



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **STADOK, spol. s r.o.**, se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zast. JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem Holečkova 103/31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2018, č. j. 48 Af 37/2017 - 26,

takto:

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2018, č. j. 48 Af 37/2017 - 26, **se zrušuje.**
- II.** Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného **se odmítá.**
- III.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV.** Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč za podanou žalobu, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ladislava Sádlika, advokáta se sídlem Holečkova 103/31, Praha 5.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Namítaný zásah stěžovatelka spatřovala v postupu žalovaného, který jí v daňové kontrole na opakovanou žádost neposkytl k seznámení konečnou verzi zprávy o daňové kontrole s časovým předstihem tak,

aby se mohla seznámit s jejím obsahem a dopředu se připravit na jednání, při kterém mělo dojít k projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka se domnívala, že neochota žalovaného poskytnout jí v předstihu koncept zprávy o daňové kontrole je výrazem arogance moci a libovůle. Jako nereálný stěžovatelka hodnotila stav, kdy jí bude až při jednání předložena zpráva o předpokládaném rozsahu 50 až 60 stran textu právní povahy, který žalovaný požaduje projednat a podepsat, ačkoli jej stěžovatelka nikdy předtím neviděla a nezná jeho obsah. Stěžovatelka doplnila, že vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného má pro ni význam také s ohledem na skutečnost, že zpráva o daňové kontrole se stává odůvodněním následných meritorních rozhodnutí o stanovení daně. Je-li daňová kontrola zatížena nezákonností, stává se v důsledku toho nezákonným i odůvodnění vydaného meritorního rozhodnutí o stanovení daně. Stěžovatelka se proto domáhala, aby krajský soud vyslovil, že postup žalovaného v daňové kontrole, kterým jí na žádost neposkytl k seznámení konečnou verzi zprávy o daňové kontrole tak, aby se mohla seznámit s jejím obsahem a připravit se na jednání, byl nezákonným zásahem ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[2] Krajský soud přistoupil k věcnému projednání žaloby, neboť neměl pochybnost, že stěžovatelkou vymezený zásah je zásahem v širším slova smyslu, a to ve formě nečinnosti (nikoli však nečinnosti ve smyslu § 79 s. ř. s. spočívající v nevydání rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. či osvědčení). Při hodnocení věci samé krajský soud vycházel z nesporných zjištění, že u stěžovatelky byla zahájena a probíhala daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až květen 2014. Při ústním jednání dne 18. 10. 2017 (viz protokol č. j. 4405142/17/2104-60562-205783) byla stěžovatelka seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, žalovaný jí předložil písemné vyhotovení tohoto dokumentu (ze dne 18. 10. 2017, č. j. 4405042/17/2104-60562-205783) a k její žádosti stanovil lhůtu k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění do 30. 10. 2017. Stěžovatelka byla zároveň vyzvána, aby se pro případ, že se k výsledkům nevyjádří (nebo nenavrhne-li doplnění), tentýž den dostavila k podpisu zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka se ve stanovené lhůtě ke kontrolnímu zjištění nevyjádřila, doplnění dokazování nenavrhl a podáním ze dne 6. 11. 2017 požádala žalovaného o poskytnutí konceptu zprávy o daňové kontrole ve znění, v jakém bude předmětem projednání, jehož termín byl dohodnut na 5. 12. 2017. Žalovaný podáním ze dne 22. 11. 2017, č. j. 4787313/17/2104-60562-205783, stěžovatelce sdělil, že není důvod pro poskytnutí zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, neboť vzhledem k tomu, že stěžovatelka se ve stanovené lhůtě nevyjádřila k výsledku kontrolního zjištění, nijak se tato zjištění neměnila, a proto ani zpráva o daňové kontrole nemůže obsahovat výsledek odlišný od toho, který byl uveden ve výsledku kontrolního zjištění. Podáním ze dne 23. 11. 2019 stěžovatelka opětovně požádala žalovaného o poskytnutí zprávy o kontrole s odkazem na zásadu součinnosti, na což žalovaný reagoval písemným vyjádřením ze dne 29. 11. 2017, č. j. 4864830/17/2104-60562-205783, tak, že tuto žádost zamítl s odůvodněním, že stěžovatelka má k dispozici výsledek kontrolního zjištění. Nevyužila-li stěžovatelka možnosti se k výsledku ve stanovené lhůtě vyjádřit, nemůže zpráva o daňové kontrole obsahovat „jiný výsledek“.

[3] Při posuzování důvodnosti podané žaloby krajský soud vycházel z právní úpravy obsažené v § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), která správci daně výslovně neukládá, aby daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole poskytl před jejím projednáním. Krajský soud připomněl, že projednání zprávy o daňové kontrole je závěrečnou fází daňové kontroly, nikoli však její nejdůležitější částí. Stežejní část závěrečné fáze daňové kontroly představuje předložení výsledku kontrolního zjištění a reakce na něj ze strany daňového subjektu. Nezmění-li správce daně na základě vyjádření výsledek

pokračování

kontrolního zjištění, bez dalšího jej přejímá do zprávy o daňové kontrole, kdy v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole již nelze tento výsledek měnit. Jedná se o projev zásady koncentrace řízení, jejímž cílem je zabránit účelovému oddalování ukončení daňové kontroly. Uvedené je třeba vztáhnout také na situace, kdy se výsledek kontrolního zjištění nemění z důvodu absence vyjádření daňového subjektu. Nedojde-li tedy ke změně výsledku kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole, nelze již v rámci jejího projednávání ničeho změnit. Krajský soud uzavřel, že ve chvíli, kdy žalovaný s ohledem na absenci vyjádření stěžovatelky nemění výsledek kontrolního zjištění, byla stěžovatelka obeznámena s obsahově nejdůležitější částí zprávy o daňové kontrole, a to zachycené ve stavu, v jakém bude použita v dalším řízení. Novotou byly pro stěžovatelku pouze ty náležitosti zprávy o daňové kontrole, které nebyly součástí výsledku kontrolního zjištění, avšak zde se jedná o náležitosti mající charakter nikoli věcný, ale toliko formální, neboť se jimi nemění obsah výsledku kontrolního zjištění po stránce skutkové ani právní. Zákonodárce klade důraz na fázi před projednáním zprávy o daňové kontrole, tj. na fázi, v níž je daňový subjekt již obeznámen s výsledkem kontrolního zjištění a je mu poskytnuta možnost na tento výsledek reagovat vlastním vyjádřením a návrhy na jeho doplnění. Fáze projednání zprávy o daňové kontrole představuje dle krajského soudu spíše formální završení *de facto* ukončené daňové kontroly, neboť se na jejích výsledcích již nic nemění. Krajský soud proto dospěl k závěru, že neposkytnutí zprávy o daňové kontrole (resp. konceptu) před jejím projednáním není v rozporu se smyslem a účelem zákonné úpravy, neboť daňovému subjektu je v průběhu daňové kontroly poskytnuta dostatečná možnost seznámit se s výsledky kontrolních zjištění a navrhnout případné další dokazování směřující k jejich změně. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je pouze formalizované ukončení daňové kontroly, včetně odstranění možných chyb formálního charakteru, což platí tím spíše, že v projednávané věci stěžovatelka nevyužila možnost se ve stanovené lhůtě k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Krajský soud tedy nepřisvědčil žalobním námitkám stěžovatelky, že je nereálné projednat zprávu o daňové kontrole, jejíž předpokládaný rozsah čítá přibližně 60 stran textu, který stěžovatelka předtím neviděla. Naopak dospěl k závěru, že namítaný postup žalovaného nenaplnuje znaky nezákonného zásahu, jímž by stěžovatelka mohla být dotčena na svých veřejných subjektivních právech, neboť zde není subjektivního práva, které by mohlo být tvrzeným zásahem ohroženo nebo dotčeno.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (ve znění jejího doplnění), kterou formálně opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy o nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[5] Stěžovatelka připomněla závěry obsažené v napadeném rozsudku krajského soudu a zároveň zopakovala, že v situaci, kdy je jí zpráva o kontrole předložena jako konečný dokument (v rozsahu desítek stran právního textu) poprvé až při nařízeném jednání, je možnost vyjádřit se k jejímu obsahu a zjistit jakoukoli chybu reálně vyloučena. Písemnost označená jako „výsledek kontrolního zjištění“ a písemnost označená jako „zpráva o daňové kontrole“ jsou dle stěžovatelky dvěma zcela rozdílnými dokumenty, které se liší svým obsahem i rozsahem, časem svého vzniku i číslem jednacím. Předmětem projednání je konečná zpráva o daňové kontrole, jejíž obsah se neshoduje s obsahem kontrolních zjištění. Stěžovatelka nepopřela, že podle dnes již ustálené judikatury správních soudů představuje projednání zprávy formální ukončení daňové kontroly. Stále je však nutno mít na paměti smysl „projednání“, které samo o sobě předpokládá určitou formu komunikace mezi stěžovatelkou a žalovaným správcem daně, kdy vyjadřovat se a projednávat neznamená uplatňovat nové návrhy. Stěžovatelka zdůraznila, že otázka

součinnosti jako jedna ze základních zásad daňového procesu vyjadřuje nejen právo spolupráce, ale také povinnost žalovaného spolupracovat tam, kde je to z podstaty věci možné. Správci daně nic nebrání zaslat konečné znění zprávy o kontrole k seznámení daňovému subjektu před jejím vlastním projednáním. Právo součinnosti je tak dle stěžovatelky oním subjektivním právem, jehož existenci krajský soud v napadeném rozsudku nedovodil. Dle stěžovatelky uvedeným postupem došlo také k porušení práva na spravedlivý proces, neboť za „spravedlivý“ nelze považovat stav, kdy výsada disponovat konečným zněním dokumentu připraveného k projednání náleží toliko orgánu veřejné moci. Stěžovatelka připomněla, že žádost o poskytnutí zprávy o kontrole jako dokumentu zpracovaného a určeného k projednání nemá žádný vliv na délku daňové kontroly a nelze ji označit ani jako obstrukční taktiku činěnou ve snaze o prodloužení celého procesu. Požadavek na seznámení se s obsahem toho, co má být předmětem projednání, stěžovatelka pokládala za požadavek legitimní, který (byl-li přednesen písemně a s předstihem) žalovaný neměl ignorovat a odmítat.

[6] Žalovaný se v plném rozsahu ztotožnil se závěry krajského soudu, z nichž ve svém vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle citoval. Doplnil, že dle důvodové zprávy k zákonu č. 30/2011 Sb., kterým byl novelizován daňový řád, došlo ke zpřesnění právní úpravy obsažené v § 88 daňového řádu potvrzující závěr, že k završení daňové kontroly dochází při sdělení výsledku kontrolního zjištění, nikoli při projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný měl za to, že stěžovatelce byla poskytnuta dostatečná lhůta k seznámení a vyjádření se ke kontrolním zjištěním, čehož ovšem nevyužila. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, byť z jiných důvodů, než uvádí stěžovatelka.

[8] Stěžovatelka se podanou žalobou u krajského soudu domáhala určení, že postup žalovaného, kterým jí v rámci zahájené kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců březen až květen 2014 neposkytl k seznámení konečnou verzi zprávy o kontrole tak, aby se mohla seznámit s jejím obsahem a dopředu se připravit na její projednání, byl nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., podle kterého *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.*

[9] Obecně platí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem soudní ochrany, a to nejen vůči právním prostředkům ochrany dostupným u správních orgánů, ale také ve vztahu k jiným druhům žalob ve správním soudnictví. 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. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, potvrdil, že pomocí zásahové žaloby *„nelze docílit předstíženého“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam pro posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“.* Extenzivní výklad pojmu zásah by totiž umožnil rozložit

pokračování

daňové řízení (zde daňovou kontrolu) v nespočet individuálních zásahů, které by mohl účastník napadnout nespočtem zásahových žalob. To jistě není žádoucí a ve svém důsledku by to znamenalo zablokování celého řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51).

[10] V projednávané věci nejsou mezi účastníky řízení sporné skutkové okolnosti případu, spor je mezi nimi veden ohledně posouzení právní otázky, zda jednání žalovaného naplnilo znaky nezákonného zásahu, jak byly formulovány již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud se však při řešení uvedené sporné právní otázky neztotožnil již s výchozím předpokladem krajského soudu, který žalobu v nyní souzené věci meritorně (věcně) přezkoumal, ačkoli je z důvodů uvedených níže zřejmé, že se v případě jednání, popsaného stěžovatelkou v podané žalobě, pojmově nejedná o „zásah“ ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 82 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že současná právní úprava vztahující se k procesu ukončení daňové kontroly je obsažena v § 88 daňového řádu, podle něhož správce daně sepiše o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Před vlastním projednáním zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se daňový subjekt může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně tím dochází k vlastnímu ukončení daňové kontroly.

[12] Citovaná právní úprava byla přijata v reakci na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dříve platnému a účinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který neobsahoval podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly a ve kterém byla závěrečná fáze kontroly koncipována jinak než v daňovém řádu. Dle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek kontrolních zjištění zapracován až do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) a daňový subjekt měl podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Práva daňového subjektu tak byla realizována až v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, při kterém se daňový subjekt mohl vyjádřit k výsledkům zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhnout nové důkazy, vznášet nová tvrzení ad. (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79). Pokud daňový subjekt těchto práv využil, správce daně byl povinen do zprávy o daňové kontrole zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu, včetně svého stanoviska, popř. výsledky doplněného dokazování.

[13] Daňový řád, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků, proces ukončení daňové kontroly významně změnil, když před projednáním zprávy o daňové

kontrolle zdůraznil jiný krok tohoto závěrečného procesu, a to seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Jak již bylo uvedeno výše, podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť nepovede-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3, věta druhá, daňového řádu). Proto také daňový řád v § 88 odst. 3, větě první, ukládá správci daně, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se daňový subjekt může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které již daňový subjekt nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole tak dochází v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění; v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění (shodně srovnej např. *Lichnovský, O. et al. Daňový řád. Komentář. 3. vydání, Praha: C. H. Beck, 2016, str. 313 - 321*).

[14] Při projednávání zprávy o daňové kontrole tak daňový subjekt nemá (dle výslovné dikce § 88 odst. 3, věty druhé, daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 5 Afs 68/2016 - 25, „*při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřijatelný zásah do práva daňového subjektu“ (shodně srovnej také rozsudky ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41, nebo ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30).*

[15] Na podporu výše uvedeného Nejvyšší správní soud odkazuje také na rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, v němž vyslovil následující závěry: „*Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První zpráve jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové*

pokračování

kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“ Uvedené závěry platí tím spíše, kdy ke změně výsledku kontrolního zjištění nedojde z toho důvodu, že se k němu daňový subjekt vůbec nevyjádřil.

[16] Je tedy zřejmé, že dle současné právní úpravy obsažené v daňovém řádu je těžiště celé daňové kontroly soustředěno do výsledku kontrolního zjištění a jeho sdělení daňovému subjektu, jemuž se předkládá k vyjádření. Tímto způsobem také žalovaný v posuzované věci postupoval, neboť stěžovatelka byla s výsledkem kontrolního zjištění (a tedy i s nejdůležitější částí budoucí zprávy o daňové kontrole) seznámena a byla jí na žádost stanovena lhůta k vyjádření. Stěžovatelka však svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění nevyužila, což znamená, že výsledky kontrolního zjištění jsou bez dalšího převzaty do zprávy o daňové kontrole a v důsledku koncentrace řízení je již nelze v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole měnit. V této souvislosti je proto třeba odmítnout tvrzení stěžovatelky, že je nikdy předtím neviděla a nezná jejich obsah.

[17] Pokud tedy podle stávající právní úpravy představuje projednání zprávy o daňové kontrole toliko formalizované ukončení daňové kontroly, nemůže se v případě neposkytnutí zprávy žalovaným svou povahou jednat o zásah do veřejných subjektivních práv stěžovatelky ve smyslu § 82 s. ř. s., ani o namítané porušení práva na spravedlivý proces. Ostatně již v rozsudku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006 - 98, Nejvyšší správní soud vyslovil, že zprávou o daňové kontrole nemůže být daňový subjekt zkrácen na svých právech, neboť tato není bez dalšího způsobilá zakládat, měnit či rušit práva či povinnosti daňového subjektu. Pokud tedy jádro argumentace stěžovatelky spočívalo v tom, že jí neposkytnutím zprávy v předstihu před jejím projednáním byla upřena možnost se s ní dostatečně seznámit a kvalifikovaně se k ní vyjádřit, je zjevné, že nemůže-li zpráva samotná zasáhnout do práv daňového subjektu, tím méně k tomu může dojít stěžovatelkou namítaným postupem, tj. neposkytnutím zprávy v předstihu před jejím projednáním. Stěžovatelkou v žalobě popsané jednání (nekonání) tak nemohlo být vzhledem ke své povaze „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., neboť jak již uvedl krajský soud, není zde subjektivního práva, které by mohlo být tvrzeným zásahem ohroženo či dotčeno. Podanou žalobu měl proto krajský soud odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[18] Rozšířený senát v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS (ve věci *EUROVIA*), v bodě [63] odůvodnění jasně vyložil, že má být odmítnuta (a nikoli zamítnuta) zásahová žaloba směřující proti jednání, které podle zákona a judikatury jej vykládající zjevně nemůže být zásahem: „*Pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem ‚zásahem‘ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu. V tomto ohledu je třeba upřesnit závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 - 247, č. 1773/2009 Sb. NSS. Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přiblížit též k závěrům judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení – viz rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod 42).“*

[19] V rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019 - 33, Nejvyšší správní soud zároveň uvedl, že ačkoli byl výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu ve věci *EUROVLA* zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neboť Ústavní soud nesouhlasil s tím, jak Nejvyšší správní soud posoudil běh lhůt k podání žaloby v případě neukončeného trvajících zásahu, z navazujícího nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, a z toho, jak v něm Ústavní soud aproboval jím citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu udržující v platnosti část právních názorů vyjádřených právě ve zrušeném rozsudku rozšířeného senátu ve věci *EUROVLA*, vyplývá, že výše citovaný názor rozšířeného senátu vyjádřený v bodě [63] jeho odůvodnění je nadále platný a aplikovatelný. Obdobně ve vztahu k dalším právním názorům vyjádřeným v rozsudku ve věci *EUROVLA* rozšířený senát postupoval také v usnesení ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017 - 43, srovnej konkrétně bod [35] odůvodnění. Ani v nyní projednávané věci proto Nejvyšší správní soud nemá důvod se od těchto závěrů odchylovat.

[20] Zároveň na tomto místě opětovně připomíná, že daňový řád správci daně výslovně ukládá povinnost pojmout do zprávy o daňové kontrole výsledek dříve sděleného kontrolního zjištění, který se musí shodovat s tím, s nímž byl daňový subjekt seznámen v rámci daňové kontroly. Nebude-li tomu tak a bude-li zpráva o daňové kontrole, která se ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, obsahovat rozpory a odlišnosti oproti sdělenému výsledku kontrolních zjištění, zatíží tím správce daně vydané rozhodnutí o stanovení daně vadou, která může mít vliv na jeho zákonnost. V takovém případě má ovšem daňový subjekt k dispozici obranu prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s., která má před zásahovou žalobou přednost a v níž daňový subjekt může tuto vadu účinně namítat. Vztah žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a žaloby proti nezákonnému zásahu je možno označit za primát žaloby proti správnímu rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, nepřipadá-li žaloba proti rozhodnutí v úvahu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS, jakož i z důvodů uvedených výše nadále aplikovatelné závěry týkající se rozlišování jednotlivých žalobních typů, včetně procesních důsledků subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí, plynoucí z citovaného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 As 155/2015 - 160 ve věci *EUROVLA*, srovnej konkrétně body [54] a [55] jeho odůvodnění).

[21] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud doplňuje, že v posuzované věci rozumí (byť marným) snahám stěžovatelky zvrátit formalistický přístup žalovaného správce daně, kterému očividně nic nebránilo stěžovatelce koncept zprávy o daňové kontrole poskytnout. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový řád sice žalovanému výslovně neukládá povinnost poskytnout daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním, avšak zároveň z něj nevyplývá, že by tak správce daně nemohl, resp. nesměl učinit. Je zjevné, že zvolený přístup správce daně ve svých důsledcích vyvolává zbytečné, nákladné a neúčelně vedené soudní spory, které v nemalé míře přispívají k nepřiměřené zátěži správních soudů. Dle Nejvyššího správního soudu je proto do budoucna žádoucí, aby stěžovatelkou opakovaně zmiňovaná zásada součinnosti zakotvená v § 6 odst. 2 daňového řádu nalezla v případech obdobných nyní souzené věci naplnění v tom, že správce daně a daňový subjekt budou hledat společný a pro obě strany co nejméně zatěžující postup, který v ideálním případě povede k dosažení jejich vzájemné shody.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu, který žalobu věcně projednal, ačkoli k tomu nebyly splněny podmínky řízení, zrušil, a protože už v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rozhodl zároveň o jejím odmítnutí (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem, s. ř. s.).

[23] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně rozhodne o odmítnutí žaloby, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v takovém případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98). V daném případě bylo o náhradě nákladů soudního řízení rozhodnuto podle § 60 odst. 3 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

[24] Nejvyšší správní soud zároveň rozhodl o tom, že se žalobkyni (stěžovatelce) vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč k rukám jejího zástupce. V projednávaném případě došlo k odmítnutí podaného návrhu na zahájení řízení před prvním jednáním ve věci, a proto podle § 10 odst. 3, věty poslední, zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), platí, že soud vrátí z účtu zaplacený poplatek, a to ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích, tj. ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým soud o vrácení poplatku rozhodl.

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

V Brně dne 5. prosince 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu