ledna 2022

Mgr. Lucie Trejbalová

předsedkyně senátu