



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.**, v reorganizaci, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Mgr. Ing. P. H.**, , o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 14. 5. 2018, č. j. 65 A 93/2016 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „*krajský soud*“) domáhala určení, že postup žalovaného, který v daňové kontrole na žádost žalobkyně neposkytne k seznámení konečnou verzi zprávy o daňové kontrole tak, aby bylo možné se seznámit s jejím obsahem a připravit se na jednání, je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“).

[2] Krajský soud usnesením ze dne 17. 1. 2017, č. j. 65 A 93/2016 – 30, žalobu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl jako opožděnou. Proti tomuto usnesení žalobkyně brojila kasační stížností, o níž bylo před Nejvyšším správním soudem vedeno řízení pod sp. zn. 1 Afs 58/2017. Senát, kterému byla věc přidělena k projednání, se zabýval právní otázkou, která spočívala v tom, od jakého okamžiku je třeba odvíjet počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s., a to za situace, kdy se žalobce

touto žalobou domáhá pouze určení, že zásah správního orgánu byl nezákonný (tj. domáhá se toliko deklaratorního výroku soudu). Nesouhlasil s názory vyslovenými k této otázce v předešlé judikatuře Nejvyššího správního soudu a věc postoupil rozšířenému senátu.

[3] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 (publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS) tak, že výše uvedené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozšířený senát dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že 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. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), 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.

[4] Rozšířený senát však také konstatoval, že žalobkyně, jež podala proti postupu správce daně stížnost i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu, a teprve poté přistoupila k podání zásahové žaloby, jednala v důvěře v tehdy existující judikaturu, která zastávala opačné stanovisko, než k jakému sám dospěl v projednávané věci. Aplikací těchto závěrů rozšířeného senátu by v daném případě došlo k odnětí práva žalobkyně domoci se soudního přezkumu postupu žalovaného, který se podle jejího tvrzení dotkl její právní sféry. Tak totiž postupoval krajský soud, který sice dospěl ke správnému závěru o běhu subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby, zároveň ovšem pominul rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný ve věci sp. zn. 10 Afs 16/2015, z jehož závěrů stěžovatelka dle svých tvrzení vycházela. Podle rozšířeného senátu nemůže být žalobkyně zkrácena na svých právech retrospektivní aplikací právního názoru vysloveného v rozsudku č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, proto věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, aby se zabýval věcnými námitkami uplatněnými v žalobě.

[5] V návaznosti na citované rozhodnutí rozšířeného senátu krajský soud ve věci opětovně rozhodl rozsudkem ze dne 14. 5. 2018, č. j. 65 A 93/2016 - 82, přičemž žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[6] Krajský soud nejprve shrnul obsah žaloby. Žalobkyně v ní namítala, že ačkoli žalovaného žádala o zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním, nebyla jí poskytnuta. Mohla se s ní seznámit poprvé až při jednání před žalovaným. Takový postup považovala žalobkyně za rozporný s právem na spravedlivý proces. Žalobkyně se seznámila s obsahem kontrolního zjištění, které mělo 96 stran textu. Zpráva o daňové kontrole však měla 174 stran, proto je představa, podle které je možné při jakémkoli jednání posoudit rozsah a dopad takového dokumentu, podle žalobkyně nereálná.

[7] Krajský soud dále zrekapituloval obsah správního spisu. Daňová kontrola žalobkyně byla zahájena pro daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až září 2011, listopad 2011 až říjen 2012 a prosinec 2012 až říjen 2013. Ze spisu s ohledem na předmět soudního řízení a žalobní námitky dále považoval krajský soud především za významné, že žalobkyně byla dne 23. 9. 2015 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. K výsledku kontrolního zjištění se mohla vyjádřit, což také v řadě podání učinila. K projednání zprávy o daňové kontrole, které žalovaný nařídil na dny 23. 5. 2016 a 26. 5. 2016, se za žalobkyni nikdo bez omluvy nedostavil. Žalovaný

pokračování

proto posléze s ohledem na § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal žalobkyni dne 27. 5. 2016 zprávu o daňové kontrole.

[8] Krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36, a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36. Z nich podle něho vyplývá, že těžištěm daňové kontroly je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům. Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je pouhým formálním zakončením daňové kontroly, v němž již nejde kontrolní závěry měnit.

[9] Krajský soud konstatoval, že žaloba by mohla být důvodná tehdy, pokud by projednání zprávy o daňové kontrole bylo prvním seznámením žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění žalovaného. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. Ze správního spisu vyplývá a žalobkyně to sama v žalobě potvrdila, že s výsledkem kontrolního zjištění žalovaného byla dne 23. 9. 2015 seznámena. Žalobkyně měla rovněž prostor, aby se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila a dle obsahu správního spisu toto své právo náležitě využila. Žalovaný posoudil námítky žalobkyně, ty však nezměnily jeho závěry učiněné v rámci daňové kontroly. Přistoupil tedy v souladu se zákonem k další fázi daňové kontroly, a to k projednání zprávy o daňové kontrole, v jejímž rámci tyto námítky vypořádal (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Právě o vyhodnocení námitek žalobkyně se rozšířila zpráva o daňové kontrole (178 stran) oproti výsledku kontrolního zjištění (96 stran).

[10] Jelikož žádné ustanovení daňového řádu neukládá žalovanému povinnost zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním daňovému subjektu poskytnout a seznámení se zprávou o daňové kontrole představuje pouze formální ukončení daňové kontroly, dospěl krajský soud k závěru, že neposkytnutím zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech. Její žalobu tak neshledal důvodnou. Krajský soud pro úplnost dodal, že žalovaný nabízel žalobkyni různé termíny k projednání zprávy o daňové kontrole, vyzval ji i k návrhu vlastního termínu. Žalobkyně se však k žádnému z termínů nedostavila, ačkoli je nepochybné, že ještě nemohla vědět, jak je zpráva rozsáhlá a nakolik se liší od výsledku kontrolního zjištění, s nímž seznámena byla. K celé zprávě o daňové kontrole se také žalobkyně mohla vyjádřit prostřednictvím námitek uplatněných v případném odvolání proti meritornímu rozhodnutí, které by bylo výsledkem daňové kontroly.

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatelka úvodem zdůrazňuje, že žalovaného požádala o poskytnutí konečného znění zprávy o daňové kontrole, a to s dostatečným předstihem. Jedinou motivací stěžovatelky bylo tento dokument předem získat, neměla žádné výhrady k postupu žalovaného, nepředkládala výhrady k doplnění kontrolního zjištění a nežádala žádné další pokračování řízení. Žalovaný její požadavek bez vysvětlení ignoroval, reagovat musel až po podání stížnosti na jeho postup.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žaloba by mohla být důvodná jenom tehdy, pokud by projednání zprávy o daňové kontrole bylo prvním seznámením stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění. Krajský soud podle stěžovatelky nevhodně slučuje dva samostatné a odlišné dokumenty. Oba dokumenty (seznámení s výsledky kontrolního zjištění a zpráva o kontrole) mají vlastní právní režim, vlastní číslo jednací, nejsou obsahově totožné a liší se i jejich význam. Odůvodněním meritorního rozhodnutí ve věci samé dle podmínek daňového řádu pak není výsledek kontrolního zjištění, ale pouze a jenom zpráva o daňové kontrole.

S ohledem na zavedenou praxi je projednání zprávy o daňové kontrole prvním úkonem, kdy se daňový subjekt skutečně seznámí s konečným zněním zprávy o kontrole.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně uzavřel, že nebylo zasaženo do jejích práv. Stěžovatelka v žalobě namítala porušení práva na spravedlivý proces. To sice není v žádném samostatném ustanovení daňového řádu výslovně zakotveno, ale jeho výrazem jsou základní zásady správy daní obsažené v Hlavě II daňového řádu. V tomto směru stěžovatelka poukazuje především na zásadu součinnosti obsaženou v § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu. Podle jejího názoru žalovanému nic nebránilo v tom, aby konečné znění požadovaného dokumentu poskytl před jeho projednáním v souladu s touto zásadou. Žalovaný nejprve ignorováním a následným nevyhověním žádosti stěžovatelky porušil zásadu součinnosti a porušil i její právo na spravedlivý proces. Postup žalovaného tedy byl nezákonným zásahem.

[15] Rozsudky, ze kterých na podporu svých závěrů citoval krajský soud (viz výše v odstavci [8]), na posuzovanou věc podle mínění stěžovatelky nedopadají, byť se vyjadřují k „funkci“ projednání zprávy o daňové kontrole. Jestliže je projednání zprávy o daňové kontrole formálním zakončením této kontroly, má to svoje důsledky, které mají právní význam. Projednání dané zprávy neznámá, že stěžovatelka „slepě“ podepíše předložený dokument, který v konečné podobě vidí poprvé. Projednání ve smyslu § 88 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu není možné slučovat se seznámením se s obsahem zprávy. V této souvislosti není podle stěžovatelky bez významu ani § 88 odst. 6 daňového řádu, který přiznává daňovému subjektu právo odmítnout podpis zprávy o daňové kontrole, pokud pro takový postup existují dostatečné důvody. Posouzení existence těchto důvodů bude záviset na argumentaci daňového subjektu. Jakákoli racionální argumentace je však prakticky nemožná, pokud je dokument předložen jako celek poprvé až při jednání. Zpráva o daňové kontrole se stává odůvodněním meritorního rozhodnutí. Dle § 102 daňového řádu je odůvodnění nezbytnou náležitostí rozhodnutí o věci samé. Takové odůvodnění má přitom stěžovatelka vlastnoručně podepsat poté, co jí bylo poprvé předloženo teprve při projednání zprávy o daňové kontrole. Těmito souvislostmi se odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu nezabývaly.

[16] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti připodobňuje svůj případ k řízení před soudem. Účastník soudního řízení může předložit cokoli, ovšem pokud by soudu předložil dokument v rozsahu stovek stran, stěží by mohl požadovat jeho okamžité projednání s právními důsledky. Nadto soud každou listinu či vyjádření, které může v dalším průběhu řízení sloužit jako důkaz, zasílá účastníkům k vyjádření. Také zpráva o daňové kontrole je ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu jen důkazním prostředkem. Je věcí každého daňového subjektu, zda využije svého práva a o poskytnutí této zprávy si před jejím projednáním požádá.

[17] K tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka nemohla předem znát přesný rozsah konečného znění zprávy o kontrole, tato uvádí, že tak tomu skutečně bylo. Stěžovatelka ovšem s ohledem na původní rozsah kontrolního zjištění a s přihlédnutím k rozsahu svých návrhů na doplnění kontrolního zjištění dovodila, že konečná zpráva bude obsahovat desítky až stovky stran psaného textu. Tato úvaha se potvrdila – zpráva o kontrole měla 178 stran, oproti původně předloženému kontrolnímu zjištění šlo tedy o 82 stran nových závěrů. Stěžovatelka zdůrazňuje, že je nereálné, aby byl takový dokument projednán při prvním předložení na jednání. Nelze spravedlivě požadovat, aby za takových okolností daňový subjekt zprávu o daňové kontrole podepsal.

[18] V závěru kasační stížnosti se stěžovatelka vyjadřuje k popisu skutkového stavu prezentovaného krajským soudem. Především zdůrazňuje, že správní spis obsahoval stovky či tisíce listin ve složkách a krabicích, které byly vyloučeny z nahlížení. Stěžovatelka si na tento

pokračování

postup stěžovala, přičemž sám žalovaný její stížnosti vyhověl a určil, že určité písemnosti se mají neprodleně převést z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu týkající se práv a povinností daňového subjektu. Vyrozumění žalovaného o vyřízení její stížnosti ze dne 12. 5. 2016 stěžovatelka ke kasační stížnosti připojila. Stěžovatelka konstatuje, že byť uvedená okolnost není předmětem tohoto soudního řízení a nemá zásadní vliv na posouzení projednávané věci, nepřímo s ní souvisí. Je totiž otázkou, k čemu se stěžovatelka mohla reálně vyjadřovat a co mohla doplnit. Uvedené osvětluje i důvod, proč se zástupce stěžovatelky nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole dne 23. 5. 2016. Tuto cestu totiž zástupce stěžovatelky považoval za nadbytečnou s ohledem na neposkytnutí zprávy předem a na pochybení ve vedení spisu, která byla napravena až těsně před termínem projednání zprávy o daňové kontrole (zmiňované vyrozumění o stížnosti a o přijatých opatřeních k nápravě bylo stěžovatelce doručeno dne 22. 5. 2016).

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvádí, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Žalovaný s odkazem na rozsudek č. j. 7 Afs 68/2017 – 36 dále upozorňuje na to, že zákonodárce v § 88 odst. 2 a násl. daňového řádu normuje průběh daňové kontroly po seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění. Stěžovatelka se snaží navodit dojem, že s ohledem na použití výrazu *projednání* je při projednání zprávy o daňové kontrole stále prostor pro jednání. Pokud však vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, nemá již daňový subjekt právo tento výsledek zpochybňovat. Za takové situace znamená projednání zprávy o daňové kontrole ve skutečnosti *seznámení* daňového subjektu s touto zprávou, jde o formální zakončení daňové kontroly. Smyslem projednání zprávy o daňové kontrole je sdělení toho, jaký je výsledek kontrolního zjištění, jaké výhrady k němu daňový subjekt měl a jak se s nimi správce daně vypořádal. K případným námitkám proti obsahu zprávy o daňové kontrole nemůže správce daně z důvodu koncentrace řízení přihlížet.

[20] Stěžovatelka se seznámila s názorem správních orgánů na požadavek na předložení konečného znění zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, a to jednak v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 1. 2017, tak i v jednotlivých vyrozuměních o vyřízení dalších stížností stěžovatelky na postup správce daně. Postup žalovaného nezakládá porušení zásady součinnosti a práva na spravedlivý proces. Tak by tomu mohlo být jen v případě, že by vyjádření či návrhy stěžovatelky vedly ke změně výsledků kontrolního zjištění, přičemž žalovaný by stěžovatelku v rozporu s daňovým řádem s upravenými výsledky neseznámil.

[21] Žalovaný rovněž poukazuje na to, že rozsah zprávy o daňové kontrole odpovídá výsledkům kontrolního zjištění, námitkám a vyjádření stěžovatelky k těmto výsledkům. Zpráva se tak skládá ze dvou částí – z výsledku kontrolního zjištění (92 stran textu) a z podrobného vyhodnocení velkého množství námitek a návrhů stěžovatelky (86 stran textu). S výsledky kontrolního zjištění se stěžovatelka seznámila dne 23. 9. 2015. Zpráva o daňové kontrole obsahuje naprosto stejné vyhodnocení důkazů jako výsledek kontrolního zjištění, její rozsah se zvětšil pouze o vyhodnocení námitek a návrhů na doplnění kontrolního zjištění. Okolnost odlišného počtu stran obou dokumentů tak podle žalovaného nezakládá tvrzenou neserióznost, neobjektivnost či chyby a neúplnosti v původně vyhotoveném výsledku kontrolního zjištění.

[22] Žalovaný se závěrem vyjadřuje k námitce stěžovatelky k vedení spisu. Předně konstatuje, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v žalobě, je proto s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Žalovaný připouští pochybení spočívající v tom, že evidoval písemnosti pořázené v souvislosti s daňovou kontrolou stěžovatelky ve vyhledávací části spisu a ihned po vyhodnocení důkazních prostředků je nepřesunul do veřejné části spisu. Po upozornění stěžovatelky však bezodkladně došlo k nápravě tohoto stavu (ve dnech 2. 5. až 9. 5. 2016) a stěžovatelka byla dále

informována o tom, že žádná z dotčených písemností evidovaných ve vyhledávací části spisu nebyla žalovaným označena a uvedena jako důkazní prostředek se vztahem k doměření daně. Nejednalo se tedy o dokumenty, které měly vliv na výsledek kontrolního zjištění. O nápravě se stěžovatelka mohla též přesvědčit při nahlížení do spisu dne 1. 6. 2016, v jehož rámci si pořídila kopie většiny přeřazených písemností. Žalovaný dodává, že je věcí zástupce stěžovatelky, jakým způsobem hájil její práva. Vyrozumění o nápravě v souvislosti s obsahem spisu bylo vyhotoveno dne 12. 5. 2016 a ještě téhož dne došlo k jeho odeslání do datové schránky zmocněnce stěžovatelky. Deset dnů se však do datové schránky nikdo nepřihlásil, proto došlo k doručení zprávy až dne 22. 5. 2016. Tato okolnost je u společnosti zabývající se zastupováním klientů v daňových řízeních přinejmenším nezvyklá. Žalovaný dále odkazuje na vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 5. 2016, ve kterém je chronologicky popsána neúspěšná snaha žalovaného sjednat si se stěžovatelkou termín projednání zprávy o daňové kontrole.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou.

[24] Jelikož se jedná o opakovanou kasační stížnost v dané věci, vážil dále Nejvyšší správní soud její přípustnost z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[25] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. také další výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Citované ustanovení tak nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Úprava v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným a námitkám, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[26] V nyní projednávané věci se jedná o případ, kdy bylo předchozí usnesení krajského soudu zrušeno výlučně z procesních důvodů. Krajský soud totiž tímto usnesením žalobu odmítl pro opožděnost. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak sice shledal závěr krajského soudu o opožděnosti žaloby správným, ale z důvodu nepřipustných retrospektivních účinků jeho rozhodnutí věc vrátil krajskému soudu s tím, aby žalobu věcně posoudil a stěžovatelka tak bez vlastního zavinění nepřišla o možnost soudního přezkumu. Námitky uplatněné v nové kasační stížnosti se přitom již otázky včasnosti žaloby netýkají a směřují proti jejímu věcnému posouzení ze strany krajského soudu. Ve světle výše zmiňované judikatury je tedy kasační stížnost přípustná.

[27] Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka poté, co rozšířený senát rozsudkem zrušil předchozí usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (viz výše v odstavcích [3] a [4]), zaslala soudu podání ze dne 23. 1. 2018 nazvané jako „doplnění žaloby“ (viz č. l. 59 až 60 spisu krajského soudu). Doplnění žaloby bylo soudu doručeno ještě téhož dne (tj. 23. 1. 2018). Stěžovatelka v něm uváděla, že jí žalovaný (správce daně) odmítá přiznat nárok na odpočet DPH za určitá období, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 5. 2016. Poukázala na údajné rozpory v postupu žalovaného, který některé faktury předložené stěžovatelkou zohlednil, u jiných ovšem nárok na odpočet DPH neuznal, byť se jednalo o stejného dodavatele i zboží. Stěžovatelka v závěru doplnění žaloby konstatuje, že žalovaný rozpory nijak nezduvodnil. Z toho vyplývá, že závěry daňové kontroly jsou nepřezkoumatelné. Stěžovatelka také poukázala na to, že daňová kontrola byla zahájena dne 22. 4. 2013 a ukončena dne 27. 5. 2016, dle jejího názoru tedy došlo k překročení maximální tříleté lhůty.

[30] Z obsahu předloženého soudního spisu dále vyplývá, že krajský soud s ohledem na dosavadní průběh řízení uvedené „doplnění žaloby“ zaslal k vyjádření žalovanému (společně s žalobou ze dne 20. 10. 2016 na č. l. 1 až 2), a to dne 13. 3. 2018. Žalovaný ve stanovené lhůtě nevyužil možnost opětovně se vyjádřit k žalobě, respektive k jejímu doplnění. Na jednání konaném dne 14. 5. 2018 se k doplnění žaloby žádný z účastníků řízení (respektive jejich zástupců) též blíže nevyjádřil (viz protokol o jednání na č. l. 79).

[31] Nejvyšší správní soud spatřuje pochybení krajského soudu v tom, že se krajský soud v odůvodnění rozsudku k doplnění žaloby nijak nevyjádřil. V odstavci 2 rozsudku krajský soud pouze shrnul obsah žalobní argumentace, jak jej stěžovatelka předestřela v žalobě ze dne 20. 10. 2016. K tomu lze pro úplnost dodat, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se neuplatňuje koncentrace řízení (opačně srov. § 71 odst. 2 s. ř. s.), a žalobce proto může žalobu doplňovat bez omezení až do rozhodnutí soudu o žalobě (shodně též BLAŽEK, T. a kol. *Soudní řád správní - online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016).

[32] Kasační soud ovšem zdůrazňuje, že toto pochybení nemá vliv na zákonost napadeného rozsudku a nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost v intenzitě předpokládané § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a konstantní judikaturou (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52).

[33] Z doplnění žaloby ze dne 23. 1. 2018 je totiž patrné, že se netýká předmětu řízení, jak jej sama stěžovatelka vymezila v žalobě ze dne 20. 10. 2016. Stěžovatelka se žalobou domáhala určení, že postup žalovaného, který v daňové kontrole na žádost stěžovatelky neposkytne k seznámení konečnou verzi zprávy o daňové kontrole tak, aby bylo možné se seznámit s jejím obsahem a připravit se na její projednání, je nezákonným zásahem. Doplnění žaloby se ovšem tohoto postupu žalovaného netýká a stěžovatelka v něm v této souvislosti žádné námítky nevznáší. Obsahem doplnění jsou věcné námítky proti vlastním závěrům daňové kontroly uvedeným ve zprávě o kontrole, jejich přezkoumatelnosti a uplynutí lhůty pro zahájení a skončení daňové kontroly. Tyto námítky s podanou zásahovou žalobou nesouvisí a nejsou argumentací, která by směřovala na podporu tvrzení stěžovatelky, že předmětný postup žalovaného (neposkytnutí návrhu či konceptu zprávy o daňové kontrole) byl nezákonným zásahem.

[34] Nejvyšší správní soud doplňuje, že zástupce stěžovatelky na jednání dne 14. 5. 2018 (tedy poté, co stěžovatelka doručila soudu „doplnění žaloby“) přednesl žalobu shodně jako na č. l. 1 až 2 spisu krajského soudu, na její doplnění neodkazoval a v tomto směru neargumentoval. Ještě významnější je ta okolnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti uvedené

dílčí pochybení krajského soudu nenamítá, zřejmě jej tedy jako zásah do svých práv ani sama nepocítuje. Opomenutí krajského soudu reagovat na „doplnění žaloby“ nemělo vliv na zákonost rozhodnutí a za tohoto stavu věci by bylo neúčelné a také v rozporu se zásadou hospodárnosti soudního řízení, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil jen proto, aby jej krajský soud doplnil o stručné vypořádání se s podáním stěžovatelky ze dne 23. 1. 2018 ve výše naznačeném smyslu.

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že s rušením rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je nutno zacházet obezřetně, neboť tímto postupem se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Doplnění žaloby a argumentace v něm obsažená by nemohla na závěrech krajského soudu nic změnit. Podstatné je, že krajský soud všechny žalobní body z žaloby stěžovatelky ze dne 20. 10. 2016 řádně vypořádal a s jeho posouzením stěžovatelka v kasační stížnosti věcně polemizuje.

[36] Nejvyšší správní soud se dále již zabýval obsahem kasační stížnosti – nejprve touto námitkou, která se týká pochybení žalovaného ve vedení spisu (viz výše v odstavci [18]). Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že tato námitka nemá svůj předobraz v žalobě (ani v jejím doplnění ze dne 23. 1. 2018), a to ani alespoň v hrubých rysech, a je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Z dispoziční zásady vyplývá, že již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti nebo všechny vady v postupu žalovaného (zde s ohledem na stěžovatelkou spatřovaný nezákonný zásah). Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud by stěžovatelka nemohla důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít svou kasační stížnost. Tak tomu ovšem v posuzované věci stran uvedené námitky nebylo.

[37] Jádrem sporu je určení, zda postup žalovaného, který v daňové kontrole stěžovatelce na její žádost neposkytl k seznámení konečnou verzi zprávy o daňové kontrole tak, aby bylo možné se předem seznámit s jejím obsahem a připravit se na jednání, je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.

[38] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Úvodem lze odkázat na rozsudek č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, z něhož při posouzení věci vycházel i krajský soud, dle něhož „[s]myslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové 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).“

[39] Podobně se k účelu projednání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31 (publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS), v němž je uvedeno, že „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje

pokračování

ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“

[40] Optikou výše citovaných rozsudků Nejvyšší správní soud nahlížel na nyní projednávanou věc a na uplatněné kasační námitky. Projednání zprávy o daňové kontrole nepochybně není pouhou formalitou v tom smyslu, že se od daňového subjektu bez dalšího očekává pouze podepsání zprávy. Na druhou stranu již v této fázi platí zákaz změny výsledků kontrolního zjištění. Z tohoto důvodu je nutno na projednání zprávy hledět jako na završení daňové kontroly spočívající ve vyhotovení jednoho celistvého dokumentu – zprávy o daňové kontrole – a seznámení daňového subjektu s jeho obsahem. Podstatná část této zprávy, tedy výsledky kontrolního zjištění, zpravidla již v této fázi bude vypořádána a nebude se měnit.

[41] Tak tomu bylo i v případě stěžovatelky. Rozhodující je, že stěžovatelka se s výsledkem kontrolního zjištění seznámila a byl jí poskytnut odpovídající časový prostor k vyjádření. Stěžovatelka se také k výsledku kontrolního zjištění obsáhle vyjádřila. Krajský soud ve shodě s žalovaným správně podotknul, že právě o vypořádání vyjádření a návrhů stěžovatelky se zpráva o daňové kontrole rozšířila oproti výsledku kontrolního zjištění. Podání stěžovatelky neměla na výsledek kontrolního zjištění dle úsudku žalovaného vliv. Nejvyšší správní soud chápe, že zpráva o daňové kontrole byla oproti výsledku kontrolního zjištění rozsáhlejší o 82 stran, což jistě nelze označit za zanedbatelné rozšíření. Nelze však odhlédnout od toho, že výsledek kontrolního zjištění se nezměnil. Stěžovatelka si musela být vědoma, jaké důkazní návrhy či vyjádření k věci učinila, v této fázi daňové kontroly tak již pouze neznala stanovisko žalovaného k jejím podáním (respektive proč v návaznosti na vyjádření stěžovatelky nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění). Právě se stanoviskem žalovaného se však mohla seznámit při projednání zprávy o daňové kontrole, to je ostatně primárním účelem tohoto projednání.

[42] V této souvislosti nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka se z termínu projednání zprávy o daňové kontrole nejprve opakovaně omlouvala pro nemoc jednatele, vlastní termín projednání nenavrhla a k jednáním nařízeným žalovaným na dny 23. 5. 2016 a 26. 5. 2016 se bez omluvy za stěžovatelku nikdo nedostavil (ač v tu dobu již měla zvoleného zástupce). Na takový postup lze nahlížet jako na snahu vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole a tím i oddálit ukončení procesu daňové kontroly. V této souvislosti se proto jeví požadavek stěžovatelky na poskytnutí návrhu zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, aby se stěžovatelka mohla řádně připravit na jednání, přinejmenším jako zvláštní. Z jednání stěžovatelky během daňové kontroly totiž nelze dovodit, že by měla upřímný zájem se projednání zprávy o kontrole zúčastnit.

[43] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že od stěžovatelky se neočekávalo, že si „*vlastnoručně podepíše odůvodnění meritorního rozhodnutí*“, jak namítá v kasační stížnosti. Takový postup účelem projednání zprávy o daňové kontrole není, jak vyplývá ze shora citované judikatury. V posuzované věci též není bez významu, že proti (dodatečným) platebním výměřům na daň z přidané hodnoty, jejichž vydání následovalo po předmětné daňové kontrole stěžovatelky, mohla podat odvolání, což také učinila. V odvolání ostatně stěžovatelka proti postupu žalovaného jako

správce daně v procesu daňové kontroly brojila. V odvolání také mohla namítat nesprávné posouzení či vyhodnocení jejích důkazních návrhů a vyjádření ze strany žalovaného.

[44] Se stěžejní částí zprávy o daňové kontrole, tedy s výsledkem kontrolního zjištění, byla stěžovatelka s dostatečným časovým předstihem seznámena a mohla k němu uplatnit své výhrady. Nejvyšší správní soud si je vědom, že zásada součinnosti, jejíž porušení stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, působí oboustranně a předpokládá, že i správce daně (zde žalovaný) vyvine potřebné úsilí s daňovým subjektem spolupracovat. Měl by daňový subjekt včas a řádně informovat o provádění důkazních prostředků, aby daňový subjekt mohl realizovat svá práva v průběhu daňové kontroly, například právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci a dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, právo zúčastnit se výslechu svědka nebo znalce a klást těmto osobám otázky apod. Daňový subjekt potřebuje informaci o stavu dokazování především proto, že jej stíhá důkazní břemeno k prokázání jeho daňových tvrzení a plnění povinností. Znalost o dosud soustředěných důkazech mu umožňuje předkládat a navrhopvat další důkazní prostředky, jimiž by mohl tato tvrzení nebo plnění povinností prokázat nebo které by mohly zpochybnit věrohodnost důkazních prostředků již provedených (srovnej BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011; dostupný také v právním systému ASPI). Stěžovatelka však neuvádí, že by ji žalovaný o provádění důkazních prostředků či stavu dokazování včas neinformoval.

[45] Krajský soud s ohledem na výše uvedené dospěl ke správnému závěru, že vytýkaný postup žalovaného nebyl nezákonným zásahem. Nejvyšší správní soud se s ohledem na předestřenou argumentaci s kasačními námitkami stěžovatelky neztotožnil a shledal je nedůvodnými.

[46] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[47] O nákladech řízení o kasační stížnosti mezi účastníky rozhodl Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

[48] Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, jelikož soud jí neuložil žádnou povinnost, v souvislosti s níž by jí nějaké náklady mohly vzniknout (§ 60 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu