



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **LAMONTEX a.s.**, IČO 14706105
sídlem Blanická 74/28, 350 02 Cheb
zastoupený daňovým poradcem Mgr. Jiřím Motičákem
sídlem Jabloňová 2202/10, 350 02 Cheb

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**
sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v nezákonném způsobu provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016

takto:

- I. Žaloba, aby soud určil, že postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy souběžně s postupem k odstranění pochybností, nebo s navazující daňovou kontrolou za zdaňovací období duben 2016 pod záminkou úkonů „vyhledávací činnosti“ fakticky prověřoval tvrzení daňového subjektu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016, aniž by k tomuto období zahájil zákonný kontrolní postup, byl nezákonným zásahem, se zamítá.
- II. Žalobce je povinen zaplatit soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč do 15 dnů od

právní moci tohoto rozsudku na účet Krajského soudu v Plzni č. 3703-4321311/0710, variabilní symbol 3039031518.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu datovanou a došlou soudu dne 18. 12. 2018 se žalobce domáhal vydání tohoto rozsudku:

I. Postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy tento prověřoval tvrzení daňového subjektu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016 v rámci „vyhledávací činnosti“, byl nezákonným zásahem;

II. Postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy tento začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, aniž by řádně a zřetelně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a současně o tomto informoval žalobce, byl nezákonným zásahem;

III. Žalovanému se ukládá, aby řádně a zřetelně vymezil předmět a rozsah probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016 a aby identifikoval datum, kdy učinil první úkon, jímž začal prověřovat daňové povinnosti žalobce (zahájil daňovou kontrolu), a aby s tímto seznámil žalobce;

IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku.

2. Usnesením ze dne 11. 3. 2019, č.j. 30A 315/2018-122, Krajský soud v Plzni žalobu odmítl pro nepřípustnost. Proti tomuto usnesení podal žalobce kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 10. 9. 2020, č.j. 4 Afs 141/2019-29, Nejvyšší správní soud usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 3. 2019, č.j. 30A 315/2018-122, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.
3. Podáním datovaným a došlým soudu dne 18. 1. 2021 žalobce vzal žalobu částečně zpět a navrhl připuštění změny žalobního petitu. Po částečném zpětvzetí a navržené změně žalobního petitu se žalobce domáhal vydání tohoto rozsudku:

I. Postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy souběžně s postupem k odstranění pochybností, nebo s navazující daňovou kontrolou za zdaňovací období duben 2016 pod záminkou úkonů „vyhledávací činnosti“ fakticky prověřoval tvrzení daňového subjektu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016, aniž by k tomuto období zahájil zákonný kontrolní postup, byl nezákonným zásahem;

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Žaloba

4. Žalobce uvádí, že žalovaný dne 24. 9. 2018 vyhotovil a následně mu doručil výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za leden 2016 č.j. 604761/18/2403-50522-405094, za únor 2016 č.j. 872911/18/2403-50522-405094 a za březen 2016 č.j. 873175/18/2403-50522-405094. Uvedenými výzvami bylo žalobci uloženo podat ve lhůtě 15 dnů od data doručení dodatečná přiznání za výše uvedená zdaňovací období k dani z

přidané hodnoty.

5. Při nahlížení do spisu dne 16. 10. 2018 a 18. 10. 2018 byl žalobce seznámen s úkony, které žalovaný v průběhu roku 2016 až 2018 činil za účelem získat informace a prověřit skutečnosti tvrzené žalobcem v jeho daňových přiznáních. V rámci nahlížení do spisu žalobce zjistil, že žalovaný nejméně od 24. 6. 2016 spolu s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 prováděl další kontrolní úkony ve shodném rozsahu a za použití shodných kontrolních postupů i za zdaňovací období leden až březen 2016. Přitom ale pro období leden až březen 2016 žalovaný nezahájil daňovou kontrolu protokolem o zahájení daňové kontroly, jako tomu bylo v případě zdaňovacího období duben 2016. Žalovaný své kontrolní postupy a prověřování skrýval pod vyhledávací činnost dle § 78 a násl. daňového řádu.
6. Na základě prostudování spisu žalobce nabyl přesvědčení, že žalovaný pod záminkou výkonu vyhledávací činnosti prováděl ve skutečnosti úkony podřaditelné pod daňovou kontrolu dle § 85 a násl. daňového řádu. O této skutečnosti ale nebyl žalobce informován, a žalobci tak byla postupem žalovaného upřena práva, která mu v rámci daňové kontroly zákon přiznává.
7. Sám žalovaný potvrzuje, že kromě vyhledání důkazních prostředků prováděl ověřování a prověřování tvrzených skutečností, když např. ve výše uvedených výzvěch uvádí: ***„Správce daně v rámci vyhledávací činnosti za zdaňovací období leden – březen 2016 (za duben 2016 byl současně zahájen postup k odstranění pochybností) ověřoval, zda byl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění plátce uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále je „zákon o DPH“), zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění skutečně přijata, zda byla přijata od deklarovaného dodavatele a zda byla použita k ekonomické činnosti daňového subjektu.“*** (zvýrazněno žalobcem).
8. Z vlastního vyjádření žalovaného je tedy zřejmé, že kontrolní úkony prověřovaného období leden až březen 2016 podřadil pod jím prováděnou vyhledávací činnost. Přitom jak z dikce zákonného ustanovení, tak i s ohledem na odborné komentáře je takovýto postup zcela v rozporu se zákonem. Daňový řád striktně rozlišuje mezi vyhledávací činností a kontrolní (prověřovací) činností. Žalovaný ověřoval (kontroloval), zda žalobce uplatnil nárok na odpočet v souladu se zákonnými podmínkami. Ověřování těchto skutečností ale není možné podřadit pod vyhledávací činnost, když tento institut je zákonodárcem přísně vymezen jen pro vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů (viz komentáře k daňovému řádu od autorských kolektivů O. Lichnovský a spol. a J. Baxa a spol.).
9. Již z výše citovaných výzev je bez pochyb dáno, že žalovaný spolu s kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 prováděl i kontrolu této daně za zdaňovací období leden až březen 2016. Pokud tedy žalovaný v rámci své vyhledávací činnosti získal důkazní prostředky, informace, nebo jiné poznatky, jež u něho vyvolají pochybnosti o plnění daňových povinností, případně jiných zákonných příkazů, potom mu daňový řád pro tento případ svěřuje kompetenci v podobě postupu k odstranění pochybností (§ 89 a násl.), nebo daňové kontroly (§ 85 a násl.). Přitom v rámci obou postupů je žalovaný nadán řadou významných oprávnění, ale také povinností. Práva a povinnosti jsou zde ale dána i dotčenému daňovému subjektu. Žalovaný zde přitom není nadán oprávněním si zvolit pro něho v danou chvíli vhodný postup, ale vždy musí použít vymezený postup pro daný procesní úkon. V rámci vyhledávací činnosti není možné nejen prověřovat získané důkazní prostředky, ale ani ukládat daňovému subjektu, aby sám tyto

důkazní prostředky předkládal, případně některé skutečnosti prokazoval.

10. Skutečnosti, že je u žalobce prováděna daňová kontrola, byly dále zaznamenány z těchto písemností:
11. V úředním záznamu ze dne 13. 7. 2016, č.j. 666670/16/2403-60561-404816, žalovaný sám potvrzuje, že se rozhodl ověřit, zda žalobce splnil podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Přitom z výčtu uvedených dokladů je dáno, že prověřování se vztahuje na zdaňovací období leden až březen 2016. Žalovaný potom v závěru úředního záznamu sám potvrzuje, že telefonicky vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků, tedy že prováděl dokazování.
12. V potvrzení o předání dokladů ze dne 22. 7. 2016, č.j. 687884/16/2403-60561-404816, žalovaný potvrzuje, že převzal důkazní prostředky k přijatým plněním za duben 2016 a daňové doklady a písemnosti (smlouva) za zdaňovací období leden až březen 2016. Žalovaný zde používá odlišné označení pro doklady a písemnosti vztahující se k zahájenému kontrolnímu postupu (zde: POP) a doklady a písemností vyžádané pod záminkou vyhledávací činnosti. Přitom z obsahu spisu je zjevné, že zcela shodným postupem prověřoval jak zdaňovací období duben 2016, tak i zdaňovací období leden až březen 2016. Jen v případě dubna 2016 ovšem postupoval v souladu s daňovým řádem, když zahájil nejprve POP a následně daňovou kontrolu.
13. Výzvami ze dne 1. 8. 2016 k předložení důkazních prostředků, vydanými pro společnost AL-MARK s.r.o. pod č.j. 718396/16/2403-60561-405001, pro společnost LUSWER-WEST, družstvo, pod č.j. 720171/16/2403-60561-405001, pro společnost NEKOTEX s.r.o. pod č.j. 720204/16/2403-60561-405001, pro společnost REPOTEX s.r.o. pod č.j. 720241/16/2403-60561-405001, pro společnost STK TRADE COMPANY s.r.o. pod č.j. 720253/16/2403-60561-405001, pro společnost TECHNOLOGY – WEST s.r.o. pod č.j. 720287/16/2403-60561-405001 a pro společnost ZAREVO s.r.o. pod č.j. 720318/16/2403-60561-405001, jsou po jmenovaných společnostech požadovány všechny písemnosti a informace vztahující se k vzájemným obchodním kontaktům s žalobcem za zdaňovací období leden až duben 2016. Je tedy i zde zřejmé, že prověřováno (kontrolováno) bylo zdaňovací období leden až duben jako celek, když cílem řízení, na základě kterého byla výzva vydána, bylo „*správné zjištění a stanovení daně*“ Tedy dle vlastního vyjádření žalovaného se zde jednalo o řízení v rámci kontrolního postupu.
14. V potvrzení o předání dokladů ze dne 11. 8. 2016, č.j. 746964/16/2403-60561-404816, v potvrzení o předání dokladů ze dne 4. 8. 2016, č.j. 730959/16/2403-60561-404816, a v úředním záznamu ze dne 4. 8. 2016, č.j. 720968/16/2403-60561-404816, žalovaný potvrzuje, že převzal důkazní prostředky k přijatým plněním za zdaňovací období leden až duben 2016. Z dikce je zřejmé, že se jedná o typově shodné důkazní prostředky a písemnosti jak za zdaňovací období leden až březen 2016, tak za zdaňovací období duben 2016. Žalovaný tedy prováděl kontrolní postupy shodně za období leden až duben 2016, ale jen v případě dubna 2016 postupoval v souladu s daňovým řádem, když zahájil nejprve POP a následně daňovou kontrolu. Není možné v rámci vyhledávací činnosti nejen prověřovat získané důkazní prostředky, ale ani ukládat daňovému subjektu, aby sám tyto důkazní prostředky předkládal, případně některé skutečnosti prokazoval.
15. Z vyhledávací části spisu - 2 za zdaňovací období leden – duben 2016 je zřejmé, že žalovaný prověřoval období leden až duben 2016 jako jedno ucelené období, a to nejen z toho, že si tak v úvodu spis označil, ale i z podkladů, které do této části spisu založil.

16. Prakticky všechny výše citované listiny byly žalobcem zařazeny do spisu označeného Vyhledávací část spisu - 1 za zdaňovací období leden – duben 2016 (viz seznam písemností vyhledávací části spisu).

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Ve vyjádření k žalobě žalovaný popsal rozdíl mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou. *Vyhledávací činnost* je možno chápat jako jakousi přípravu, vyhledávání či sběr informací relevantních pro správu daní daňového subjektu. Zákon pro vyhledávací činnost nepředpokládá formální způsob zahájení či ukončení a i z tohoto titulu je možno konstatovat, že daňovému subjektu v rámci tohoto postupu neplynou žádné procesní povinnosti, které by měly vliv na výslednou daňovou povinnost. Naopak *daňovou kontrolu* lze charakterizovat jako velice formální postup, v rámci kterého disponuje jak daňový subjekt, tak správce daně řadou práv a povinností, neboť výsledkem tohoto postupu je zpráva o daňové kontrole, která slouží jako podklad pro stanovení daňové povinnosti. Daňovou kontrolu správce daně zahajuje z moci úřední (tj. daňový subjekt není oprávněn nárokovat si zahájení daňové kontroly). Daňová kontrola je zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen její předmět a rozsah, přičemž spolu s naplněním tohoto formálního kritéria zahájení daňové kontroly, tj. sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, by mělo dojít i k faktickému prověřování relevantních skutečností – zjišťování daňové povinnosti, prověřování tvrzení nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Popsaná situace však v případě zdaňovacích období leden až březen 2016 nenastala, daňová kontrola na DPH byla u daňového subjektu zahájena toliko v případě zdaňovacího období duben 2016.
18. Žalovaný v dané věci považuje za klíčové, že v rámci vyhledávací činnosti daňovému subjektu neukládá žádné povinnosti s možnou hrozcí sankcí, kdy by jejich nesplnění mělo nějaký (byť nepatrný) vliv na daňovou povinnost (DPH leden až březen 2016) a rovněž nevedl dokazování, které je typické a probíhá v rámci daňové kontroly, nikoliv v rámci vyhledávací činnosti. Žalovaný toliko vyhledával a shromažďoval důkazní prostředky, kdy výsledkem byl důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Z tohoto důvodu, kdy žalovaný na straně jedné zcela legitimně podnikal kroky vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně a na straně druhé tato zjištění v konečném důsledku vytvořila skutečně odůvodněný předpoklad pro doměření daně, vydal správce daně přednostně výzvy k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V opačném případě, tj. pokud by správce daně nezjišťoval relevantní skutečnosti v rámci vyhledávací činnosti, by výzva k podání dodatečného daňového tvrzení postrádala smysl a jakékoliv opodstatnění, neboť by správce daně nebyl schopen zjistit skutečnosti, dle kterých by bylo možno konstatovat důvodný předpoklad pro doměření daně. Správce daně se nyní [= k 21. 1. 2019] nachází ve fázi příprav k zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden až březen 2016, tj. o tomto hodlá formálně informovat daňový subjekt a stanovit termín pro zahájení daňové kontroly formou protokolu.
19. Z písemností uvedených v žalobě toliko prokazatelně vyplývá zcela legitimní postup správce daně v rámci vyhledávací činnosti u DPH za zdaňovací období leden až březen 2016 a v rámci postupu k odstranění pochybností, potažmo kontroly u DPH za zdaňovací období duben 2016. V konkrétním případě se jedná o úřední záznam ohledně neformální (telefonické) komunikace s daňovým subjektem, kdy předmětem bylo i ujednání ve věci předložených písemností (i v rámci vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn vyhledávat a shromažďovat důkazní prostředky, nikoliv však tyto vyhodnocovat). Dále se

jedná o výzvy k předložení důkazních prostředků adresované obchodním partnerům žalobce a v návaznosti na jejich reakce pak o potvrzení o předání dokladů. K vydání těchto výzev je správce daně legitimován v souladu s § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu. Žalovaný zastává názor, že náhled (názor) na jím aplikované postupy (vyhledávací činnost a daňová kontrola) by neměl být primárně odvozován od slovních obrátů užitých správcem daně v dotčených písemnostech.

Jednání před soudem

20. Jednání před soudem se konalo dne 20. 1. 2021 za účasti žalovaného správního orgánu. Žalobce se z účasti na jednání omluvil vzhledem k současné vážné epidemiologické situaci.
21. Předseda senátu konstatoval, že v odůvodnění zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č.j. 4 Afs 141/2019-29, se uvádí: „[19] V dalším řízení je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud tudíž nejprve ve spolupráci se stěžovatelkou vyjasní, zda se žalobou domáhá pouze vyslovení, že tvrzený zásah byl nezákonný (tj. jedná se o žalobu určovací), či zda se domáhá pouze, nebo také, uložení určité povinnosti žalovanému (tj. jedná se svojí podstatou o žalobu zápůřčí) s ohledem na skutečnost, že v tomto směru dosud nepanuje shoda mezi žalobními tvrzeními a navrženými žalobními petity. Teprve poté může krajský soud uvážit, o jaký typ zásahové žaloby se jedná a zda v konkrétním případě měla stěžovatelka před podáním žaloby vyčerpát jiné prostředky ochrany či nápravy v smyslu § 85 s. ř. s. a zda je v daném případě žaloba přípustná či nikoliv.“
22. Usnesením ze dne 11. 11. 2020, č.j. 30A 315/2018-155, proto předseda senátu vyzval žalobce, aby soudu do 15 dnů od obdržení této výzvy sdělil, zda se žalobou domáhá pouze vyslovení, že tvrzený zásah byl nezákonný (tj. jedná se o žalobu určovací), či zda se domáhá pouze, nebo také, uložení určité povinnosti žalovanému (tj. jedná se svojí podstatou o žalobu zápůřčí).
23. Jelikož žalobce na tuto výzvu neodpověděl, předseda senátu nařídil jednání. Vzhledem k tomu, že podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu nebylo možno bez uvedeného vyjasnění uvážit, zda je v daném případě žaloba přípustná či nikoliv, soud před nařízeným jednáním zatím nevyzval žalobce k zaplacení soudního poplatku (v původním řízení byl žalobci zaplacený soudní poplatek vrácen).
24. Předseda senátu dále konstatoval, že zdejší soud se ztotožňuje s Nejvyšším správním soudem v tom, že „nepanuje shoda mezi žalobními tvrzeními a navrženými žalobními petity“, nadto však má za to, že nepanuje shoda ani mezi vyličenými rozhodujícími skutečnostmi (které jsou dílčí) a návrhem výroku rozsudku na určení (který je obecný). Předseda senátu měl v úmyslu ve spolupráci se zástupcem žalobce tento rozpor vyjasnit a pokusit se o jeho odstranění. Zdejší soud byl však zavázán Nejvyšším správním soudem k tomu, aby ve spolupráci s žalobcem nejprve vyjasnil, zda se žalobou domáhá pouze vyslovení, že tvrzený zásah byl nezákonný, či zda se domáhá pouze, nebo také, uložení určité povinnosti žalovanému. Zástupce žalobce ovšem, jak již uvedeno, na výzvu předsedy senátu neodpověděl. Podání, obsahující částečné zpětvzetí žaloby a návrh na připuštění změny petitu, došlo soudu až 18. 1. 2021 v 19:40:15 a z řádně a včas nařízeného jednání se zástupce žalobce omluvil vzhledem k současné vážné epidemiologické situaci. Předseda senátu tudíž neměl možnost předestřít zástupci žalobce uvedený rozpor mezi vyličenými rozhodujícími skutečnostmi a návrhem výroku rozsudku na určení a vyzvat jej k eventuální opravě či doplnění. V podání ze dne 18. 1. 2021 žalobce co do odůvodnění

setrval na své původní žalobě.

25. Z vyjádření účastníků řízení soud zjistil, že Finanční úřad pro Karlovarský kraj u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016 dne 20. 3. 2019 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 3. 2019, č.j. 241237/9/2405-60563-405085).
26. Při jednání soud podle § 95 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. připustil požadovanou změnu návrhu výroku rozsudku. Nadále tedy bylo jednáno a rozhodováno o návrhu výroku rozsudku upřesněném v čl. III. podání žalobce datovaném a došlém soudu dne 18. 1. 2021.
27. V dalším se odkazuje na zvukový záznam z předmětného jednání, který je součástí soudního spisu sp. zn. 30A 315/2018.

Posouzení věci krajským soudem

28. 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.*
29. V rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být **přímo** (1. podmínka) **zkrácen na svých právech** (2. podmínka) **nezákonným** (3. podmínka) **zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím** (4. podmínka), **a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo** (5. podmínka), přičemž „zásah“ **v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakovaní „zásahu“** (6. podmínka). *Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.*“
30. K tomu třeba dodat, že od 1. 1. 2012 se lze žalobou domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
31. K samotnému pojmu „zásah“ se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č.j. 2 Aps 3/2004-42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS, vyjádřil takto: „Definici zásahu zákon neobsahuje, zásah vymezuje velmi obecně a široce. Přesná definice ani není možná, protože pod pojem zásahu spadá velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd.; tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují, a ty jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu.“
32. Vyhledávací činnost je upravena zejména v § 78 daňového řádu, daňová kontrola zejména v § 85 až § 88 daňového řádu.
33. Podle § 78 odst. 1 až 3 daňového řádu (1) *Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.* (2) *Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.* (3) *V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových*

subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.

34. K obsahu vyhledávací činnosti se vyslovila odborná literatura takto: „Obsahem vyhledávací činnosti je především vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro rozhodování. Dodržení zákonem stanoveného postupu při jejich získávání je pak podmínkou jejich použitelnosti jako důkazů v rámci dokazování. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje důkazní prostředky, které potom může v řízení použít v procesu dokazování.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, str. 421).
35. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu *Daňová kontrola je zahájena 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.*
36. K zahájení daňové kontroly se vyslovila odborná literatura takto: „Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až na den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR 2011, str. 472).
37. Pro rozdíl mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou se lze inspirovat v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č.j. 1 Afs 70/2004-80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole,

kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

38. I když se uvedený rozsudek přímo týká již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a místního šetření, je jeho výstižné závěry bezpochyby možno vztáhnout i na (nový) daňový řád a nejen na místní šetření, ale i na ostatní úkony správce daně při vyhledávací činnosti.
39. Tvrzeň zásah správce daně by mohl představovat buď exces při vyhledávací činnosti, anebo faktickou (avšak formálně nezahájenou) daňovou kontrolu. Soud má za to, že o daňové kontrole by bylo možno hovořit, kdyby správce daně v souladu s § 87 odst. 1 větou první daňového řádu učinil vůči daňovému subjektu úkon, při kterém by byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém by správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z žaloby však plyne, že do konce doby, která je pro posouzení přezkoumávané věci rozhodná, s vymezením předmětu a rozsahu daňové kontroly a datem, kdy správce daně začal prověřovat daňové povinnosti žalobce (zahájil daňovou kontrolu), žalobce seznámen nebyl. Jelikož tu v rozhodné době nedošlo k formálnímu zahájení daňové kontroly (což není mezi účastníky soudního řízení sporné), lze se podle názoru soudu přit toliko o zákonnost či nezákonnost provádění vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu. I z obsahu sporovaných úkonů správce daně je ostatně zřejmé, že se jedná spíše o „mapování terénu“ než o zjišťování nebo prověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Soud tedy upřesňuje, že tvrzeným zásahem správního orgánu, kterým se dále zabývá, rozumí způsob provádění nikoli daňové kontroly, nýbrž vyhledávací činnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016.
40. Žalobce žalobu zúžil na žalobu určovací. Podle § 85 s . ř. s. *Žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.* V rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42, došel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomuto závěru. „I. Podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s . ř. s. Subjektivní lhůta pro podání žaloby běží od okamžiku, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. II. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s . ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“ Z toho zdejší soud usuzuje, že předmětná žaloba ve znění jejího částečného zpětvzetí je přípustná.

41. Z příloh žalobce a správního spisu soud zjistil tyto rozhodující skutečnosti:
42. V úředním záznamu ze dne 13. 7. 2016, č.j. 666670/16/2403-60561-404816, se uvádí, že správce daně na základě analyticko-vyhledávací činnosti telefonicky požádal dne 24. 6. 2016 paní Ing. K. A., člena představenstva a zároveň kontaktní osobu, o předložení evidencí pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH za zdaňovací období leden – březen 2016. Dne 28. 6. 2016 správce daně obdržel od daňového subjektu požadované evidence pro daňové účely za zdaňovací období leden – březen 2016 (č.j. 648603/16). *Správce daně svá zjištění o nárocích na odpočet daně za jmenovaná zdaňovací období uspořádal do dvou tabulek.* Vzhledem k tomu, že od dodavatelů, kteří jsou uvedeni v tabulce, se přijaté plnění pravidelně měsíčně opakuje a tvoří převážnou část uplatněných nároků na odpočet daně daňového subjektu (tj. daň ve výši 929 313,37 Kč v základní sazbě daně), rozhodl se správce daně ověřit, zda daňový subjekt splnil podmínky uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění od výše uvedených dodavatelů. Úřední osoba správce daně paní J. P. za účelem prověření podnětu kontaktovala dne 11. 7. 2016 v 9.45 hodin telefonicky paní Ing. A. K. a požádala ji o předložení důkazních prostředků vztahujících se k předmětným přijatým zdanitelným plněním uvedeným výše v tabulce. Správce daně požádal o předložení daňových dokladů, dodacích listů, smluv, objednávek a výpisů z účtů v případě úhrady přijatého zdanitelného plnění. Paní A. K. přislíbila správci daně soustředění požadovaných dokladů a jejich předložení oprávněnou osobou na Územním pracovišti v Chebu.
43. V potvrzení o předání dokladů ze dne 22. 7. 2016, č.j. 687884/16/2403-60561-404816, je uvedeno, že dne 22. 7. 2016 byly panem Antonínem Singerem předloženy důkazní prostředky požadované ve výzvě č.j. 622443/16/2403-50522-402980 vztahující se k přijatým zdanitelným plněním a nároku na odpočet daně uplatněnému za zdaňovací období duben 2016. Dále byly správci daně předloženy daňové doklady a písemnosti (smlouvy) za zdaňovací období leden – březen 2016 požadované telefonicky dne 24. 6. 2016 vztahující se k vybraným obchodním partnerům. Správci daně byl předložen šanon dokladů a písemností.
44. Dne 1. 8. 2016 správce daně vyzval podle § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu k poskytnutí informací a vydání nebo zapůjčení listin nebo jejich kopií, které mají v držení a které se vztahují k obchodní spolupráci s daňovým subjektem LAMONTEX a.s., pod č.j. 718396/16/2403-60561-405001 společnost AL-MARK s.r.o., pod č.j. 720171/16/2403-60561-405001 družstvo LUSWER-WEST, družstvo, pod č.j. 720204/16/2403-60561-405001 společnost NEKOTEX s.r.o., pod č.j. 720241/16/2403-60561-405001 společnost REPOTEX s.r.o., pod č.j. 720253/16/2403-60561-405001 společnost STK TRADE COMPANY s.r.o., pod č.j. 720287/16/2403-60561-405001 společnost TECHNOLOGY - WEST s.r.o. a pod č.j. 720318/16/2403-60561-405001 společnost ZAREVO s.r.o.
45. V úředním záznamu ze dne 4. 8. 2016, č.j. 720968/16/2403-60561-405001, je uvedeno, že dne 22. 7. 2016 byly Antonínem Singerem předloženy důkazní prostředky požadované ve výzvě č.j. 622443/16/2403-50522-402980 vztahující se k přijatým zdanitelným plněním a nároku na odpočet daně uplatněnému za zdaňovací období duben 2016. Dále byly správci daně předloženy daňové doklady a písemnosti (smlouvy) za zdaňovací období leden – březen 2016 požadované telefonicky dne 24. 6. 2016 vztahující se k vybraným obchodním partnerům. Správci daně byl předložen šanon dokladů a písemností, ze kterých byly pořízeny kopie, které budou přílohou úředního záznamu.
46. V potvrzení o předání dokladů ze dne 11. 8. 2016, č.j. 746964/16/2403-60561-404816, se

uvádí, že dne 11. 8. 2016 byly panem A. S. doloženy *označené* důkazní prostředky vztahující se k přijatým zdanitelným plněním a nároku na odpočet daně uplatněnému za zdaňovací období duben 2016 a doklady a důkazní prostředky vztahující se k plnění vybraných obchodních partnerů, na základě kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně za zdaňovací období leden – březen 2016.

47. Dne 24. 9. 2018 správce daně vyzval žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty pod č.j. 604761/18/2403-50522-405094 za leden 2016, pod č.j. 872911/18/2403-50522-405094 za únor 2016 a pod č.j. 873175/18/2403-50522-405094 za březen 2016, a to v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení těchto výzev.
48. Ve dnech 16. 10. 2018 a 18. 10. 2018 zástupce žalobce u správce daně nahlížel do spisu (§ 66 daňového řádu).
49. V rámci žaloby lze identifikovat tři úkony správce daně, které by mohly být nezákonným zásahem: 1) žádost Ing. A. K. ze dne 24. 6. 2016, 2) žádost Ing. A. K. ze dne 11. 7. 2016 a 3) výzvy obchodním partnerům žalobce ze dne 1. 8. 2016.
50. Soud připomíná, že aby mohla být poskytnuta ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s., nestačí, aby zásah byl nezákonný, ale musí být splněny i další podmínky specifikované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65.
51. Výzvy obchodním partnerům neuložily žádnou povinnost žalobci. Lze je tudíž z dalších úvah vyloučit už proto, že u nich absentuje znak „**přímo** zkrácen na svých právech“ a znak „byl zaměřen **přímo** proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu **přímo** zasaženo“.
52. Žádosti Ing. A. K. o předložení listin byly učiněny telefonicky. Informace o těchto žádostech jsou k dispozici toliko z úředního záznamu ze dne 13. 7. 2016, č.j. 666670/16/2403-60561-404816, který byl pořízen s určitým – byť nevelkým – časovým odstupem a který patrně zachycuje jádro předmětné ústní komunikace.
53. Podle úředního záznamu správce daně dne 24. 6. 2016 na základě analyticko-vyhledávací činnosti požádal Ing. A. K. o předložení evidencí pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH za zdaňovací období leden – březen 2016. Z těchto kusých údajů lze usuzovat, že správce daně zatím pouze zjišťoval podkladové informace čili „ohledával a mapoval terén“. Žádost Ing. A. K. ze dne 24. 6. 2016 tedy spadá pod vyhledávací činnost. Podle úředního záznamu správce daně dále dne 11. 7. 2016 za účelem prověření podnětu požádal Ing. A. K. o předložení důkazních prostředků vztahujících se k předmětným přijatým zdanitelným plněním uvedeným výše v tabulce. Správce daně požádal o předložení daňových dokladů, dodacích listů, smluv, objednávek a výpisů z účtů v případě úhrady přijatého zdanitelného plnění. Z těchto údajů lze usuzovat, že správce daně již zjišťoval a proěřoval daňový základ a jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jelikož podkladové informace byly zjištěny („terén byl ohledán a zmapován“), správce daně se, jak sám uvádí, rozhodl ověřit, zda daňový subjekt splnil podmínky uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění od výše uvedených dodavatelů. Žádost Ing. A. K. ze dne 11. 7. 2016 tedy již byla vybočením z vyhledávací činnosti, neboť ono ověřování mělo být prováděno v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly.
54. Soud vnímá, že se zvyšují požadavky na postup správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, se praví: „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od*

jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Jelikož hypotéza uvedeného ustanovení zní „pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, nelze vyhledávací činnost nadmíru zužovat, protože pak by se správce daně dostával do neřešitelné situace: správce daně by se dozvěděl určité skutečnosti, a proto by musel postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale zároveň by nemohl dospět k důvodnému předpokladu, a tak by podle § 145 odst. 2 daňového řádu postupovat nemohl. Navzdory této výhradě však soud má za to, že žádost Ing. A. K. ze dne 11. 7. 2016 již byla vybočením z vyhledávací činnosti.

55. O zdánlivě podobném případě rozhodoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č.j. 4 Afs 14/2017-36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS. „[15] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že poprvé byla dne 18. 7. 2014 telefonicky kontaktována jednatelka stěžovatele paní Odehnalová, které byla podána informace o záměru provést u stěžovatele vyhledávací činnost za rok 2012 a zároveň byla požádána o zaslání elektronických dat. Vzhledem k tomu, že nereagovala, byl jí zaslán email se žádostí o zaslání dat 15. 8. 2014, na to reagovala jednatelka stěžovatele emailem ze dne 21. 8. 2014, v němž žádá zdůvodnění postupu žalovaného a sdělení důvodu vyhledávací činnosti. Žalovaný vydal žalovanou výzvu. Výzva požadovala předložení účetnictví za účetní období roku 2012 vedeného dle § 4 odst. 10 zákona o účetnictví v technické (elektronické) formě v souladu s § 33 odst. 2 písm. b) tohoto zákona, dále předložení evidence pro daňové účely za zdaňovací období března až prosince 2012 vedené dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy na technickém nosiči dat. Stěžovateli v rámci výzvy sdělil, že jako správce daně bude v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provádět místní šetření na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 2012. Správce daně odůvodnil využití elektronické analýzy dat právě s ohledem na objem účetních a daňových dat stěžovatele s tím, že na základě počítačové analýzy dat může správce daně při místním šetření vznášet jednodušeji cílené požadavky na předložení konkrétních dokladů a listin. Stěžovatel byl poučen, že v případě nesplnění výzvy mu může být uložena pořádková pokuta podle § 247 odst. 2 daňového řádu.“ V onom případě Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele, že předmětná výzva představuje zásah do práv stěžovatele, s odkazem na soudní praxi důvodnou.
56. V právě projednávané a rozhodované věci je situace odlišná. Správce daně dne 11. 7. 2016 požádal Ing. A. K. o předložení důkazních prostředků toliko telefonicky. Nenásledovala žádná e-mailová žádost nebo dokonce výzva s příslušnými obsahovými náležitostmi a poučením. Obrana proti tomuto úkonu správce daně byla snadná. Jestliže měl žalobce za to, že je na svých právech krácen, mohl správci daně sdělit, že k předložení požadovaných důkazních prostředků nepovažuje neformální telefonickou žádost za dostatečnou a trvá na formalizované výzvě s řádným poučením.
57. V rozsudku ze dne 6. 5. 2019, č.j. 8 Afs 101/2019-29, Nejvyšší správní soud shrnul závěry k přímé vynutitelnosti úkonu správního orgánu: „[16] Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře při úvahách o tom, zda úkon správního orgánu, označený jako nezákonný zásah, skutečně je či není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., posuzoval i to, zda je tento úkon přímo vynutitelný a zda má jeho adresát k dispozici dostatečně účinný prostředek ochrany. Přímá vynutitelnost totiž naplňuje jeden ze znaků, kterým ustanovení § 82 s. ř. s. vymezuje nezákonný zásah správního orgánu, proti němuž je poskytována ochrana ve správním

soudnictví, jímž je přímé zkrácení na právech. Bezprostředně (přímo) vynutitelným úkonem je úkon zkracující práva jeho adresáta, který již sám o sobě umožňuje správnímu orgánu užít donucovací nebo sankční prostředky k tomu, aby adresát úkon respektoval. Za nezákonný zásah přímo zkracující práva tak bude třeba považovat takový úkon, který ukládá adresátovi něco učinit a v případě že úkonu nevyhoví, broží mu již bez dalšího postih (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2011, čj. 1 Aps 1/2009-264). Přímo vynutitelným úkonem shledal Nejvyšší správní soud např. pokyn správce daně k osobní účasti jednatele obchodní společnosti při ústním jednání v daňovém řízení (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007-91), opakovanou výzvu policisty směřující k prokázání totožnosti (rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2014, čj. 2 As 35/2014-109), výzvu k podání vysvětlení podle § 60 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích (rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018, čj. 5 As 36/2018-40); všechny uvedené úkony mohly být přímo vynuceny předvedením.“

58. Citované závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní souzený případ. Samotná telefonická žádost o předložení důkazních prostředků nemohla žalobce zkrátit na subjektivních právech, neboť šlo o přímo nevynutitelný úkon, jehož nesplnění nemohlo mít samo o sobě žádné negativní důsledky. Lze jen poznamenat, že žalobce mohl proti postupu správce daně podat stížnost podle § 261 daňového řádu, případně požádat nejbližší nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Z hlediska splnění podmínek pro podání zásahové žaloby nelze sice klást žalobci k tíži, že nepodal stížnost proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu, případně žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti nejbližší nadřízenému správci daně, neboť tyto instrumenty nejsou jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. Uvedené však nic nemění na faktu, že podmínky přímého zkrácení na právech nebyly napadeným úkonem správce daně splněny.
59. Žádost Ing. A. K. ze dne 11. 7. 2016 již byla vybočením z vyhledávací činnosti; je tedy zatížena znakem „nezákonnosti“, avšak absentuje u ní znak „**přímo** zkrácen na svých právech“ a znak „byl zaměřen **přímo** proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu **přímo** zasaženo“.
60. Soud dodává, že žalobce se domáhal toho, aby jako nezákonný byl deklarován „postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy souběžně s postupem k odstranění pochybností, nebo s navazující daňovou kontrolou za zdaňovací období duben 2016 pod záminkou úkonů „vyhledávací činnosti“ fakticky prověřoval tvrzení daňového subjektu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016, aniž by k tomuto období zahájil zákonný kontrolní postup“. I když v návrhu rozsudečného výroku není specifikováno, od kdy do kdy měl žalovaný nezákonně postupovat, z kontextu lze vyčíst, že se tak mělo dít od června 2016 do zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden až březen 2016 dne 20. 3. 2019. I kdyby tedy soud došel k tomu, že by žalobci měla být poskytnuta ochrana před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. ve vztahu k žádosti Ing. A. K. ze dne 11. 7. 2016, tento jeden úkon by bez dalšího neodůvodňoval deklaraci nezákonnosti postupu Finančního úřadu pro Karlovarský kraj po období od června 2016 do 20. 3. 2019.
61. Na základě výše uvedeného nepokládá soud žalobu ve znění jejího částečného zpětvzetí za důvodnou.

Rozhodnutí soudu

62. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

63. V původním řízení byl žalobci zaplacený soudní poplatek za žalobu vrácen. V dalším řízení nebylo zřejmé, zda věc nebude skončena procesně před prvním jednáním. Jelikož se tak nestalo, je soudní poplatek za žalobu žalobci dodatečně vyměřen tímto rozsudkem.
64. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 20. ledna 2021

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu