



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Gbagbos system a.s.**, IČ: 27828026, se sídlem Dlouhá třída 1161/97, Havířov, zast. Mgr. Martinem Brudným, advokátem, se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a společnosti KONREO, v.o.s., se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., v konkurzu, se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2018, č. j. 22 A 20/2018 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II. Kasační stížnost KONREO, v.o.s., se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., v konkurzu, se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, **s e o d m í t á .**
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. KONREO, v.o.s., se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., v konkurzu, se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobce podal u krajského soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který spatřoval a) v postupu správce daně spočívajícím v přistoupení k projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by poskytl žalobci přiměřenou lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění, b) v doručení zprávy o daňové kontrole žalobci

náhradním způsobem do datové schránky bez splnění zákonných podmínek. Žalobce v žalobě popsal okolnosti případu a průběh daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2013 prováděné žalovaným, v němž mělo k těmto nezákonným zásahům dojít. Zdůraznil, že mu byla stanovena lhůta 10 dní k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a jeho doplnění. Takovouto lhůtu označil žalobce za nepřiměřeně krátkou s ohledem na délku a složitost daňové kontroly, která je vedena více než 17 měsíců a samotný výsledek kontrolního zjištění obsahuje 70 stran. O žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 19. 2. 2018 odůvodněnou těmito skutečnostmi rozhodl žalovaný tak, že lhůtu prodloužil pouze o 10 dnů.

[2] Krajský soud v Ostravě v záhlaví uvedeném rozsudkem žalobu zamítl a dále rozhodl, že žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud neshledal důvodným návrh žalobce, aby za nezákonný zásah bylo prohlášeno doručení zprávy o daňové kontrole žalobci náhradním způsobem do datové schránky. Není totiž splněna podmínka přímého zkrácení na právech žalobce, neboť se podle aktuální právní úpravy jedná o pouhé formální zakončení daňové kontroly. Bez ohledu na to, zda byly splněny podmínky pro ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se v daném případě o nezákonný zásah nejedná.

[3] Ve vztahu k možnosti žalobce vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění krajský soud konstatoval, že mezi okamžikem, kdy žalobce obdržel výsledky kontrolního zjištění (19. 2. 2018) a datem, na který byl předvolán k odročenému projednání zprávy o daňové kontrole (24. 4. 2018), uplynuly více než 2 měsíce, aniž by se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil. Sám přitom v žádosti ze dne 19. 2. 2018 požádal o lhůtu 30 dnů, která uplynula počátkem dubna 2018, tedy stále v dostatečném časovém předstihu před odročeným termínem projednání zprávy o daňové kontrole. Namítá-li tedy žalobce porušení § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu, jde vlastně jen o námitku hypotetického porušení práva, protože ve skutečnosti žalobce před projednáváním zprávy o daňové kontrole žádné návrhy na doplnění kontrolních zjištění nevzněsl. Krajský soud následně uzavřel, že dobu více než 2 měsíců mezi doručením výsledku kontrolního zjištění žalobci a termínu projednání zprávy o daňové kontrole považuje v tomto případě za dostačující, aby se žalobce mohl k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu vyjádřit a navíc odpovídá také lhůtě, o kterou žalobce (byť neúspěšně) požádal, proto se o nezákonný zásah ze strany žalovaného nejedná.

[4] Na jednání krajského soudu dne 5. 9. 2018 se dostavil zástupce společnosti KONREO, v. o. s. insolvenčního správce úpadce FAU s. r. o., v konkursu. Podle jeho tvrzení úpadce má vůči žalobci pohledávku, čímž je založeno přímé dotčení úpadce a jeho věřitelů na právech možným rozhodnutím soudu o žalobě a domáhal se přiznání postavení osoby zúčastněné na řízení. Krajský soud mu umožnil vyjádřit se k věci, uvedl jím zastupovanou společnost jako osobu zúčastněnou na řízení v záhlaví rozsudku a doručil mu rozsudek ve věci.

II. Obsah kasačních stížností a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž namítal, že projednání zprávy o daňové kontrole není pouze formálním zakončením daňové kontroly. Jedná se totiž o zákonem formalizovaný proces, který žalobci zaručuje práva uvedená v § 65 odst. 2 a § 88 odst. 6 daňového řádu. Uvedený závěr krajského soudu navíc podle stěžovatele odporuje také dostupné odborné literatuře.

[6] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že z judikatury NSS (rozsudek ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017) vyplývá, že zpráva o daňové kontrole může být použita jako důkaz pouze v případě, že byla řádně projednána nebo pokud bylo důvodně přistoupeno k náhradnímu způsobu projednání zprávy o daňové kontrole prostřednictvím doručení do datové schránky

pokračování

daňového subjektu. Stěžovatel má při projednání zprávy o daňové kontrole právo činit věcné vyjádření, návrhy a žalovaný je povinen se těmito vyjádřeními, návrhy a námitkami relevantně zabývat. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že žalovanému při sjednávání termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole poskytl veškerou součinnost, nesnažil se bezdůvodně oddálit ukončení daňové kontroly a nehrozila ani prekluze lhůty pro stanovení daně. Institut doručení zprávy o daňové kontrole má správce daně možnost využít až v případě, kdy daňový subjekt neprojevuje procesní aktivitu, resp. vyhýbá se projednání zprávy o daňové kontrole. Nebyl tak dán důvod pro projednání zprávy o daňové kontrole náhradním způsobem a žalovaný byl povinen se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole projednat.

[7] Ohledně další argumentace týkající se nesplnění zákonných podmínek pro doručení zprávy o daňové kontrole náhradním způsobem a odůvodnění nepřiměřenosti lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění stěžovatel dále odkázal na obsah žaloby.

[8] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku délky lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění, neboť stěžovatel měl možnost relevantně se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění pouze do 12. 3. 2018 nikoli do 24. 4. 2018, jak dovodil krajský soud. S ohledem na zmeškání této nepřiměřeně krátké lhůty by již následné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nemělo právní relevanci s ohledem na koncentraci zakotvenou v § 88 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně by k následnému vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ani nemohl přihlížet. Stanovením nepřiměřeně krátké lhůty žalovaný znemožnil stěžovateli vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tímto postupem žalovaný porušil § 6 odst. 3 daňového řádu. Lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu byla žalovaným stanovena v délce 10 dnů a následně na žádost žalobce o 10 dnů prodloužena. Stěžovatel krajskému soudu vytknul, že se nezabýval přiměřeností takto skutečně stanovené lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění, která byla žalovaným stanovena v délce 10 dní.

[9] Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu podala též KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., v konkursu, jako osoba zúčastněná na řízení. Zcela se ztotožnila s právními závěry stěžovatele a uvedla, že v posuzované věci nedošlo k procesní neaktivitě nebo vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ze strany stěžovatele a žalovaný tak nebyl oprávněn stěžovateli doručit zprávu o daňové kontrole do datové schránky. Tímto postupem žalovaný stěžovatele zkrátil na jeho právu na projednání zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu k přiměřenosti lhůty pro vyjádření se a případnému navržení doplnění výsledku kontrolního zjištění osoba zúčastněná na řízení uvedla, že lhůta stanovená žalovaným v délce 10 dnů je nepřiměřenou a zcela nedostatečnou k relevantnímu uplatnění práv stěžovatele. S ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu by žalovaný jakékoliv vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění učiněné po jím stanovené lhůtě do výsledku kontrolního zjištění nepromítnul. Stěžovatel tak byl nezákonným zásahem správcem daně spočívajícím v přistoupení k projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by žalovaný poskytl stěžovateli přiměřenou lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění, přímo zkrácen na svých právech.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem uvedl, že v žalobě nebylo namítáno, že by údajná pochybení žalovaného měla dopad do „nedaňové“ sféry stěžovatele, a proto podmínka přimosti zásahu nebyla naplněna. Rozsudek krajského soudu, který neexistenci přimosti zásahu zdůvodnil primárně jinými skutečnostmi, ob stojí a není dán důvod pro jeho zrušení.

III. Posouzení kasačních stížností

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti stěžovatele 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 stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[12] Kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

[13] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení otázky, zda se žalovaný dopustil nezákonného zásahu tím, že stěžovateli dle jeho tvrzení neposkytl přiměřenou lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění a doručil zprávu o daňové kontrole stěžovateli náhradním způsobem do datové schránky, aniž by byly splněny podmínky pro tento postup.

[14] Podle § 88 odst. 3 daňového řádu, *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[15] Podle odst. 5 téhož ustanovení, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[16] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný výzvou ze dne 13. 2. 2018, č. j. 477764/18/3212-60561-800178 (dále též „Výzva“), stěžovatele podle § 88 odst. 3 daňového řádu vyzval, aby se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění z téhož dne č. j. 473414/18/3212-0561-800178 (tvořícího přílohu této výzvy) a navrhl jeho doplnění, a to ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení této výzvy.

[17] Stěžovatel žádostí ze dne 19. 2. 2018 požádal o prodloužení lhůty stanovené Výzvou o 30 dnů. Poukázal v této souvislosti na zásadu vstřícnosti vymezenou v § 6 odst. 4 daňového řádu a rozsah výsledku kontrolních zjištění.

[18] Žalovaný rozhodnutím o prodloužení lhůty ze dne 21. 2. 2018, č. j. 573638/18/3212-60561-800178, lhůtu stanovenou Výzvou prodloužil o 10 dnů. V odůvodnění konstatoval, že důvody uváděné stěžovatelem nelze považovat za závažné důvody pro prodloužení lhůty a neshledal proto důvod lhůtu prodloužit na rámec obligatorního prodloužení podle § 36 odst. 2 daňového řádu.

[19] Předvoláním ze dne 22. 3. 2018, č. j. 1024906/18/3212-60561-800178, žalovaný stěžovatele vyzval, aby se dne 5. 4. 2018 v 9:00 hod. dostavil na pracoviště žalovaného v Karviné k projednání zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období říjen 2013. Ve výzvě mimo jiné uvedl, že vzhledem k tomu, že se stěžovatel k výsledku kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě nevyjádřil, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

pokračování

[20] Přípisem ze dne 29. 3. 2018 žalobce požádal žalovaného o zaslání zprávy o daňové kontrole a stanovení nového termínu k jejímu projednání, a to nejdříve v týdnu od 30. 4. do 4. 5. 2018, neboť zástupkyně stěžovatele je z důvodu zdravotního pobytu v době od 8. 4. do 22. 4. 2018 mimo Českou republiku.

[21] Žalovaný předvoláním ze dne 5. 4. 2018 stěžovatele vyzval, aby se dne 24. 4. 2018 v 9:00 hod. dostavil na územní pracoviště žalovaného v Karviné. V odůvodnění mimo jiné konstatoval, že dne 5. 4. 2018 se k žalovanému nikdo nedostavil. V příloze předvolání žalovaný stěžovateli zaslal zprávu o daňové kontrole.

[22] Stěžovatel v podání ze dne 23. 4. 2018 žalovaného požádal, aby jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole bylo stanoveno nejdříve v týdnu od 30. 4. do 4. 5. 2018. Tento termín stěžovatel navrhl s ohledem na skutečnost, že jeho zástupkyně byla v době od 8. 4. do 22. 4. 2018 mimo Českou republiku a s ohledem na rozsah zprávy o daňové kontrole.

[23] Ve sdělení ze dne 24. 4. 2018, č. j. 2033201/18/3212-60561-800178, žalovaný uvedl, že projednání zprávy o daňové kontrole nepředstavuje na straně daňového subjektu úkon, jehož příprava by vyžadovala větší časový prostor. Žalovaný shledal nedostavení se k projednání zprávy v obou termínech bezdůvodným a ukončil daňovou kontrolu podle § 88 odst. 5 daňového řádu náhradním způsobem, tj. zasláním zprávy do datové schránky zástupkyně stěžovatele.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě zpochybnil závěr krajského soudu, že projednání a doručení zprávy o daňové kontrole představuje formální zakončení daňové kontroly. K této námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí, že tento závěr krajského soudu je třeba vnímat nikoli odděleně, jak to činí stěžovatel, ale v kontextu odůvodnění krajského soudu, který v předcházející části odůvodnění zmínil a popsal zásadní význam seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění oproti projednání daňové kontroly. Krajský soud poukázal v této souvislosti na relevantní judikaturu, mimo jiné rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, ve kterém Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek téhož soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, v němž vyslovil, že „je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované 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). Těžším daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich 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 náležitého 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 smyslem 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).“

[25] Poukaz stěžovatele na práva, která mu zaručuje daňový řád při projednání daňové kontroly a závěry uvedené k tomuto postupu v rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2018,

č. j. 2 Afs 45/2017, je opodstatněný. Nemění však nic na tom, že těžiště daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích představuje institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, nikoli následné seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, v rámci kterého již daňový subjekt nemá podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. To platí tím spíše, pokud se daňový subjekt, jako v nyní projednávané věci, ke kontrolním zjištěním nijak nevyjádří a nenavrhne další doplnění kontrolních zjištění. Krajský soud výše uvedené aspekty průběhu daňové kontroly zohlednil, a ob stojí proto jeho závěr, že projednání a doručení zprávy o daňové kontrole představuje v dané věci formální zakončení daňové kontroly.

[26] K přesvědčení stěžovatele, že žalovanému při sjednávání termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole poskytl veškerou součinnost, Nejvyšší správní soud uvádí, že žádosti stěžovatele o stanovení termínu projednání zprávy ve stěžovatelem požadovaném termínu, představují projev vůle stěžovatele, nikoli však bez dalšího zároveň součinnost stěžovatele vůči žalovanému. Za součinnost je totiž třeba považovat především takové jednání, kdy daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, na výzvy správce daně reaguje v co nejkratším čase, vyvíjí viditelné a prokazatelné úsilí těmto výzvám vyhovět, poskytuje správci daně potřebné prostředky k řádnému vedení daňového řízení, pomoc a potřebné informace. Výše popsané jednání a přístup stěžovatele k daňové kontrole podle Nejvyššího správního soudu nepředstavuje jednání naplňující uvedené znaky součinnosti. Jednání stěžovatele nicméně nebylo zcela pasivní a bez zájmu o prováděnou daňovou kontrolu.

[27] S ohledem na výše popsaný průběh závěru daňové kontroly, kdy stěžovatel nevyhověl žádné z výzev žalovaného k projednání zprávy o daňové kontrole, pouze požádal o projednání zprávy o daňové kontrole v jím požadovaném termínu, nevyvíjel však žádnou přesvědčivou a viditelnou snahu výzvám žalovaného vyhovět či se těmto výzvám termínově přizpůsobit, přičemž žalovaný stěžovateli stanovil náhradní termín k projednání zprávy o daňové kontrole v poměrně značném časovém odstupu (19 dnů) od prvního termínu k tomuto úkonu, se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem žalovaného uvedeným v jeho sdělení ze dne 24. 4. 2018, že stěžovatel se vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný dále přílehavě konstatoval, že projednání zprávy není vázáno na účast konkrétní fyzické osoby a zástupkyně stěžovatele (daňové poradkyně) měla možnost využít substituční zmocnění. Se zahraničním pobytem zástupkyně stěžovatele termíny (5. 4. 2018 a 24. 4. 2018) stanovené žalovaným pro projednání zprávy o daňové kontrole nekolidovaly, neboť byly stanoveny mimo termín (od 8. 4. do 22. 4. 2018) zahraniční cesty zástupkyně stěžovatele. Navíc se vskutku nejedná na straně stěžovatele o úkon, který by byl náročný na přípravu a jehož příprava by vyžadovala větší časový prostor. Žalovaný proto nepochybil, když zprávu o daňové kontrole doručil stěžovateli náhradním způsobem podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[28] S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem, z nichž je zřejmé, že stěžovateli, resp. jeho zástupkyni nic nebránilo v účasti na projednání zprávy o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž se dovolával zkrácení svých práv náležejících mu při projednání zprávy o daňové kontrole doručením zprávy o daňové kontrole náhradním způsobem.

[29] Argumentaci stěžovatele, že se nesnažil bezdůvodně oddálit ukončení daňové kontroly, nepovažuje Nejvyšší správní soud za přesvědčivou. Z obsahu spisového materiálu, který má Nejvyšší správní soud k dispozici, je totiž patrné, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly prostřednictvím své zástupkyně (daňové poradkyně) na všechny výzvy žalovaného reagoval žádostmi o jejich prodloužení. Takto stěžovatel reagoval již na výzvu k prokázání skutečností ze dne 16. 3. 2017, č. j. 898849/17/3212-60561-8000178, kdy požádal o prodloužení lhůty o 20 dnů. Žalovaný stěžovateli lhůtu prodloužil o 17 dnů. Stěžovatel následně dne 22. 5. 2017

pokračování

požádal o další prodloužení této lhůty o 10 dnů. Způsob, jakým bylo rozhodnuto o žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a jak tato lhůta byla prodloužena, byl již popsán výše. Rovněž ve vztahu k termínům projednání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud odkazuje na výše zmíněné skutečnosti.

[30] Stěžovatel, resp. jeho zástupkyně, uvedené žádosti o prodloužení lhůty zdůvodnil rozsahem písemností, na které měla reagovat, resp. svým zahraničním pobytem. Žalovaný tuto argumentaci stěžovatele zohlednil a stanovené lhůty na základě žádosti stěžovatele vždy prodloužil, resp. stanovil stěžovateli další termín projednání daňové kontroly. Takto prodloužené lhůty nelze ve vztahu k rozsahu písemností žalovaného, k nimž se měl stěžovatel vyjádřit, považovat za nepřiměřeně krátké. Výše popsáný průběh daňového řízení svědčí o tom, že stěžovatel svým přístupem nepřispíval k jeho rychlému průběhu. Zástupkyně stěžovatele přitom byla povinna stěžovatele řádně a účinně zastupovat, a to i z časového hlediska. Pokud jí takovýto postup neumožňovala její pracovní vyčerpání či nepřítomnost, měla tuto situaci řešit např. pomocí substitučního zastoupení. Poukaz stěžovatele na skutečnost, že nehrozila prekluze lhůty pro stanovení daně, není relevantní z hlediska aplikace § 88 odst. 5 daňového řádu. K uvedené argumentaci stěžovatele proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že nevyvrací závěr žalovaného o splnění podmínek pro doručení zprávy o daňové kontrole náhradním způsobem podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal nesprávné posouzení délky lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění krajským soudem. Nejvyšší správní soud se proto délkou této lhůty zabýval. Z § 88 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k této lhůtě, kterou stanoví správce daně, vyplývá, že nedojde-li na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Jak již bylo zmíněno výše, smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění. V této souvislosti lze rovněž poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 - 25, v němž uvedl, že *„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 navrhovaná 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 nepřipustný zásah do práva daňového subjektů“*. Shodně viz i další rozsudky NSS, např. rozsudek ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41, či rozsudek ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30.

[32] Pro posuzovanou věc to znamená, že jestliže stěžovatel ani v prodloužené lhůtě nereagoval na výzvu žalovaného k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (nebylo zde tedy žádné vyjádření stěžovatele, na základě kterého by mohlo dojít ke změně výsledku kontrolního zjištění), došlo k tomu, že již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nemohl navrhopat její další doplnění. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovateli byla lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění stanovena ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení výzvy ze dne 13. 2. 2018 a byla následně na základě žádosti stěžovatele ze dne 19. 2. 2018 podané ihned po doručení této výzvy, prodloužena rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 2. 2018 o 10 dnů. Lhůta tedy činila celkem 20 dnů a uplynula dne 12. 3. 2018 (dne 11. 3. 2018 byla neděle).

[33] Stěžovateli je tudíž třeba přisvědčit v tom, že možnost relevantně se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění měl pouze do 12. 3. 2018. Neobstojí proto závěr krajského soudu, který dospěl k závěru, že tato lhůta trvala až do 24. 4. 2018, tj. do dne, na který žalovaný stanovil druhý termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud tudíž hodnotil z hlediska přiměřenosti k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění nesprávnou dobu a stěžovateli lze tudíž přisvědčit také v tom, že se krajský soud nezabýval skutečně stanovenou lhůtou pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění.

[34] Nejvyšší správní soud nicméně považuje lhůtu 20 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění za přiměřenou, a to i při zohlednění skutečnosti, že výsledek kontrolního zjištění má 73 stran. Časový úsek od 19. 2. 2018 do 12. 3. 2018 totiž zahrnuje tři pracovní týdny, což je doba, v rámci které se lze při vynaložení přiměřeně soustředěného a intenzivního pracovního úsilí vypořádat i s obsáhlými a právně komplikovanými věcmi. Již v okamžiku kdy požádal o prodloužení lhůty, navíc stěžovateli muselo být známo, že této první žádosti žalovaný s ohledem na § 36 odst. 2 daňového řádu musí vyhovět a prodloužit ji alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Stěžovatel totiž na toto ustanovení daňového řádu poukazoval v kasační stížnosti. Stěžovatel tudíž přesně věděl, jaký minimální časový úsek bude mít k dispozici k vypracování svého případného vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Takto stanovenou lhůtu proto zdejší soud nepovažuje za nezákonný zásah znemožňující stěžovateli vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. S ohledem na výše uvedené nepřisvědčil Nejvyšší správní soud ani námitce stěžovatele, že žalovaný tímto postupem porušil § 6 odst. 3 daňového řádu, který správci daně ukládá umožnit daňovým subjektům uplatnit jejich práva.

[35] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že uvedené pochybení krajského soudu při určení celkové délky lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění nemá vliv na správnost závěru krajského soudu o přiměřenosti uvedené lhůty, a nepředstavuje proto důvod pro zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku. V souladu s usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, proto pouze výše uvedeným způsobem korigoval odůvodnění krajského soudu ve vztahu k délce lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění.

[36] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že ke stěžovatelem namítaným nezákonným zásahům v průběhu daňové kontroly nedošlo.

[37] V případě kasační stížnosti společnosti KONREO, v. o. s. vycházel Nejvyšší správní soud z ustálené judikatury zdejšího soudu. Již v rozsudku ze dne 2. 10. 2008, č. j. 3 Aps 5/2008 - 282 zdejší soud judikoval, že *institut osoby zúčastněné na řízení ve smyslu § 34 s. ř. s. se omezuje pouze na řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) a řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.). V řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.) je účast osoby zúčastněné na řízení z povahy věci vyloučena.* I pokud by tomu tak ovšem nebylo, společnost KONREO v. o. s. by nemohla být osobou zúčastněnou na řízení v důsledku chybějící materiální podmínky, tj. přímého dotčení na vlastních právech. Nejvyšší správní soud má za to, že pouhá skutečnost, že tato společnost (resp. úpadce) má vůči žalobci peněžitou pohledávku, nemůže založit její přímé dotčení na právech rozhodnutím soudu ve věci, jako je nyní projednávána. Této společnosti proto nenáleží práva osoby zúčastněné na řízení. Kasační stížnost této společnosti je proto podána osobou zjevně neoprávněnou a Nejvyšší správní soud ji odmítl podle § 120 s. ř. s. ve spojení s § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[38] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud měl s ohledem na nepřipustnost účasti osoby zúčastněné na řízení v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

pokračování

ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení postupovat podle § 34 odst. 4 s. ř. s., z kterého vyplývá, že v případě, kdy se určitý subjekt domáhá postavení osoby zúčastněné na řízení a nesplňuje pro to podmínky, musí soud usnesením vyslovit, že takový subjekt osobou zúčastněnou na řízení není. Krajský soud tedy pochybil, neboť jednal jako s osobou zúčastněnou na řízení s někým, komu toto postavení nepřísluší. Toto pochybení krajského soudu se však nijak neodrazilo v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, a nemá tudíž vliv na jeho zákonnost. Nejedná se proto o natolik závažné pochybení, aby pro něj musel být kasační stížností napadený rozsudek zrušen.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Kasační stížnost společnosti KONREO, v. o. s. odmítl.

[40] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal stěžovateli ani žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. KONREO, v. o. s. nemá právo na náhradu nákladů, neboť její kasační stížnost byla odmítnuta (§ 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. února 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu