ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Fitness pro s.r.o.**, se sídlem Trávník 322/29, Přerov, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Perunova 1109/8, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 1. 2018, čj. 65 A 4/2017-73,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci se žalobkyně domáhala určení, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2011 zahájená protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 11. 2013, čj. 1564635/13/3107-05401-804385, ukončená zprávou o daňové kontrole projednanou dne 7. 11. 2016, čj. 1899724/16/3107-60561-804385, byla nezákonným zásahem.

[2] Napadeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně neuvedla důvody, pro něž by bylo možné považovat zásah za nezákonný.

Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51. Uvedl, že samotné tvrzení o délce trvání daňové kontroly nemůže z pohledu podmínek § 82 s. ř. s. obstát. Nesouhlasil se žalobkyní ani v tom, že by po poskytnutí lhůty k vyjádření dle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, měl ihned následovat postup podle § 88 odst. 4 daňového řádu, tedy že by měl správce daně provést úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Uzavřel, že tento závěr žalobkyně nemá oporu v příslušných předpisech a souhlasil s názorem žalovaného (uplatněným ve vyjádření k žalobě), podle něhož postup nastíněný žalobkyní by byl v příkrém rozporu se základním cílem správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství přikázalo písemností ze dne 19. 10. 2016, čj. 46030/16/5200-11433-702690, žalovanému zjednat nápravu a učinit ve věci úkon směřující k ukončení daňové kontroly, nemohla sama o sobě vést k deklaraci nezákonného zásahu. Krajský soud nesdílel ani argumentaci stěžovatelky týkající se nesprávného vedení spisu a nakládání s doklady žalobkyně. Podotkl, že žalobkyně žádným způsobem neozřejmila, jak by jí tvrzené skutečnosti mohly podpořit argumentaci o nezákonném zásahu; s ohledem na precizní a obsáhlé vyjádření žalovaného k žalobě odkázal ve zbytku na jeho obsah.

II.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost co do obsahu opřela o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem v posouzení otázky nezákonnosti provedené daňové kontroly jako celku. Krajský soud vyloučil, že by se v dané věci jednalo o takový exces žalovaného, který by umožnil označit daňovou kontrolu za nezákonný zásah ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu; k tomu uvedla, že výčet skutečností, které mohou nezákonnost zapříčinit, je dle citované judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51) demonstrativní a nikoliv konečný; daňová kontrola proto podle stěžovatelky může být označena za nezákonnou také pro jiné důvody, než krajským soudem v napadeném rozsudku uvedené. Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem ani v tom, že mohla napadat každý dílčí úkon samostatně; pak by podle ní nemohl krajský soud vyhodnotit žalobu jako včasnou. K tomu zároveň konstatovala, že v průběhu daňové kontroly podala několik stížností dle § 261 daňového řádu. Nesdílela ani názor krajského soudu, podle nějž samotné tvrzení o neúměrné délce trvání daňové kontroly nemůže obstát. K této argumentaci doplnila, že se krajský soud nevypořádal s jednotlivými žalobními body a zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností. V odůvodnění pouze odkázal na vyjádření žalovaného k podané žalobě, případně uvedl svou vlastní úvahu o nemožnosti označit celou daňovou kontrolu za nezákonný zásah.

[5] Stěžovatelka namítala, že žalovaný od ní požadoval po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění další důkazní prostředky, vysvětlení a vyjádření, čímž porušil § 88 odst. 3 daňového řádu. Argumentovala, že i daňové řízení je ovládáno zásadou koncentrace, a to jak na straně žalovaného, tak na straně daňových subjektů; odmítla závěr, že tříletá lhůta pro stanovení daně „*vymezuje časový prostor, v němž může správce daně činit cokoliv*“. Namítla, že jednání správce daně by mělo být z pohledu daňového subjektu předvídatelné. K tomu poukázala na komentářovou literaturu. Uzavřela, že se měl

žalovaný zabývat jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění a nikoliv překvapivě a zcela neočekávaně provádět složité dokazování mimo rámec již vymezeného kontrolního zjištění. Toto jednání žalovaného považovala stěžovatelka za opakovanou kontrolu, neboť po ní žalovaný po projednání kontrolního zjištění požadoval znovu dokumenty, které měl od ní k dispozici již dříve.

[6] Stěžovatelka dále argumentovala, že v důsledku neodůvodněných průtahů ze strany žalovaného bylo zasaženo do jejích veřejných subjektivních práv a krajský soud měl určit, že provedená daňová kontrola byla nezákonným zásahem; tyto své závěry opřela o odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016, čj. 10 A 189/2015-44. Krajský soud však namísto toho citovaný rozsudek na uvedenou věc neaplikoval, neboť se dle něj jednalo o skutkově odlišné věci.

[7] Stěžovatelka opětovně poukázala na to, že žalovaný po ní požadoval předložení dokladů, které od ní již dříve obdržel. Krajský soud přitom námitku nevypořádal. Argumentovala, že žalovaný jí předložené dokumenty nevrátil zpět a porušil proto § 82 odst. 4 daňového řádu; tuto námitku krajský soud rovněž nevypořádal. Stěžovatelka k „*nezákonnému vedení spisu a nakládání s doklady*“ odkázala na odůvodnění rozsudku krajského soudu a uvedla, že v rámci tohoto žalobního bodu poukazovala na další řadu nezákonností, kterých se žalovaný v rámci daňové kontroly dopustil. Byla přesvědčena, že nečinnost žalovaného ve spojení s dalšími nezákonnými úkony měla za následek nezákonnost daňové kontroly jako celku.

[8] Žalovaný se ve vyjádření zcela ztotožnil s názorem krajského soudu.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.) Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí.

[12] Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují

vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, publikováno ve Sb. NSS č. 7/2004). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, publikováno ve Sb. NSS č. 3/2004), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikováno ve Sb. NSS č. 3/2006, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74).

[13] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud nezohlednil, že výčet důvodů (obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51), pro něž lze považovat celou daňovou kontrolu za nezákonný zásah, je demonstrativní, nikoliv konečný; dále argumentovala, že rozsudek je nepřezkoumatelný také pro „*nejistotu krajského soudu stran stanovení rozhodných okolností a interpretaci vymezených žalobních bodů*“. Poté obecně argumentovala, že krajský soud se s jednotlivými žalobními body nevypořádal, pouze odkázal na vyjádření žalovaného. Žádnou z vad zakládajících nepřezkoumatelnost však naříkaný rozsudek netrpí. Krajský soud srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal všechny námitky uplatněné v žalobě, řádně též uvedl, proč nepovažoval jednotlivé žalobní námitky za důvodné a odůvodnil, proč se nepřiklonil k názoru stěžovatelky, podle nějž bylo nutné považovat provedenou daňovou kontrolu za nezákonný zásah jako celek. Jednotlivé kasační námitky týkající se odůvodnění napadeného rozsudku, které by mohly vést k závěrům o nezákonnosti (nikoliv nepřezkoumatelnosti) napadeného rozsudku, budou vypořádány níže. Námitka nepřezkoumatelnosti není pro uvedené důvodná.

[14] Stěžovatelka namítla, že krajský soud rozhodl vadně, pokud uvedl, že daňová kontrola nebyla v projednávané věci nezákonným zásahem jako celek a odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že výčet skutečností, pro něž je možné daňovou kontrolu označit za nezákonný zásah jako celek, je pouze demonstrativní; krajský soud však žádným způsobem nevyloučil, že by nezákonnost provedené daňové kontroly mohla spočívat také v jiných důvodech; pouze konstatoval, že stěžovatelka žádný důvod, pro který by žalobní žádání mohlo obstát, neuvedla.

[15] Nejvyšší správní soud nerozporuje ani to, že daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku; to plyne ostatně z ustálené judikatury zdejšího soudu (srov. k tomu např. rozsudek ze dne 26. 3. 2015, čj. 10 Afs 16/2015-27, rozsudek ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42); v souladu se závěry plynoucími z této judikatury však souhlasí s krajským soudem, že tato situace nastává výjimečně. Demonstrativní výčet těchto důvodů obsahuje již výše citovaný rozsudek zdejšího soudu čj. 10 Afs 28/2014-51. Důvody pro to, aby mohl krajský soud deklarovat, že daňová kontrola byla ve svém celku nezákonným zásahem, však v projednávané věci dány nebyly. Krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka nepředložila žádný argument, na jehož základě by bylo možné celou daňovou kontrolu označit za nezákonný zásah. Měla-li stěžovatelka pochybnosti o zákonnosti jednotlivých provedených úkonů správce daně, mohla je napadat již v průběhu daňové kontroly. Souhlasit v tomto ohledu nelze ani s námitkou stěžovatelky, podle níž

„pokud krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel měl napadat každý dílčí úkon samostatně, pak logicky nemohl vyhodnotit podanou správní žalobou jako včasnou. Již tato skutečnost samo o sobě ilustruje nejistotu krajského soudu stran stanovení rozhodných okolností a interpretaci vymezených žalobních bodů.“. Toto hodnocení krajského soudu v žádném případě nevypovídá o jakékoliv nejistotě krajského soudu; plyne z něj pouze to, že stěžovatelka mohla podle názoru krajského soudu využít práva na ochranu před nezákonným zásahem co do jednotlivých úkonů žalovaného, nikoliv až následně označit celou daňovou kontrolu za nezákonný zásah. V tomto rozsahu (daňové kontroly jako celku) totiž jedině mohl hodnotit krajský soud také nyní posuzovanou věc; nedopustil se proto pochybení, pokud věc posoudil a neodmítl ji pro opožděnost; to by totiž mohl učinit pouze ve vztahu k namítané nezákonnosti jednotlivých úkonů žalovaného a nikoliv ve vztahu k nezákonnosti daňové kontroly jako celku (k běhu lhůt pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, a v něm citovanou judikaturu).

[16] Souhlasit nelze ani s tím, že by se v projednávané věci měly uplatnit závěry učiněné Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, čj. 10 A 189/2015-44. V tehdy posuzované věci totiž městský soud zohlednil nejen to, že žalovaný byl ve věci po určitou dobu nečinný, ale nadto konstatoval nezákonnost daňové kontroly také v důsledku neodůvodněných průtahů vedoucích k sedmiměsíční faktické nečinnosti žalovaného.

[17] Daňová kontrola je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a slouží k obsáhlejšímu a časově i personálně náročnějšímu dokazování, než například postup k odstranění pochybností; často se tedy jedná o časově rozsáhlé postupy správce daně, které mohou být způsobilé omezit práva daňových subjektů. Nezákonnost celé daňové kontroly je proto nutné posuzovat v každém jednotlivém případě individuálně a v rámci tohoto individuálního přístupu hodnotit jednotlivé aspekty, které by mohly vést k zásahu do veřejných subjektivních práv osob, jež se vyslovení nezákonnosti zásahu dovolávají. Nejvyšší správní soud přitom ve shodě s krajským soudem nedospěl k závěru, že by v posuzované věci pouhý příkaz ke zjednání nápravy ze dne 19. 10. 2016, čj. 46030/16/5200-11433-702690, postačil k tomu, aby mohla být daňová kontrola označena jako celek za nezákonný zásah. Nelze též dospět k závěru, že žalovaný účelově prodlužoval daňovou kontrolu; bylo tomu spíše naopak, jak ostatně plyne nejen ze správního spisu, ale také z přiléhavého odůvodnění napadeného rozsudku.

[18] Nedůvodná je také námitka stěžovatelky, podle níž žalovaný provedl opakovanou daňovou kontrolu a jeho jednání tak pro ni bylo nepředvídatelné. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola 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. Ukončena je potom sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, do níž správce daně zahrne informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly, jakož i výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o dalších v zákoně uvedených skutečnostech. Daňová kontrola byla tedy ukončena až zprávou o daňové kontrole [zpráva čj. 1899724/16/3107-60561-804385 projednána s daňovým subjektem protokolem o ústním jednání ze dne 7. 11. 2016, čj. 1924803/16/3107-60561-804385 (č. l. 67 správního spisu)].

[19] Stěžovatelka dále namítala nesprávné vedení správního spisu a namítla také, že žalovaný po ukončení daňové kontroly nevrátil jí předložené doklady. Krajský soud k této námitce uplatněné již v žalobě především uvedl, že zcela postrádá vysvětlení, jakým způsobem by tyto skutečnosti mohly vést k označení daňové kontroly jako celku za nezákonný zásah, i pokud by byly prokázány. Krajský soud ve zbytku odkázal na obsáhlé vyjádření žalovaného, který se podrobně k jednotlivým argumentům stěžovatelky vyjádřil; protože neshledal potřebu tuto obsáhlou argumentaci přebírat také do odůvodnění napadeného rozsudku, pouze na ni odkázal. Nejvyšší správní soud v tomto postupu krajského soudu neshledává nezákonnost. Žalovaný ve vyjádření k této žalobní námitce konstatoval, že u dokladů zaslaných prostřednictvím e-mailu mu nevznikla povinnost tyto doklady vracet a při navrácení dokladů poskytnutých stěžovatelkou dne 25. 6. 2015 sice nebyla lhůta dodržena, avšak stalo se tak v důsledku nesoučinnosti stěžovatelky. K posouzení nesprávného vedení správního spisu Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku sice v ojedinělých případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daňového řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu, avšak pokud z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016). Námitky nejsou pro uvedené důvodné.

IV.
Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. července 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu