



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **G. P. a.s., IČ X**
sídlem v P.
zast. advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,**
sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1,

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, na zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5, ze dne 28. 1. 2019 č. j. 289597/19/2005-53523-110765 a č. j. 346308/19/2005-53523-110765 a na uložení povinnosti Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 5, ke stanovení lhůty žalobkyni podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů,

takto:

- I. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5, spočívajícím v projednání zpráv o daňových kontrolách dne 14. 1. 2019, ukončení daňových kontrol a vydání platebních výměrů, aniž by byla na žádost žalobkyně stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění, se **z a m í t á**.
- II. Žaloba na zrušení rozhodnutí (platebních výměrů) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5, ze dne 28. 1. 2019 č. j. 289597/19/2005-53523-110765 a č. j. 346308/19/2005-53523-110765 se **o d m í t á**.
- III. Žaloba na uložení povinnosti Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 5, ke stanovení lhůty žalobkyni k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, sdělených žalobkyni sděleními o výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 11. 2018 č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536, se z a m í á.

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

Odůvodnění:

I. Předmět soudního přezkumu – žalobní body

1. Žalobou ze dne 14. 3. 2019 se žalobkyně u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v tom, že v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a duben 2018 žalovaný nevyhověl žádosti žalobkyně o stanovení přiměřené lhůty podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), k vyjádření se ke kontrolním zjištěním, která z této daňové kontroly vyvstala. Žalovaný se s žádostí žalobkyně o stanovení přiměřené lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu nijak nevypořádal, danou lhůtu žalobkyni nestanovil a naproti tomu nezákonně přistoupil k ukončení daňové kontroly a následnému vydání platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období března a dubna 2018, na jejichž základě měla žalobkyně doplatit daň v celkové výši 3 039 429,- Kč (tj. 1 461 087,- Kč + 1 578 342,- Kč). Žalobkyně se podanou žalobou domáhá také zrušení obou platebních výměrů na vyměřenou daň z přidané hodnoty a dále uložení povinnosti žalovanému ke stanovení lhůty žalobkyni podle § 88 odst. 3 daňového řádu a náhradě nákladů soudního řízení.
2. Pro případ (in eventum), že by městský soud dospěl k závěru, že se žalobkyně mohla v souladu s § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“), domáhat ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky a nebyla tak splněna podmínka pro podání zásahové žaloby, žalobkyně navrhl, aby městský soud pouze určil, že výše uvedený zásah žalovaného byl nezákonný, a přiznal žalobkyni nárok na náhradu nákladů řízení.
3. Žalobkyně úvodem rekapituluje, že dne 31. 7. 2018 u ní byla ze strany žalovaného zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zmíněná zdaňovací období. Výsledky daňové kontroly byly žalobkyni písemně sděleny dne 22. 11. 2018. Vyrozuměním ze dne 17. 12. 2018 žalovaný vyzval osobu oprávněnou zastupovat žalobkyni v daňovém řízení, aby se dne 14. 1. 2019 dostavila k ústnímu jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole za zmíněná zdaňovací období. Dne 10. 1. 2019 žalobkyně žalovaného písemně požádala jednak o stanovení přiměřené lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu za účelem vyjádření se k výsledkům daňové kontroly, jednak o umožnění nahlédnutí do spisu, jakož i o odložení ústního projednání zprávy o daňové kontrole na termín, který bude následovat poté, kdy žalobkyně ve lhůtě stanovené podle § 88 odst. 3 daňového řádu zašle žalovanému svoje vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Dne 14. 1. 2019 se zástupkyně žalobkyně dostavila na ústní jednání, kde jí bylo umožněno nahlédnout do spisu vedeného správcem daně. V rámci ústního jednání žalobkyně navrhla k provedení i další důkazy, zejména výslechy kurýrů, kteří měli potvrdit uskutečnění obchodního plnění, které mělo vliv na výši přiznané daně z přidané hodnoty. K žádosti zástupkyně žalobkyně o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalovaný během ústního jednání uvedl, že žalobkyně měla po obdržení sdělení o výsledcích daňových kontrol dostatečný prostor k vyjádření a doplnění důkazů, avšak nijak jej dosud nevyužila. Žalovaný též zdůraznil, že proti rozhodnutí, která na daňovou kontrolu budou eventuálně navazovat, lze posléze podat řádný opravný prostředek – odvolání, přičemž v odvolacím řízení lze tyto důkazy uplatnit. Zástupkyně žalobkyně následně z důvodu neposkytnutí lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu odmítla podepsat předložené zprávy o realizovaných daňových kontrolách; nato žalovaný konstatoval, že odepření podpisu je bezdůvodné s tím, že takovým bezdůvodným odepřením podpisu nastávají účinky projednání a oznámení zprávy o provedení daňové kontroly

a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 6 daňového řádu). Následně žalobkyně obdržela do datové schránky zprávy o daňové kontrole a došlo také k vydání zmíněných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období března a dubna 2018, na jejichž základě měla žalobkyně doplatit tuto daň v celkové výši 3 039 429,- Kč. Proti platebním výměrům se žalobkyně odvolala.

4. Žalobkyně si je vědoma subsidiární povahy ochrany před nezákonným zásahem i toho, že nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony žalovaného, jimiž se toliko upravuje vedení řízení a které se netýkají subjektivních práv a povinností žalobkyně, má však za to, že podle okolností konkrétního případu lze připustit, aby i čistě procesní úkon správního orgánu byl výjimečně zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Tento úkon by však musel ve svém důsledku žalobkyni založit, změnit, zrušit nebo závazně určit její práva. Takovým procesním úkonem ze strany žalovaného bylo podle žalobkyně nestanovení přiměřené lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobkyni. V případě, že správce daně v rozporu se zákonem nevyhoví žádosti daňového subjektu o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a navržení jeho doplnění, jedná se o natolik intenzivní zásah do práv daňového subjektu, že je podle žalobkyně možné jej kvalifikovat jako nezákonný zásah.
5. V důsledku toho, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem a nevyhověl žádosti žalobkyně o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění, došlo k nezákonnému zásahu do subjektivních práv žalobkyně, a to konkrétně do její majetkové sféry a do jejího práva na spravedlivý proces. Tím, že žalovaný tuto lhůtu svým rozhodnutím žalobkyni nestanovil, postupoval nejen v rozporu s daňovým řádem, ale také v rozporu s čl. 11 odst. 3 a 5 Metodické pomůcky Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 50071/15/710040124-506246 (dále jen „*Metodická pomůcka*“) a v rozporu s poučením obsaženým ve sděleních o výsledcích kontrolních zjištění ze dne 22. 11. 2018 č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536.
6. Žalobkyně v tomto kontextu odkázala také na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku č. j. 7 Afs 68/2017-36, podle nichž *ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.*
7. S poukazem na Metodickou pomůcku žalobkyně dodala, že nezákonný zásah spatřuje také v tom, že správce daně během ústního projednání zprávy o daňové kontrole konaného dne 14. 1. 2019 odkázal žalobkyni – poté, kdy uvedl, že poskytnutá lhůta byla dostatečná – na možnost uplatňovat nové důkazní návrhy v rámci odvolání.
8. Podle žalobkyně tak v návaznosti na nestanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu ze strany žalovaného došlo k intenzivnímu zásahu do subjektivních práv žalobkyně. Následně byly vydány platební výměry, na jejichž základě je žalobkyně povinna uhradit částku odpovídající doměřené dani.

II. Vyjádření žalovaného; skutečnosti vyplývající ze správního spisu

9. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě neztotožnil s argumentací žalobkyně, která si za zdaňovací období března a dubna 2018 nárokovala nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 149 813,- Kč za oba měsíce. Proto byl následně ze strany správce daně zahájen postup k odstranění pochybností, a to výzvami ze dne 24. 5. 2018, resp. 21. 6. 2018. Vzhledem k tomu, že pochybnosti odstraněny nebyly, zahájil správce daně dne 31. 7. 2018 u žalobkyně protokolem č. j. 6238126/18/2005-62561-110523 daňovou kontrolu ohledně dotčených zdaňovacích období. K odstranění pochybností nedošlo ani v průběhu daňové kontroly.
10. Správce daně proto dne 22. 11. 2018 sepsal sdělení o výsledcích kontrolního zjištění č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536, které byly doručeny

zástupci žalobkyně a následně i přímo do datové schránky žalobkyně. V rámci těchto sdělení byl zástupce žalobkyně mj. vyzván, aby se dne 14. 12. 2018 osobně dostavil ke správci daně za účelem projednání výsledků kontroly. Současně obě sdělení obsahovala poučení o tom, že správce daně na základě písemné žádosti žalobkyně stanoví žalobkyni lhůtu k vyjádření ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Žádná osoba oprávněná jednat za žalobkyni se však dne 14. 12. 2018 na ústní jednání bez omluvy nedostavila a na kontrolní zjištění nebylo ze strany žalobkyně nikterak reagováno. Vyrozměním č. j. 9058293/18/205-62561-110536 ze dne 17. 12. 2018 správce daně žalobkyni vyzval, aby se k ústnímu jednání dostavila v novém termínu, a to dne 14. 1. 2019. Zástupci žalobkyně bylo vyrozumění doručeno dne 2. 1. 2019, samotné žalobkyni dne 18. 12. 2018 do datové schránky. Dne 10. 1. 2019 obdržel správce daně informaci o převzetí zastoupení žalobkyně shora jmenovanou advokátkou. Zároveň správce daně téhož dne obdržel také žádost žalobkyně o poskytnutí lhůty k vyjádření podle § 88 odst. 3 daňového řádu a žádost o nahlédnutí do spisu. V navrženém termínu dne 14. 1. 2019 se žalobkyně dostavila ke správci daně, o ústním jednání byl sepsán protokol č. j. 9028452/18/2005-62561-110536. Před projednáním zpráv o daňových kontrolách došlo na základě požadavku zástupkyně žalobkyně k ahlédnutí do spisu (o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 165313/19/2005-62561 - 110536). Následně žalobkyně sdělila, že dne 10. 1. 2019 požádala žalovaného o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňových kontrolách odmítla podepsat z důvodu nedostatečného vypořádání se s její žádostí o poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Správce daně uvedl, že poskytnutá lhůta k vyjádření byla dostatečná a že nové důkazy může případně vznášet i v odvolacím řízení. V souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu došlo k ukončení daňových kontrol, a to okamžikem odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu. Zprávy o daňových kontrolách byly doručeny žalobkyni dne 15. 1. 2019, následně došlo k vydání platebních výměrů, které byly žalobkyni doručeny dne 29. 1. 2018. Proti platebním výměrům žalobkyně podala odvolání.

11. Žalovaný s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu lze úspěšně brojit jen do doby, než je daňová kontrola ukončena a jsou vydány platební (či dodatečné platební) výměry. V případě, že správce daně platební výměry vydá, může daňový subjekt namítat nezákonné postupy správce daně uskutečněné při daňové kontrole v odvolání proti těmto platebním výměrům, resp. v následně podané žalobě podle ustanovení § 65 s. ř. s., kterou bude směřovat proti rozhodnutí o odvolání. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je v souladu s ustanovením § 82 a násl. s. ř. s. ochranou subsidiární a nastupuje tam, kde jiná možnost ochrany chybí. V případech, kdy je výsledkem vedeného řízení vydání rozhodnutí, se podle žalovaného nelze domáhat ochrany zásahovou žalobou podle ustanovení § 82 s. ř. s., nýbrž žalobou podle ustanovení § 65 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011-80). Žalovaný se zmiňuje i o rozsudku ze dne 29. 8. 2014 č. j. 5 Afs 34/2014-39, kde Nejvyšší správní soud judikoval, že ukončení daňové kontroly nemůže být nezákonným zásahem; tím může být toliko zahájení takové kontroly, neboť tímto úkonem je přímo zasahováno do právní sféry daňového subjektu. Žalovaný tedy primárně navrhl, aby byla žaloba odmítnuta.
12. Pro případ, že by se městský soud s návrhem na odmítnutí žaloby neztotožnil, pak žalovaný uvedl, že smyslem práva na poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření podle § 88 odst. 3 daňového řádu je poskytnout daňovému subjektu možnost kvalifikovaně se vyjádřit k závěrům správce daně, učiněným během daňové kontroly, nikoliv poskytnout daňovému subjektu možnost k účelovému protahování řízení a oddalování ukončení daňové kontroly a eventuálních návazných rozhodnutí o stanovení daně. Výsledky kontroly byly žalobkyni i jejímu tehdejšímu zástupci zaslány a doručeny dne 23. 11. 2018, resp. dne 6. 12. 2018, přičemž žalobkyně byla jednak vyzvána, aby se dne 14. 12. 2018 dostavila k ústnímu projednání výsledků kontroly

a jednak byla také poučena o možnosti požádat o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření a doplnění důkazů ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně nevyužila svého práva o tuto lhůtu požádat, ani se bez omluvy nedostavila k ústnímu jednání. Vyrozuměním ze dne 17. 12. 2018 byla žalobkyně seznámena s náhradním termínem ústního jednání (14. 1. 2019). Žádost ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu byla podána až dne 10. 1. 2019. Žalovaný tedy sice lhůtu pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění žalobkyni výslovně nestanovil (svým rozhodnutím), poskytl jí však dostatečný časový prostor, aby svého práva využila a k výsledkům kontrolních zjištění se vyjádřila, případně navrhla jeho doplnění. Podle názoru žalovaného nebyla žalobkyně na svých právech nestanovením lhůty podle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu zkrácena, možnost pro své vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění či k navržení jejich dalšího doplnění důkazů měla. Následně bylo opodstatněně přistoupeno k projednání zpráv z daňových kontrol. Žalobkyně bez dostatečného odůvodnění odepřela podpis těchto zpráv a daňová kontrola tak byla v souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu ukončena.

13. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:

14. Dne 17. 4. 2018, resp. dne 24. 5. 2018, podala žalobkyně daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března a dubna 2018. Ohledně obou předmětných daňových přiznání pak správce daně doručil žalobkyni výzvy k odstranění pochybností (č. j. 4680074/18/2005-53523-110765 ze dne 24. 5. 2018, resp. č. j. 5126266/18/2005-53523-110765 ze dne 21. 6. 2018) s tím, že podnikatelská činnost, odrážející se v předmětných daňových přiznáních a v nárokových odpočtech daně z přidané hodnoty, popírá základní smysl podnikání, jímž je dosahování obchodního zisku.
15. Výzva k odstranění pochybností ohledně daňového přiznání za březen 2018 obsahovala mj. i lhůtu k dodání chybějících podkladů, která byla správcem daně stanovena do 11. 6. 2018. Žalobkyně poté zaslala správci daně toliko neúplné podklady, přičemž byla správcem daně urgována, aby potřebnou doplňující dokumentaci zaslala nejpozději do 28. 6. 2018, s tím, že dne 27. 6. 2018 proběhne ohledně odstranění pochybností také ústní jednání. Žalobkyně v termínu žádné podklady nedodala a ústního jednání se nezúčastnila, jelikož oprávněná osoba měla jiné povinnosti (viz úřední záznam ze dne 29. 6. 2018, č. j. 5612514/18/2005-62561-110536). Správce daně tedy stanovil vlastní daň za zdaňovací období března 2018 sám a zaslal žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 2. 7. 2018. Žalobkyně následně přislíbila doplnění požadovaných podkladů, avšak opětovně je doložila pouze neúplné. Dne 18. 7. 2018 tedy správce daně žalobkyni vyrozuměl o termínu zahájení daňové kontroly a dne 19. 7. 2018 provedl místní šetření v místě sídla žalobkyně, během něhož bylo zjištěno, že se jedná o bytový dům, kde absentuje jakékoliv označení, že by se jednalo o místo sídla žalobkyně. Žalobkyně tedy nebyla na tomto místě nijak dohledána. Daňová kontrola byla zahájena 31. 7. 2018, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání. Jednání se účastnily i osoby oprávněné jednat za žalobkyni, přičemž přislíbily doložení požadovaných podkladů. Dalšího ústního jednání, nařízeného na 22. 8. 2018, se již zástupci žalobkyně nezúčastnili. Podklady, které žalobkyně v mezidobí dodala, pak opět nebyly způsobilé vzniknuvší nesrovnalosti znegovat, žalobkyně je navíc dodala až téměř měsíc po stanovené lhůtě. K postupu odstraňování pochybností a následné daňové kontroly spojené s daňovým přiznáním za zdaňovací období dubna 2018 lze v návaznosti na obsah správního spisu konstatovat v zásadě totéž, co je již výše uvedeno k procesu odstranění pochybností a kontrolního řízení ohledně přiznání podaného žalobkyni za zdaňovací období března 2018. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně dodávala na výzvy správce daně neúplné podklady a navíc je dodávala opožděně, přičemž se s výjimkou jednání stran započetí daňové kontroly (konaného dne 31. 7. 2018) nezúčastnila žádného dalšího ústního jednání se správcem daně, a to až do 14. 1. 2019. K poskytnutí podkladů a prokázání tvrzených skutečností týkajících se obou inkriminovaných daňových přiznání pak byla žalobkyně správcem daně opakovaně vyzývána, mj. výzvou č. j. 7151477/18/2005-62561-110536 ze dne 12. 9. 2018. Správce daně navíc zjistil personální propojení mezi žalobkyní a jednotlivými společnostmi, které byly se

žalobkyní v obchodním styku, ohledně jednoho z obchodních partnerů žalobkyně pak bylo zjištěno, že se jedná o nespolehlivého plátce daní, který se správcem daně prakticky nekomunikuje (jednalo se o společnost Solanitus Praga, s.r.o., která na výzvu správce daně k poskytnutí informací k obchodním vztahům se žalobkyní ze dne 23. 8. 2018 reagovala až dne 17. 1. 2019, tj. po ukončení daňové kontroly u žalobkyně).

16. V návaznosti na provedenou daňovou kontrolu správce daně žalobkyni písemně seznámil s jejími výsledky, a to sděleními č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536 ze dne 22. 11. 2018. Správce daně ve sděleních shrnul výsledky kontrol, zhodnotil provedené důkazy a odůvodnil, z jakých důvodů se neztotožňuje s nároky žalobkyně na odpočty daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Správce daně též žalobkyni poučil ve smyslu § 88 odst. 3, 4 a 6 daňového řádu a § 147 odst. 4 daňového řádu. V obou sděleních správce daně žalobkyni dále vyzval, aby se osoba oprávněná jednat za žalobkyni dne 14. 12. 2018 dostavila k ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole.
17. Vyrozměním ze dne 17. 12. 2018, č. j. 9058293/18/2005-62561-110536, byla žalobkyně požádána, aby se osoba oprávněná jednat za žalobkyni dne 14. 1. 2019 dostavila k projednání zprávy o daňové kontrole, jelikož na původní termín projednání zprávy o daňové kontrole se zástupce žalobkyně bez omluvy nedostavil. Pro případ, že se oprávněná osoba nedostaví, byla žalobkyně poučena o tom, že jí bude zpráva o daňové kontrole za předmětná zdaňovací období doručena do datové schránky bez ústního projednání. Zástupci žalobkyně bylo vyrozumění doručeno dne 2. 1. 2019, samotné žalobkyni pak dne 18. 12. 2018 do datové schránky.
18. Dne 10. 1. 2019 správce daně obdržel žádost žalobkyně o poskytnutí lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu a žádost o nahlédnutí do spisu. Žalobkyně konstatovala, že správce daně ji sice požádal o osobní účast na ústním jednání nařízeném ohledně projednání zprávy o daňové kontrole na 14. 1. 2019, ale nestanovil zároveň žalobkyni zvláštním rozhodnutím lhůtu ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. O stanovení této lhůty tak žalobkyně sama požádala. V navrženém termínu dne 14. 1. 2019 se zástupkyně žalobkyně dostavila ke správci daně, o ústním jednání byl sepsán protokol č. j. 9028452/18/2005-62561-110536. V protokolu je mj. obsaženo také poučení žalobkyně ve smyslu § 88 odst. 4, 5 a 6 daňového řádu. Před samotným projednáním zpráv o daňových kontrolách došlo na základě požadavku zástupkyně žalobkyně k nahlédnutí do spisu, o čemž byl sepsán protokol č. j. 165313/19/2005-62561-110536.
19. Žalobkyně v průběhu ústního jednání podle sepsaného protokolu dále sdělila, že dne 10. 1. 2019 požádala o poskytnutí lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, s čímž se správce daně nijak nevypořádal. Žalobkyně uvedla, že samotné doručení sdělení o výsledcích kontrolního zjištění *a priori* neznamená stanovení přiměřené lhůty ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu – k tomu má dojít samostatným rozhodnutím. Správce daně reagoval sdělením, že žalobkyně měla dostatečnou možnost se k věci vyjádřit, a to ve lhůtě od 23. 11. 2018 do 13. 1. 2019. Z tohoto důvodu správce daně další lhůtu k vyjádření nestanovil a odkázal žalobkyni na možnost podání odvolání proti rozhodnutím navazujícím na daňovou kontrolu. Žalobkyně byla s ohledem na koncentrační zásadu také poučena, že důkazní návrhy, vznesené během ústního projednání zprávy o daňové kontrole, může uplatnit i v rámci odvolacího řízení. Dále žalovaný uvedl, že žádost žalobkyně ze dne 10. 1. 2019 pokládá za žádost o poskytnutí přiměřené lhůty, nikoliv za žádost o prodloužení lhůty k vyjádření, které by byl podle § 36 odst. 2 daňového řádu povinen vyhovět a zopakovat, že žalobkyně svého prostoru k vyjádření opakovaně nevyužívala až do 10. 1. 2019. Žalobkyně následně zprávy o daňových kontrolách odmítla podepsat z důvodu nedostatečného vypořádání se s její žádostí o poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Správce daně reagoval sdělením, že poskytnutá lhůta k vyjádření byla dostatečná. Za použití ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu správce daně posléze konstatoval, že došlo k ukončení daňových kontrol, a to okamžikem odeprání podpisu zprávy o daňové kontrole ze strany žalobkyně bez dostatečného důvodu.

20. Zprávy o daňových kontrolách č. j. 9028543/18/2005-62561-110536 a č. j. 9029520/18/2005-62561-110536 ze dne 15. 1. 2019 byly doručeny žalobkyni dne 15. 1. 2019. Ve zprávách nejsou obsaženy žádné nové skutečnosti, o nichž by žalobkyně nebyla informována již ve výše zmiňovaných sděleních o výsledcích daňové kontroly. Následně byly dne 28. 1. 2019 vydány platební výměry na daň z přidané hodnoty č. j. 289597/19/2005-53523-110765 a č. j. 346308/19/2005-53523-110765, které byly žalobkyni doručeny dne 29. 1. 2018. Dne 26. 2. 2019 podala žalobkyně proti platebním výměrům odvolání. Odvolací řízení nebyla k okamžiku podání správní žaloby posuzované městským soudem vyřízena, jak vyplývá z informace poskytnuté žalovaným dne 12. 5. 2021 pod č. j. 4381137/21/2000-11451-106054.

III. Posouzení žaloby městským soudem

21. Městský soud přezkoumal a posoudil podanou žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů. Učinil tak bez nařízení jednání, neboť s takovým postupem oba účastníci vyslovili souhlas, žalobkyně konkludentně, žalovaný výslovně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). K dispozici měl přitom správní spisy žalovaného správce daně, které byly dostatečné pro přezkum věci; s ohledem na to městský soud neshledal důvod k případnému opakování či doplňování dokazování nad rámec správního řízení.
22. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
23. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu [o] *zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.* Podle odst. 2 tohoto ustanovení [s] *právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Odstavec 3 pak stanoví, že [n] *a 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.* Podle § 88 odst. 4 daňového řádu [z] *právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.* Podle odst. 5 stejného zákonného ustanovení [o] *dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu 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.* Podle § 88 odst. 6 daňového řádu [o] *depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odeprání podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*
24. Podle čl. 11 odst. 3 Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly [d] *aňový subjekt musí být v rámci ústního jednání, při kterém je seznámován s výsledkem kontrolního zjištění, poučen o tom, že na jeho žádost stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu).* Pokud je daňový subjekt seznámován s výsledkem kontrolního zjištění písemnou formou, musí být uvedené poučení součástí tohoto přípisu, pokud mu nebude společně s tímto přípisem (bez žádosti) zasláno rozhodnutí o stanovení lhůty, viz odst. 6. Smyslem práva zakotveného v § 88 odst. 3 daňového řádu je poskytnout daňovému subjektu možnost se kvalifikovaně vyjádřit k závěrům správce daně, nikoli možnost účelově protahovat okamžik ukončení daňové

kontroly a tím i případné vydání rozhodnutí o stanovení daně. Neobsahuje-li vyjádření daňového subjektu žádné relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na jejich provedení, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní zjištění, nemůže ukončení daňové kontroly v této situaci představovat ze strany správce daně svévoli a nerespektování procesních práv daňového subjektu.

25. Podle čl. 11 odst. 5 Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly [i]ak je výše uvedeno, lhůta podle § 88 odst. 3 daňového řádu je stanovována rozhodnutím (k tomu srovnej stanovisko Generálního finančního ředitelství č. j. 9715/11-2110-011654 ze dne 20. 4. 2011). Dle předmětného stanoviska může být toto rozhodnutí o stanovení lhůty přímo součástí textu protokolu o ústním jednání (samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt požádal o stanovení lhůty v rámci tohoto ústního jednání). Protože však příjemce není tímto rozhodnutím k ničemu vyzýván, nelze v tomto případě aplikovat § 61 odst. 2 daňového řádu a rozhodnutí musí obsahovat i otisk „kulatého“ úředního razítka se státním známkem. Součástí rozhodnutí musí být podpis úřední osoby oprávněné k podpisu dle podpisového řádu, což může v praxi činit problémy. Druhou možností je vyhotovení samostatného rozhodnutí s tím, že v protokolu bude odkaz na toto rozhodnutí jakožto na přílohu protokolu. Další možností je, že správce daně dá před vyhlášením či oznámením rozhodnutí při ústním jednání přednost vydání samostatného rozhodnutí mimo ústní jednání. V takovémto případě se správce daně v protokolu k žádosti daňového subjektu vyjádří v tom smyslu, že o žádosti daňového subjektu uplatněné ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu o poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění bude rozhodnuto samostatným rozhodnutím, které bude následovat.
26. Před vlastním posouzením věci městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak uvedl Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nálezn ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).

Kv ýrokům I. a III.:

27. Městský soud předně opakuje, že podanou žalobu neshledal v části uplatňující ochranu před tvrzeným nezákonným zásahem ze strany žalovaného důvodnou.
28. V procesním postupu správce daně městský soud nespátřuje natolik intenzivní zásahy, které by žalobkyni zkrátily v jejím právu na spravedlivý proces nebo v jejích dalších právech. V souladu s argumentací žalovaného městský soud odkazuje na závěry vyřčené mj. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020 č. j. 10 Afs 304/2019-39 (nebo např. také v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55), že v řízení o zásahové žalobě „nelze docílit „předstížného“ 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 při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“. Podle citovaných rozhodnutí se může v případě daňové kontroly o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. jednat pouze ve výjimečném případě, kdy tento zásah představuje daňová kontrola jako celek nebo kdy dojde k mimořádně invazivnímu jednání správce daně v průběhu daňové kontroly „typu prohlídek v podnikatelských prostorách a provádění místního šetření v daňovém řízení“ (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008 č. j. 1 Aps 1/2008-59). K takovému invazivnímu jednání správce daně ve vztahu k žalobkyni nedošlo.

V této souvislosti lze dále upozornit na rozsudek ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, v němž Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a s vyjádřením se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) nemohou být samy o sobě nezákonným zásahem. Podle tohoto rozsudku je „*pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžné monitorujícího sérii zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy, v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci*“.

29. Městský soud ve smyslu výše citované rozhodovací praxe akcentuje, že odlišné stanovisko žalobkyně na skutkový a právní stav věci a její nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění ještě neznamená, že by výsledek kontrolního zjištění zasáhl do její právní sféry natolik neproporcionálním a intenzivním způsobem, že by se jednalo o nezákonný zásah ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Výsledek kontrolního zjištění není úkonem, na jehož základě by byla žalobkyně k něčemu nucena a který by jí stanovil daňovou povinnost. Do právní sféry žalobkyně mohla zasáhnout toliko následně vydaná rozhodnutí o stanovení daně (platební výměry), která lze případně napadnout žalobou ve smyslu § 65 s. ř. s., avšak až po vyčerpání řádných opravných prostředků ve správním, resp. daňovém řízení (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39). Městský soud v tomto kontextu odkazuje i na nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020 sp. zn. III. ÚS 2383/19, v němž Ústavní soud judikoval, že *právo na soudní ochranu dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod je zachováno i v případech, je-li proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, poskytnuta soudní ochrana až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.)*. S názorem žalobkyně, že nestanovení lhůty ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu a následné ukončení daňové kontroly ze strany správce daně, je natolik invazivním jednáním správce daně, které by bylo možno kvalifikovat jako nezákonný zásah do právní sféry žalobkyně ve smyslu § 82 s. ř. s., se tedy městský soud neztotožnil.
30. Městský soud se žalovaným souhlasí také v tom, že smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu není neustále oddalovat ukončení daňové kontroly, ale poskytnout daňovému subjektu právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění a jiným souvisejícím skutečnostem. Za tímto účelem je pak povinností správce daně poskytnout daňovému subjektu přiměřenou lhůtu, a to zejména za účelem seznámení se s výsledky daňové kontroly a formulování jeho návrhů a připomínek. Smyslem ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu není poskytovat daňovému subjektu prostor k neúčelnému prodlužování daňové kontroly a oddalování jejího ukončení. To je ostatně uvedeno i v čl. 11 odst. 3 Metodické pomůcky. Obstrukcím má ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu naopak zamezit; upravuje totiž mj. jistou formu koncentrace řízení. Tato koncentrace spočívá v tom, že daňovému subjektu je znemožněno navrhopat nová doplnění důkazů v případě, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledků kontrolního zjištění. Koncentrace se vztahuje k procesu popsanému v § 88 odst. 4 daňového řádu, tedy k projednání zprávy o kontrole. Daňový subjekt tak může navrhopat nové důkazy a doplnění zprávy do doby projednání zprávy a správce daně se k těmto návrhům musí vyjádřit ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2016, č. j. 5 Afs 68/2016-25). Bez tohoto vyjádření správce daně je možno přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole pouze v případě zjevné účelovosti postupu daňového subjektu, který by návrhy na doplnění sledoval toliko účelové oddalování konce kontroly.
31. Koncentraci pak modifikuje ustanovení čl. 11 odst. 21 zmíněné Metodické pomůcky: za situace, kdy daňový subjekt v rámci kontrolního řízení již dříve doložil důkazy mající vliv na stanovení výše daně a zprávu o kontrole po jejím ústním projednání podepíše (a dojde tedy k řádnému ukončení daňové kontroly podpisem zprávy o kontrole ze strany správce daně i daňového subjektu), přičemž po tomto formálním ukončení daňové kontroly daňový subjekt navrhne nové a dříve neuplatněné důkazy, které by mohly mít také vliv na stanovení daně, má správce daně tyto důkazy rovnou projednat v rámci prvostupňového řízení, nikoliv daňový subjekt odkázat na

odvolací řízení. Na odvolací řízení může být daňový subjekt odkázán v případě, že do té doby předkládal pouze důkazy, které neměly na výsledky kontrolních zjištění žádný vliv (viz čl. 11 odst. 14 Metodické pomůcky). Možnost uplatnění důkazních návrhů v odvolacím řízení pak není daňovému subjektu nikterak omezena, tudíž nedojde k poškození jeho práv – smyslem koncentrace je toliko zbytečně neprodlužovat daňovou kontrolu.

32. V souvislosti s uvedeným je nutno také připomenout, že ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně se správcem daně od započetí řízení na odstranění pochybností prakticky nespolupracovala a na výzvy k poskytnutí materiálů k odstranění pochybností buďto nereagovala, nebo opakovaně poskytovala podklady totožné a tedy neúplné. Žalobkyně toliko neustále ujistovala správce daně, že požadované podklady dodá, ale těmto svým příslibům dostala jen velmi nedostatečně, což vedlo až k daňové kontrole a k vydání platebních výměrů. Důkazy, které žalobkyně v průběhu řízení předložila, pak neměly na výsledky kontroly vůbec žádný vliv. Nelze přehlédnout také poznatky o tom, že v místě zapsaného sídla byla žalobkyně nedohledatelná, a že někteří její obchodní partneři byli vedeni jakožto nespolehliví plátcí daní s tím, že byli navíc s žalobkyní personálně propojeni.
33. Lze přisvědčit žalobkyni, že k pochybení žalovaného došlo tím, že spolu se sděleními o výsledcích kontrolních zjištění nebylo žalobkyni zároveň zasláno i rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Z čl. 11 odst. 6 Metodické pomůcky totiž vyplývá, že v případě, kdy je daňový subjekt o výsledcích kontrolních zjištění vyrozumíván písemně (což byl i případ žalobkyně, vzhledem k její omezené kontaktnosti), je na místě, aby správce daně i bez návrhu daňového subjektu tomuto zároveň stanovil samostatným rozhodnutím lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný by se tak vyhnul i následnému obstrukčnímu podání žádosti o stanovení této lhůty, k němuž ze strany žalobkyně došlo dne 10. 1. 2019; Metodická pomůcka totiž stanoví, že správci daně v takovém případě nezbývá, než i takto pozdní návrh na stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu akceptovat. Čl. 11 odst. 6 Metodické pomůcky hovoří i o tom, že jakékoliv pozdější stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie, přičemž daným rozhodnutím o stanovení lhůty bez návrhu není daňový subjekt ani nikterak krácen na svých právech.
34. Lze tedy uzavřít, že žalovaný sice pochybil, pokud žalobkyni spolu se sděleními o výsledcích kontrolních zjištění nezaslal i rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, avšak v postupu správce daně nelze spatřovat takový intenzivní zásah ze strany správce daně, který by bylo možno kvalifikovat jako nezákonný ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Městský soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že žalobkyně byla v řízení v zásadě pasivní až do okamžiku, kdy mělo dojít k ukončení daňové kontroly; prvního termínu projednání se bez omluvy nezúčastnila a následně pouhé čtyři dny před odloženým termínem projednáním zprávy o daňové kontrole začala být procesně aktivní a podala návrh na stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, nahlédnutí do spisu a odklad ústního jednání nařízeného na 14. 1. 2019. Městský soud má za to, že tento postup žalobkyně byl účelový a že se jedná o typický postup, kterému má být ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu a navazujícími ustanoveními Metodické pomůcky zabráněno. Podklady, do té doby předkládané žalobkyní, neměly žádný vliv na výsledky kontrolních zjištění a žalobkyni nic nebránilo tyto podklady již v průběhu řízení o odstranění pochybností anebo v průběhu daňové kontroly doplnit například v intencích toho, co posléze navrhovala až během ústního jednání dne 14. 1. 2019. Není tedy pravdou, že žalovaný znemožnil žalobkyni vyjádřit se k výsledkům kontrolního řízení a doplňovat důkazy. Žalobkyně poskytnutého prostoru nevyužívala, nepostupovala v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* a se správcem daně prakticky nespolupracovala. Důkazní návrhy žalobkyně pak mohly být uplatněny i v odvolacím řízení. Městský soud proto připomíná i shora citovanou judikaturu pojednávající o tom, že případné nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a s vyjádřením se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) nemohou být samy o sobě nezákonným zásahem.

35. V kontextu všech okolností tohoto případu a ve vztahu k obstrukčnímu jednání žalobkyně v průběhu řízení je pak zvažované pochybení žalovaného procesně zcela minimální a zcela jistě jím nebylo invazivně a neproporcionálně zasaženo do právní sféry žalobkyně a do jejího práva na spravedlivý proces natolik, aby se jednalo o nezákonný zásah. Žalobkyně tak neměla relevantní důvod odepřít podepsání zpráv o daňové kontrole. Judikatura takový postup daňového subjektu legitimizuje například v případě, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). K takovéto situaci však v tomto případě nedošlo a odepření podpisu ze strany žalobkyně tak nelze považovat za důvodné. Žalovaný během ústního projednání zprávy o daňové kontrole také v intencích čl. 11 odst. 16 Metodické pomůcky zdůvodnil, proč nepokládá důvod k odepření podpisu za opodstatněný, a to s odkazem na to, že žalobkyni byl poskytnut dostatečný prostor k vyjádření s tím, že další návrhy může eventuálně předložit v rámci odvolacího řízení proti platebním výměrům, a to s ohledem na koncentraci řízení a na to, že dosavadní žalobkyni předložené důkazy výsledky kontrolních zjištění neovlivnily. Odkázání žalobkyně na odvolací řízení bylo v tomto směru zcela adekvátní.
36. Městský soud dále dodává, že jak sdělení o výsledcích kontrolních zjištění, tak i zprávy o daňové kontrole a protokoly o jejím ústním projednání, splňují veškerá kritéria, která jsou na ně kladena ustanovením § 88 daňového řádu a v článku 11 Metodické pomůcky. Žalobkyně byla ve sděleních ze dne 22. 11. 2018 řádně poučena podle § 88 odst. 3 daňového řádu a během ústního jednání byla řádně poučena i ve smyslu § 88 odst. 4, 5 a 6 daňového řádu. Zprávy o daňové kontrole neobsahují poznatky a závěry, s nimiž by nebyla žalobkyně seznámena v rámci sdělení o výsledcích kontrolních zjištění a veškeré tyto dokumenty také obsahují všechny požadované náležitosti. Lze doplnit, že žalobkyni byly taktéž veškeré tyto dokumenty, které správce daně během řízení vydával, řádně doručovány, některé dokonce nad rámec přímo žalobkyni do datové schránky, a to z důvodu špatné kontaktability jejího osobního zástupce. V tomto směru také nelze žalovanému nic vytknout.
37. V návaznosti na výše uvedené městský soud doplňuje, že napadeným postupem žalovaného (nestanovením lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu) nebylo zasaženo ani do majetkové sféry žalobkyně – do té mohly zasáhnout toliko platební výměry, vydané až po ukončení daňové kontroly. Není také pravdou, že k vydání platebních výměrů nemuselo vůbec dojít, kdyby měla žalobkyně prostor k doplnění důkazů. Jak již bylo připomenuto, žalobkyně tento prostor měla, ale do poslední chvíle před projednáním zpráv o daňové kontrole jej aktivně nevyužila, a proto byla se svými návrhy na doplnění dokazování s ohledem na koncentraci řízení odkázána na odvolací řízení. Po vyčerpání řádných prostředků obrany proti platebním výměrům může žalobkyně proti předmětným rozhodnutím správce daně brojit podáním žaloby ve smyslu § 65 s. ř. s.
38. Dlužno také podotknout, že judikát Nejvyššího správního soudu, na který žalobkyně v žalobě odkazuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36), vůbec nepojednává o tom, že by nestanovení lhůty ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu bylo nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. V tomto rozhodnutí bylo otázkou, zdali lze stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole považovat za určení lhůty ve smyslu § 32 daňového řádu, přičemž se dospělo k závěru, že nikoliv. I v tomto žalobkyni citovaném rozsudku je pak akcentováno, že ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu směřuje primárně ke koncentraci řízení a k zamezení jeho neúčelného prodlužování obstrukčním jednáním daňového subjektu, který do té doby nepředložil žádné důkazy, které by měly vliv na výsledek kontrolního zjištění správce daně. Předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu tedy rozhodně neaprobuje závěry vyřčené v podané žalobě, ba naopak je podle názoru městského soudu spíše vyvrací, konkrétně např. v bodě 44., kde je uvedeno, že „*Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí*

předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36)“. Také z tohoto rozsudku tedy vyplývá, že případné nezákonnosti spojené s postupem správce daně podle § 88 daňového řádu nejsou nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. a je třeba je napravit v řízení o odvolání, případně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně podle § 65 s. ř. s.

39. V nestanovené lhůtě podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobkyni tak městský soud nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. neshledal, a proto rovněž zamítl návrh (ve smyslu ustanovení § 87 odst. 2 s. ř. s.) na uložení povinnosti jej přikázat.
40. Jak je již patrné z výše uvedeného, městský soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že nezákonný zásah žalovaného by měl být spatřován také v tom, že žalovaný během ústního jednání konaného dne 14. 1. 2019 odkázal žalobkyni ohledně jejích na tomto ústním jednání vznesených důkazních návrhů na možnost jejich uplatnění v rámci odvolacího řízení, a že tento postup správce daně není v návaznosti na čl. 11 odst. 21 Metodické pomůcky možný. Městský soud je toho názoru, že postup upravený v čl. 11 odst. 21 Metodické pomůcky nelze na případ žalobkyně aplikovat; toto ustanovení totiž upravuje postup správce daně pro případ, že daňovým subjektem jsou navrženy důkazy, které by mohly mít vliv na stanovení výše daně až po ústním projednání zprávy o kontrole a po jejím podepsání ze strany daňového subjektu, tj. po ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu. Navíc se objevuje i podmínka projednání nových návrhů s odkazem na to, zda daňový subjekt v předcházejícím průběhu řízení předkládal relevantní důkazy, které měly vliv na stanovení výše daně. Ustanovení čl. 11 odst. 21 Metodické pomůcky se v případě ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 6 daňového řádu (tj. při neodůvodněném odepření podpisu zprávy o kontrole) podle názoru městského soudu neaplikuje, jelikož se jedná o jiný způsob ukončení daňové kontroly, než ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu.
41. Žalovaný správně žalobkyni s jejími návrhy odkázal ve smyslu koncentrace řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu na odvolací řízení, jelikož ze správního spisu nevyplývá, že by žalobkyně do té doby na výzvu předložila žalovanému nějaký podklad, který by měl jakýkoli vliv na jeho kontrolní závěry. Projednávání návrhů žalobkyně v rámci daňové kontroly by vedlo k neúměrnému prodloužení daňové kontroly a bylo by v rozporu s koncentračními principy, zakotvenými v § 88 odst. 3 daňového řádu, a také v rozporu se zásadou procesní ekonomie a hospodárnosti řízení. Ve smyslu závěru o tom, že nový důkazní návrh (výslech řidičů) bude s ohledem na dosavadní irelevanci žalobkyní předložených důkazů adekvátní projednat až v odvolacím řízení, tedy nelze správci daně nic vyčíst. Zákonnost takového postupu pak dovozuje i již výše zmiňovaná judikatura, např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36. Zmínit lze i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2016, č. j. 15 Af 11/2014 - 32, v němž je mj. uvedeno, že „*z právní úpravy § 88 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt má ve fázi mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole pouze jednu možnost učinit důkazní návrhy a k věci se vyjádřit. Pokud toto jeho vyjádření či provedené důkazy nepovedou ke změně náhledu správce daně na skutkový stav, přesouvá se fakticky oprávnění daňového subjektu navrhnout další důkazy do odvolacího řízení*“.
42. Tím, že žalobkyně byla se svými důkazními návrhy odkázána na odvolací řízení, tak ze strany žalovaného nedošlo k nezákonnému zásahu do právní sféry žalobkyně ve smyslu § 82 s. ř. s. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný svým postupem popřel principy odvolacího řízení a právo

žalobkyně na spravedlivý proces, nevychází z reálného stavu věci. V tomto kontextu lze opětovně odkázat na již zmíněný nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, a také na konstantní rozhodovací praxi pojednávající o tom, že napadat případné nezákonnosti ve smyslu § 88 odst. 2, 3 daňového řádu zásahovou žalobou, není zpravidla možné. Této judikatuře byla pozornost věnována výše.

43. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že v rámci daňové kontroly se může správce daně i svým čistě procesním, avšak neproporcionálně invazivním jednáním, či neoprávněnou realizací daňové kontroly jako celku, výjimečně dopustit nezákonného zásahu ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Taktéž jí lze přitakat, že správce daně při daňové kontrole pochybil, když spolu se sděleními o výsledcích kontrolních zjištění nevydal a nezaslal žalobkyni i samostatné rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, jak to předpokládá čl. 11 odst. 6 Metodické pomůcky. Ani toto pochybení, ani odkázání žalobkyně s jejími důkazními návrhy na odvolací řízení, však v návaznosti na výše uvedené nelze pokládat za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. a městský soud tak žalobu v tomto jako nedůvodnou zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
44. Vzhledem k věcnému přezkumu požadované ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem včetně požadavku na přikázání obnovení stavu před zásahem (roz. uložením povinnosti k určení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, se již městský soud meritorně nezabýval výše zmíněných žalobních bodů, totiž eventuálním žalobním petitem (návrhem), kterým žalobkyně ve smyslu § 85 s. ř. s. navrhovala, aby městský soud pro případ vyslovení závěru o nepřípustnosti zásahové žaloby alespoň určil, že postup žalovaného spočívající v nestanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu byl nezákonný.
45. Splnění takové povinnosti ze strany žalovaného by bylo navíc prakticky nerealizovatelné; došlo totiž k ukončení daňové kontroly a k vydání platebních výměrů a žalobkyně mohla veškeré své důkazní návrhy i námitky proti kontrolnímu postupu správce daně vznést v odvolacím řízení proti platebním výměrům. Sama žalobkyně koneckonců v žalobě uvádí, že odvolání proti platebním výměrům následně podala.

K výroku II.:

46. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v rámci podané správní žaloby vyslovila i požadavek zrušení platebních výměrů žalovaného ze dne 28. 1. 2019 č. j. 289597/19/2005-53523-110765 a č. j. 346308/19/2005-53523-110765 ještě před tím, než došlo k pravomocnému ukončení řízení o odvoláních žalobkyně podaných proti těmto platebním výměrům, městský soud žalobu na zrušení těchto rozhodnutí odmítl podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. ve spojení s ust. § 68 písm. a) a § 70 písm. f) s. ř. s. (k tomu viz např. usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2010 sp. zn. 41 Ad 1/2010 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006 sp. zn. 1 Aps 4/2005). Městský soud na tomto místě doplňuje, že z vyžádané zprávy žalovaného ze dne 12. 5. 2021 č. j. 4381137/21/2000-11451-106054 vyplývá, že o odvoláních žalobkyně proti výše uvedeným platebním výměrům žalovaného dosud odvolací správní orgán (Odvolací finanční ředitelství) pravomocně nerozhodl s tím, že v současné době probíhá na základě požadavku Odvolacího finančního ředitelství doplňování odvolacího řízení správcem daně. Žaloba je proto v tomto bodě nejen nepřípustná, ale byla podána i předčasně, a proto nezbyvá, než ji v této části odmítnout.

K výroku IV.:

O náhradě nákladů soudního řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch (zčásti byla zamítnuta, zčásti odmítnuta), zatímco procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. května 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu