



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **F. p. s. r. o., IČO X**
sídlem T. 322/29, P.
zastoupené daňovým poradcem Ekonomické služby Přerov s. r. o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, Olomouc

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou soudu dne 9. 1. 2017 domáhala určení, že daňová kontrola, týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 11. 2013, č. j. 1564635/13/3107-05401-804385, a ukončená projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole č. j. 1899724/16/3107-60561804385 dne 7. 11. 2016, byla nezákonným zásahem.
2. Žalobkyně nejprve popsala průběh daňové kontroly. Uvedla, že poté, co dne 30. 9. 2013 podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011, zahájil dne 4. 11. 2013 žalovaný správce daně daňovou kontrolu na uvedenou daň a období, přičemž převzal od žalobkyně doklady a písemnosti. Dne 19. 5. 2014 seznámil žalovaný žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně se k těmto dne 4. 6. 2014 písemně vyjádřila. Žalovaný poté pokračoval v dokazování a v daňové kontrole. Dne 7. 1. 2015 provedl žalovaný výslech K. K., jednatelky společnosti N. v. s. Dne 11. 3. 2015 se k žalovanému dostavili zástupci žalobkyně ve věci podání vysvětlení, přičemž její jednatel přislíbil žalovanému předložení popisu obchodního případu a související důkazní prostředky, které dne 27. 3. 2015 dodal. Dne 27. 5. 2015 žalovaný zaslal žalobkyni výzvu k doložení dokladů. Dne 25. 6. 2015 se žalovaný dostavil do sídla žalobkyně, kde v rámci místního šetření převzal opakovaně od žalobkyně doklady, přičemž žalovaným požadované doklady, které nebyly v sídle žalobkyně k dispozici, zaslala žalovanému e-mailem ve dnech 29. 6., 2. 7., 3. 7., 8. 5., 10. 7. a 21. 7. 2015. Dne 7. 10. 2015 žalovaný žalobkyni doklady vrátil. Dne 10. 2. 2016 žalovaný u žalobkyně provedl výslech svědka R. K. Dne 19. 9. 2016 podala žalobkyně stížnost proti postupu správce daně, na což žalovaný dne 30. 9. 2016 vyhotovil návrh stanoviska k podnětu na ochranu před nečinností. Dne 12. 10. 2016 žalovaný přistoupil k projednání druhého kontrolního zjištění. Dne 19. 10. 2016 zaslal nadřízený orgán žalovaného (Odvolací finanční ředitelství) žalobci vyrozumění o přijatých opatřeních, ve kterém konstatoval, že shledává podněty na nečinnost důvodnými a přikázal žalovanému, aby nečinnost do 30 dnů odstranil. Dne 7. 11. 2016 projednal žalovaný s žalobkyní zprávu o daňové kontrole.
3. Nezákonnost daňové kontroly spatřovala žalobkyně především v neúměrné délce daňové kontroly, kterou na straně 9 návrhu stanoviska k podnětu na ochranu před nečinností ostatně žalovaný explicitně připouští, a dále v neodůvodněných průtahích, jichž se měl žalovaný v průběhu kontroly dopustit, přičemž kvůli prodlužování daňové kontroly ze strany žalovaného byla žalobkyně krácena primárně na svém právu uplatnit případnou daňovou ztrátu z roku 2011, která vyplynula z podaného dodatečného daňového přiznání. Konkrétně namítala, že:
 - a) výslech svědka R. K. (10. 2. 2016) byl proveden až po více než roce od výsledku jednání K. K. (7. 1. 2015), ačkoli sám žalovaný uvedl v návrhu stanoviska k podnětu na ochranu před nečinností, že „jednatelka společnosti N. v. s. v rámci výpovědi svědka uvedla, že se o vše ve společnosti N. v. s. staral Ing. P., nebo její manžel R. K. Proto správce daně přistoupil k podání svědecké výpovědi R. K., ...“
 - b) nadřízený orgán konstatoval, že žalovaný je nečinný a přikázal mu, aby nečinnost odstranil,
 - c) na její případ jsou aplikovatelné závěry uvedené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016, 10 A 189/2015-44:
 - d) daňový subjekt má legitimní právo očekávat po projednání kontrolního zjištění rychlé ukončení daňové kontroly a podepsání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný však poté,

co dne 19. 5. 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a ta se k výsledku kontrolního zjištění dne 3. 6. 2014 vyjádřila, začal provádět řadu nelogických kroků, které nemají nic společného s projednaným kontrolním zjištěním ani s vyjádřením žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Vyjádření žalobkyně ke kontrolním zjištěním bylo přitom krátké, jasné a v teoretické rovině, šlo o právní názor, ke kterému není potřeba provádět dokazování a už vůbec ne složité a časově náročné dokazování. Žalovaný se tak měl zabývat již jen zmíněným vyjádřením, tj. buď její vyjádření a navržené důkazy zamítnout (a zdůvodnit to ve zprávě) nebo je zakomponovat do kontrolního zjištění (které se tím změní), případně provést navržené důkazní prostředky. V posuzované věci však žalovaný požadoval od žalobkyně další důkazní prostředky, vysvětlení a vyjádření, a to bez ohledu na dikci §88 odst. 3 d. ř., kdy již v této chvíli nelze ze strany daňového subjektu doplňovat kontrolní zjištění. Postup žalovaného lze tak přirovnat v podstatě k institutu opakované kontroly dle §85 d. ř.;

- e) žalovaný vyžádal dne 25. 6. 2015 opětovné předložení dokladů, které již měl k dispozici, neboť byly předloženy ři zahájení daňové kontroly, což odporuje základním zásadám správy daní zakotvené v §6 odst. 3 d. ř., že správce daně má zatěžovat daňový subjekt co nejméně (zásada „jednou a dost“);
- f) při převzetí dokladů došlo ze strany žalovaného k opakovanému porušování § 82 odst. 4 d. ř. tím, že žalovaný nevrátil převzaté doklady do 30 dnů, čímž rovněž zkrátil žalobkyni na jejích právech, neboť se svými doklady potřebuje průběžně pracovat a vznikají jí tím zbytečné náklady. Tvrzení žalovaného, že nevrácení dokladů bylo způsobeno nesoučinností daňového subjektu, nemá oporu ve spise;
- g) spis není řádně veden, písemnosti nejsou řazeny dle časové posloupnosti, ani se ve spise nenachází všechny písemnosti, což žalovaný nezpochybnil. Při nahlížení do spisu dne 4. 7. 2016 chybělo v soupisu písemností rozhodnutí ze dne 7. 4. 2016, ačkoli k výslovnému dotazu žalobkyně žalovaný uvedl, že jsou ve spise veškeré shromážděné písemnosti. Dále ve veřejné části spisu nebyly při projednávání zprávy o daňové kontrole přeraženy všechny písemnosti, ze kterých žalovaný vychází při hodnocení důkazů, konkrétně písemnosti č. j. 1546470/14/3107-05401-804385, 1512764/15/3107-05401-804385, 1480765/14/3107-05401-804385, 1479736/14/3107-05401-804385 a č. j. 1546470/14/3107-05401-804385. Tvrzení žalovaného se tak stávají nepřezkoumatelná a žalobkyně je krácen na svých právech, protože se nemůže účinně bránit;
- h) na str. 2 protokolu o kontrolním zjištění žalovaný uvedl, že činil zjištění z evidence nazvané „obratová data L2F1“, která se však ve spise nenachází. Nelze přitom souhlasit s tvrzením žalovaného, uvedeným ve vyrozumění, že *„předmětná data L2F1 pak v daňové kontrole daňového subjektu nesloužila jako důkazní prostředek, nýbrž jako podnět, který vedl správce daně k nutnosti předmětnou transakci blíže prošetřit, přičemž z daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně sdělovat daňovému subjektu důvody provádění daňové kontroly“*, neboť žalovaný měl uvedená data k dispozici a vycházel z nich jako z podkladu pro další hodnocení důkazů. Žalovaný však nemůže selektovat, které informace (písemnosti) daňovému subjektu zpřístupní, pokud je používá ve zdůvodnění svých rozhodnutí;
- i) žalovaný opakovaně „vyhrožoval“ žalobkyni tím, že ve výzvách v poučení uváděl: *„nevyhovíte-li této výzvě v požadovaném rozsahu a lhůtě, bude v dalším řízení postupováno*

tak, jako by požadované důkazní prostředky neexistovaly a jako by nebyly prokázány skutečnosti, k jejichž prokázání jste byl touto výzvou vyzván, a to se všemi důsledky na průběh daňového řízení a následného vydání rozhodnutí“ (např. výzva č. j. 411848/16/3107-60561-804385). Žalovaný tak nebral v úvahu, že daňový subjekt je oprávněn předkládat správci daně důkazní prostředky až do jejího ukončení. Tím, že žalobkyni mylně informoval o možnostech předkládání důkazních prostředků pouze ve lhůtě uvedené v poučení, mohla být a byla poškozena práva žalobkyně (pokud by v souladu s poučením a v dobré víře v toto poučení následně nepředala žalovanému důkazy, které by měla k dispozici) a mohlo to způsobit nezákonnost rozhodnutí.

4. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobkyně vylíčila průběh daňové kontroly zkresleně a neuvedla všechny učiněné úkony, ale pouze ty, které podporují její závěry. Zejména období od března 2016 žalobkyně popsala velmi okleštěně, zejména nezmínila podání, jimiž se na žalovaného obracela. Dále žalovaný podrobně na str. 3 vyjádření popsal úkony, které se v roce 2016 v řízení uskutečnily a které dle žalovaného významně ovlivnily trvání daňové kontroly. Trvání kontroly bylo ovlivněno jednak faktem, že skutečnosti vzbuzující pochybnosti vyplynuly až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, pročez bylo nezbytné celý obchodní případ prošetřit, a dále chováním samotné žalobkyně a jejího zástupce. Kontrola mohla být dle žalovaného ukončena mnohem dříve, avšak zvláště v posledním půlroce daňovou kontrolu prodloužila podání žalobkyně, směřující k tomu, aby nemohla být kontrola včas ukončena, přesto má žalovaný za to, že v průběhu daňové kontroly nedošlo k takovým průtahům, které by způsobily nezákonnost daňové kontroly. Ostatně i v návrhu stanoviska ze dne 30. 9. 2016 žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla prodloužena neúměrně, nikoliv však vinou správce daně. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly využívala všech procesních nástrojů k jejímu prodloužení. K dodatečnému vyměření daňové ztráty podle dodatečného daňového přiznání za rok 2011 platebním výměrem ze dne 7. 11. 2016 nedošlo, žádná vyměřená daňová ztráta, kterou by si mohla žalobkyně uplatnit, tedy neexistuje. S ohledem na znění § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů by však žalobkyně i v případě následného zrušení předmětného platebního výměru, mohla případnou doměřenou ztrátu uplatnit až do konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016. K žalobním bodům žalovaný uvedl:

ad a) od výsledku pí K. se správce daně snažil vlastní činností získat důkazní prostředky ve věci prověřovaného obchodního případu. Dne 11. 3. 2015 se uskutečnilo jednání s žalobkyní, dne 27. 3. 2015 učinila žalobkyně podání obsahující popis daného obchodního případu, poté chtěl žalovaný ověřit nahlédnutím do účetnictví žalobkyně skutečnosti v tomto podání tvrzené, proto se opakovaně marně pokoušel sjednat telefonicky termín jednání s žalobkyní, což se s ohledem na neochotu žalobkyně nezdařilo, proto musel dne 27. 5. 2015 přistoupit k výzvě k doložení dokladů, na kterou žalobkyně reagovala dne 12. 6. 2015 a nabídla poskytnutí dokladů v sídle své společnosti. Dne 25. 6. 2015 proběhlo místní šetření, poté od 29. 6. do 21. 7. 2015 zasílala žalobkyně doklady. Dne 21. 8. 2015 dožádal žalovaný místně příslušného správce daně společnosti N. v. s. s. r. o., a dále v říjnu až listopadu zaslal další výzvy k poskytnutí údajů. Poté žalovaný přistoupil k výsledku svědka K., čemuž předcházelo zjišťování, kde se svědek nachází;

ad b) zmíněná nečinnost byla vynucena žalobkyní, která namísto odpovědi na věcnou výzvu žalovaného ze dne 30. 6. 2016, zaslala stížnost na jeho postup, přičemž odpověď na výzvu podmínila právě vyřízením stížnosti. Žalovaný se tudíž musel zabývat stížností, a

následně čekat na její vyřízení nadřízeným orgánem, aby posléze získal od žalobkyně odpověď, kterou bylo třeba ještě před seznámením s výsledkem kontrolního zjištění vyhodnotit;

ad c) závěry rozsudku Městského soudu v Praze nejsou aplikovatelné na posuzovanou věc, neboť se jednalo o skutkově odlišný případ. V posuzované věci vznikly pochybnosti o obchodním případě, ohledně něhož bylo vedeno rozsáhlé dokazování, žalobkyně byla o prováděných úkonech informována a tyto úkony nebyly neúčelné;

ad d) žalovaný pokračoval v daňové kontrole po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 19. 5. 2014, neboť po tomto úkonu získal informace o průběhu obchodního řetězce týkajícího se nákupu fitness zařízení mezi žalobkyní, společností M. s. r. o., společností N. v. s. r. o. a společností F. p. t. s. r. o., které jsou významně personálně propojeny, a proto s ohledem na navýšení ceny zboží v tomto řetězci vyvstaly pochybnosti, zda se nejedná o řetězec účelový. Žalovaný proto pokračoval v souladu se základním cílem správy daní ve snaze správně zjistit a stanovit daň. Žalobkyně o tom, že žalovaný pokračuje v ověřování předmětné obchodní transakce u jejích obchodních partnerů, věděla. O opakování daňové kontroly nešlo, neboť v době, kdy žalovaný začal předmětný obchodní případ prošetřovat, ještě nebyla daňová kontrola postupem dle § 88 d. ř. ukončena. Naopak, pokud by žalovaný daňovou kontrolu v květnu 2014 ukončil, vystavil by se riziku nesprávného stanovení daně a nemožnosti sjednání nápravy postupem dle § 85 odst. 5 písm. b) či § 117 odst. 1 písm. a) d. ř.

ad e) daňová kontrola byla zahájena v sídle žalobkyně, kde proběhla i fyzická kontrola dokladů. Z protokolu o zahájení kontroly vyplývá, že doklady nebyly žalovaným převzaty a odneseny, tudíž není pravda, že by žalovaný převzal doklady dne 25. 6. 2015 opakovaně. Při zahájení daňové kontroly prověřuje správce daně doklady pouze namátkově a teprve v souvislosti s konkrétními pochybnostmi vyžaduje konkrétní doklady. Žalovaný vyžádal od žalobkyně předložení dokladů týkajících se právě ohledně výše uvedeného sporného obchodního případu, což nelze považovat za prostředek, jímž by žalobkyni neúměrně obtěžoval, nadto žalobkyně sama nejprve přislíbila, že ke svým tvrzením ze dne 27. 3. 2015 doloží důkazy, následně to však neučinila. Nezpronevěřil se tak zásadě zdrženlivosti dle § 5 odst. 3 d. ř., neboť méně zatěžující prostředek k dispozici nebyl, jelikož informace o sporném obchodním případě nemohl žalovaný zjistit z vlastní evidence. Pořizování kopie celého účetnictví kontrolovaných daňových subjektů je v rozporu se zásadou hospodárnosti;

ad f) u dokladů zaslaných prostřednictvím e-mailu nevznikla žalovanému povinnost tyto vracet. Při vrácení dokladů, poskytnutých žalobkyní žalovanému dne 25. 6. 2015, teprve 7. 10. 2015 sice nebyla lhůta dle § 82 odst. 4 d. ř. dodržena, avšak stalo se tak v důsledku nesoučinnosti žalobkyně. Žalovaný nicméně uznává, že telefonické hovory, při nichž se snažil s žalobkyní termín převzetí předmětných dokladů domluvit, nejsou ve spise zachyceny ani formou úředního záznamu. Nedodržení pořádkové lhůty dle § 82 odst. 4 d. ř. však dle žalobce nemůže způsobovat nezákonnost daňové kontroly. Veškeré doklady byly před ukončením daňové kontroly žalobkyni vráceny, přičemž žalovaný nezaznamenal urgentní jednání žalobce ohledně vrácení těchto dokladů. O nutnosti pracovat právě s těmito doklady týkajícími se několik let starých obchodních transakcí má žalovaný pochybnosti a žalobkyně tuto nutnost nijak nedokládá;

ad g) rozhodnutí ze dne 7. 4. 2016 v době nahlížení do spisu žalobkyní dne 4. 7. 2016 bylo součástí spisu, nebylo však v důsledku chyby automatizovaného informačního systému uvedeno v soupise obsahu spisu, o čemž již žalovaný žalobkyni informoval ve vyznění ze dne 21. 10. 2016, kde ji rovněž informoval o tom, že již došlo k nápravě a v soupisu ze dne 12. 10. 2016 při nahlížení do spisu již toto rozhodnutí v soupisu bylo. Nadto šlo o písemnost, která byla dne 11. 4. 2016 doručena do datové schránky zástupce žalobkyně, tj. písemnost, kterou žalovaný nijak neutajoval. Písemnosti č. j. 1450251/14/3101-05403-800319 a 1820169/14/3107-60561-804385 jsou ve spise skutečně řazeny mimo časovou posloupnost, však fyzicky se ve spise nacházely a žalobkyně se s nimi mohla seznámit. Písemnosti, které dle žalobkyně nebyly přeraženy do veřejné části spisu, jsou dožádání a ozvy k poskytnutí informací, tj. písemnosti, které nejsou samy nositeli informace. Veškeré písemnosti, v nichž jsou informace, ze kterých žalovaný vycházel, byly v době projednávání zprávy o daňové kontrole přeraženy z vyhledávací části spisu do veřejné části a žalobkyně se s nimi mohla seznámit;

ad h) obrátová data L2F1 jako interní data správce daně vedená v interní databázi nejsou zařazena do spisu, neboť nesloužila jako důkazní prostředek a žalovaný z nich nijak nevycházel při stanovení daně, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný uvedl informace ohledně obrátových dat L2F1 v seznámení se s výsledkem kontrolních zjištění pouze proto, aby informoval žalobce, proč po seznámení s kontrolním zjištěním pokračoval i nadále v dalším šetření, tj. že zde existoval interní podnět vedoucí k pochybnosti o bezproblémovosti dané obchodní transakce. Neexistoval tedy žádný důvod, pro který by měl žalovaný tato interní data žalobkyni zpřístupnit;

ad i) poučení o povinnosti tvrzení a důkazním břemeni nelze považovat za vyhrožování, naopak žalovaný je v souladu se základními zásadami daňového řízení povinen uvedenou poučovací povinnost splnit. Žalobkyně byla po celou dobu daňové kontroly zastoupena daňovými poradci, kteří si byli nepochybně vědomi práva daňového subjektu navrhopat a předkládat důkazy kdykoli v průběhu daňové kontroly.

5. Při jednání soudu dne 28. 1. 2018 žalobkyně poukázala na to, že délka daňové kontroly není regulována pouze § 148 d. ř. , nýbrž může k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu dojít i v případě, že je správce daně v průběhu daňové kontroly nečinný. Dále zdůraznila, že podávání stížností na postup správce daně je právem daňového subjektu, jehož uplatňování mu nemůže být kladeno k tíži. Žalovaný má dostatečný personální aparát k tomu, aby jej podání stížnosti neparalyzovalo a mohl i v průběhu jejího vyřizování pokračovat ve věcném řešení.
6. Krajský soud posoudil věc v mezích a rozsahu žalobních tvrzení a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.*
8. O zásah se ve smyslu § 82 s. ř. s. se tedy jedná pouze v případě, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1.

2007, č. j. 2 Aps 1/2006 - 80, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

9. Prvním předpokladem věcného projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tedy je, že se o takový zásah vůbec může jednat. Skutečnost, že žalobce nějaký úkon za nezákonný zásah označil, ještě neznamená, že se o takový zásah jedná a že je třeba proti němu poskytnout soudní ochranu ve správním soudnictví. K tomu, které úkony mohou či nemohou být nezákonným zásahem, existuje bohatá judikatura tohoto soudu, přičemž obecně byl nezákonný zásah vymezen již v rozsudku ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, který byl akceptován i v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (publ. pod. č. 735/2006 Sb. NSS), jímž bylo mj. vysloveno, že nezákonným zásahem může být i zahájení a provádění daňové kontroly.
10. Žalobkyně označila za nezákonný zásah daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, zahájenou dne 4. 11. 2013 a ukončenou dne 7. 11. 2016, jako celek. Jelikož tvrdila, že byla v době podání žaloby již daňová kontrola ukončena, požadovala pouze, aby soud deklaratorním výrokem konstatoval, že tato daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Za zásadní důvod nezákonnosti předmětné daňové kontroly označila žalobkyně její neúměrnou délku, a dále řadu jednotlivých dílčích pochybení, jichž se žalovaný v průběhu daňové kontroly dopustil.
11. V souladu se závěry, vyslovenými Nejvyšším správním soudem v odst. 31 rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, krajský soud posoudil žalobu jako včasnou dle § 84 odst. 1 s. ř. s., neboť byla podána ve lhůtě 2 měsíců ode dne, kdy byla předmětná daňová kontrola ukončena (shodně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 37/2016-23).
12. V odst. 27 rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51 dále Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, 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 (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.“*
13. V posuzované věci se však dle tvrzení samotné žalobkyně o žádný z popsanych případů nejedná. Žalobkyně netvrdila, že by byla daňová kontrola zahájena poté, co již bylo prekludováno právo vybrat daň, ani že se jednalo o bezdůvodnou opakovanou kontrolu.
14. Krajský soud má tudíž za to, že z již samotných žalobních tvrzení je zřejmé, že žaloba nemohla být shledána důvodnou. Samotné tvrzení o neúměrné (byť objektivně zákonné) délce trvání daňové kontroly, nemůže z pohledu podmínek § 82 s. ř. s. obstát. Žalobkyně se v posuzované věci mohla dle okolností domáhat určení, že provádění daňové kontroly od určitého data bylo nezákonným zásahem, a to tvrzeními o tom, že od daného data již žalovaný prováděl jen nesmyslné a nepřiměřené úkony, které nesměřovaly k odstranění pochybností, popř. tvrzením, že o skutečnostech, které žalovaný prověřoval, žádné důvodné pochybnosti nepanovaly a že se tedy jednalo o nepřiměřenou administrativní zátěž, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs

46/2014-39. Popřípadě mohla brojit (již dříve!) proti jednotlivým konkrétním úkonům v rámci daňové kontroly.

15. Žalobkyně však vůbec v žalobě netvrdí, že by úkony žalovaného v průběhu daňové kontroly byly prováděny neúčelně a byly tak popsány způsobem nepřiměřené. Tím se rovněž zcela posuzovaná věc odlišuje od případu řešeného Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 10 A 189/2015-44, kde žalobce tvrdil, že úkony činěné správcem daně byly zcela nadbytečné. Závěry uvedeného rozsudku jsou tak pro skutkovou odlišnost zcela neaplikovatelné na posuzovanou věc.
16. Žalobkyně se dále mylí, dovozuje-li, že po seznámení daňového subjektu s kontrolními zjištěními dle § 88 odst. 2 d. ř. a poskytnutí lhůty k vyjádření dle § 88 odst. 3 d. ř. již musí následovat postup dle § 88 odst. 4 a násl. d. ř., tj. úkony směřující k ukončení daňové kontroly bez ohledu na zjištění správce daně. Tento závěr jednak nemá v uvedených ustanoveních žádnou oporu, a dále lze plně souhlasit s žalovaným, že by byl v příkrém rozporu se základním cílem správy daní, kterým je dle § 1 odst. 2 d. ř. *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*.
17. Skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství přikázalo písemností č. j. 46030/16/5200-11433-702690 žalovanému zjednat nápravu a učinit ve věci úkon směřující k ukončení daňové kontroly, když v době od 30. 6. 2016 do 17. 10. 2016 žádný úkon neučinil, nemůže sama o sobě vést k deklaraci nezákonného zásahu v podobě celé daňové kontroly soudem. Z obsahu spisu a ostatně i tvrzení samotné žalobkyně vyplývá, že žalobkyně docílila zjednání nápravy, kterou podáním žádosti o učinění opatření proti nečinnosti požadovala, neboť bezprostředně po příkazu Odvolacího finančního ředitelství žalovaný daňovou kontrolu dne 7. 11. 2016 ukončil.
18. Pokud jde o tvrzení o nesprávném vedení spisu a nakládání s doklady žalobkyně, pak zde krajský soud zcela postrádá vysvětlení, jakým způsobem by tyto skutečnosti mohly vést k označení daňové kontroly jako celku za nezákonný zásah, i kdyby byly prokázány. Ve zbytku s ohledem na skutečnost, jak precizně a podrobně se žalovaný v 16 stránkovém vyjádření k žalobě vypořádal se všemi tvrzenými dílčími pochybeními, k němuž doložil také kopii relevantních listin ze správního spisu, nepovažuje krajský soud za účelné opisovat toto vyjádření, s jehož závěry se krajský soud zcela ztotožňuje, popř. pojmenovávat tytéž skutečnosti jinými slovy a na toto vyjádření odkazuje.
19. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. ledna 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.