



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobce: **F. P.**
bytem Čs. a., P.
zastoupený daňovou poradkyní UNTAX, s. r. o.,
sídlem U Továren 256/14/ 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha 4

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by soud určil, že „[p]ostup žalovaného, kdy odmítl žalobce před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením ze dne 9. května 2017 ke Kontrolnímu zjištění kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015 a jak vyhodnotil nové důkazy, byl nezákonným zásahem proti žalobci“.
2. Žalobce v žalobě především uvádí, že s ním byla vedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor a březen 2015. Žalovaný ve věci sepsal kontrolní zjištění, které žalobci doručil dne 25. 3. 2017. Žalobce dne 9. 5. 2017 podal k tomuto kontrolnímu zjištění vyjádření a navrhl jeho doplnění. Na základě toho žalovaný nařídil výslech svědků, který uskutečnil ve dnech 28. 6. 2017, 21. 8. 2017 a 13. 9. 2017. Následně žalovaný vyzval žalobce, aby s ním projednal zprávu o daňové kontrole. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

požádal žalovaného, aby mu přestřel k seznámení doplnění kontrolního zjištění, z něž bude seznatelné, jak se s nově provedenými důkazy a vyjádřením žalobce vypořádal. Podle žalobce bez toho k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole dojít nemůže. Žalovaný však odmítl zaslat doplněné kontrolní zjištění či jakoukoliv jinou písemnost, z níž by uvedené bylo seznatelné. Namísto toho uzavřel, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, tu žalobci doručil do datové schránky a kontrolu ukončil bez projednání. Vzápětí vydal platební výměry, kterými žalobci za shora uvedená zdaňovací období vyměřil DPH.

3. Podle žalobce je žalovaný povinen před projednáním zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) předložit daňovému subjektu k seznámení, jak se vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění dle § 88 odst. 3 téhož zákona a jak vyhodnotil nově provedené důkazy. Poskytnutí těchto informací je dokonce s ohledem na zásadu součinnosti povinností žalovaného, stejně jako tomu svědčí i zásada rovnosti zbraní, jak již opakovaně judikoval Ústavní soud. Žalovaný svým postupem současně porušil právní povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, jak plyne z § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce v této souvislosti poukázal na to, že jiní správci daně takové informace daňovým subjektům poskytují (k žalobě připojil kopie sdělení Finančního úřadu pro Liberecký kraj a Finančního úřadu pro hl. m. Prahu). Pokud by názor žalovaného byl správný, pak by § 88 odst. 4 daňového řádu byl ustanovením obsoletním, neboť obsah projednání zprávy o daňové kontrole by byl redukován jen na její podepsání. V tomto ohledu však žalobce vychází z předpokladu „racionálního zákonodárce“, jak s ním pracuje judikatura Nejvyššího správního soudu.
4. Žalobce dále v žalobě po opětovném shrnutí dosavadního průběhu jeho sporu se žalovaným poznamenal, že pokud navrhoval nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, nepředstavuje to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2005-78 vyhýbání se projednání této zprávy. S odkazem na rozsudek téhož soudu č. j. 1 Afs 11/2005-81 pak žalobce upozorňuje i na to, že neprojednání zprávy o daňové kontrole je zásadním zásahem do práv daňového subjektu umocněným tím, že je na základě kontroly vyměřena daňová povinnost zcela odlišná od daně, kterou uplatnil v řádně podaném daňovém tvrzení, přičemž zpráva o daňové kontrole nahrazuje odůvodnění. I s odkazem na již výše zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (č. j. 1 Afs 19/2005-78) pak žalobce dovozuje, že daňovému subjektu musí být dána možnost se před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit s tím, jak se žalovaný vypořádal s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, návrhy na jeho doplnění a provedenými důkazy, jinak by těžko mohl při projednání zprávy výhrady doplnit.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a zdůraznil, že na základě vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění doplnil dokazování výsledkem svědků a provedením místního šetření. Se všemi návrhy žalobce se vypořádal a zhodnotil je jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, přesto jeho stanovisko zůstalo nezměněno a ve shodě s výsledkem kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen. Žalovaný poskytl žalobci dostatečný prostor pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, a to vydáním rozhodnutí ze dne 7. 4. 2017, kde stanovil lhůtu pro vyjádření do 9. 5. 2017. Na žádost žalobce stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se žalobce mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě takového vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o

daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. S odkazem na § 88 odst. 1 daňového řádu žalovaný dále poukázal na to, že zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen a který již nelze měnit. Podle žalovaného projednání zprávy o daňové kontrole nic nebránilo a žalobce měl dostatečný prostor, aby se s ní patřičně seznámil. Žalovaný byl připraven zprávu se žalobcem řádně projednat, v jeho správní praxi není výjimkou případ vícedenního projednání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád neukládá správci daně povinnost zaslat daňovému subjektu zprávu dopředu a záleží na jeho uvážení, zda koncept zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu poskytne před samotným projednáním a zda pro to shledá důvody. Žalovaný též odkázal na závěry rozsudku zdejšího soudu č. j. 48 Af 37/2017-26 s tím, že závěry tohoto rozhodnutí se ztotožňují s jeho tvrzením. Uzavřel pak, že zahájení a provádění kontroly v dané věci bylo v souladu se zákonem a nedošlo k porušení či krácení práv žalobce. Zákon žalovanému neukládá povinnost poskytnout žalobci zprávu o daňové kontrole před jejím samotným projednáním a z merita věci jednoznačně plyne, že pokud se výsledek kontrolního zjištění nemění, zpráva o daňové kontrole nemůže mít věcně odlišný obsah.

6. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že to nebyl on, kdo jednal obstrukčně a znemožňoval projednání zprávy o daňové kontrole. Byl to naopak žalovaný, který takto jednal a znemožnil žalobci efektivně projednat zprávu o daňové kontrole. Dále se podle žalobce argumentace uváděná žalovaným s podaným žalobním návrhem v podstatě mýjí. Žalobce si je vědom toho, že v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole nemůže navrhopvat doplnění kontrolního zjištění, nicméně může vůči kontrolnímu zjištění vznášet celou řadu jiných námitek, pakliže by například zpráva neobsahovala dostatečné vypořádání se s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Vyjádření žalovaného, že je na jeho uvážení, zda koncept zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu poskytne či nikoliv, je projevem nedovolené libovůle správního orgánu. Jednání žalovaného, který zcela nedůvodně neposkytl žalobci podklad pro jeho přípravu na projednání zprávy o daňové kontrole, žalobce hodnotí jako porušení základních zásad daňového řízení, které již označil v žalobě. Citace rozhodnutí Krajského soudu v Praze je pak v dané věci ze strany žalovaného zcela nepřiléhavá, neboť žalobce neměl ambici podávat další vyjádření ani požadovat změnu výsledku kontrolního zjištění. Hodlal pouze provést kontrolu toho, zda se žalovaný s podaným vyjádřením ke kontrolnímu zjištění dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal, aby si připravil případné námitky či doplňující dotazy, které by ozřejmily závěry žalovaného. Žalobce rozhodně neměl v úmyslu navrhopvat další doplnění kontrolního zjištění a vznášet případně další důkazní návrhy.
7. Při jednání u soudu žalobce především opětovně poukázal na zákonnou povinnost součinnosti žalovaného se žalobcem a upozornil též na zásadu rovnosti zbraní plynoucí z judikatury Ústavního soudu. Jak uvedl, nemohl se připravit na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce si je vědom, že při projednání zprávy o daňové kontrole není možné doplňovat návrhy na dokazování a neměl to ani v úmyslu. Žalobce se chtěl při projednání dané zprávy zaobírat tím, jak žalovaný vypořádal jeho vyjádření a vznést související dotazy případně poukázat na to, že některé jeho námitky vypořádány nebyly. Projednání zprávy o daňové kontrole nemá být pouze nuceným podpisem „ortelu“ žalovaného, přičemž sémantický význam projednání je jiný. Pojetí projednání zprávy o daňové kontrole ze strany žalovaného je nesprávné. Žalobce zdůraznil, že jiné finanční úřady jsou schopné a ochotné poskytnout daňovým subjektům svá stanoviska před projednáním zprávy o daňové kontrole, přičemž dle vyjádření žalovaného má žalobce za to, že žalovaný má ve vztahu k plnění této povinnosti tendenci k nezákonné libovůli.

8. Žalovaný při jednání u soudu odkázal na své písemné vyjádření k žalobě a zdůraznil, že žádná práva žalobce upozaděna nebyla, postup žalovaného byl v souladu se zákonem a žalobci umožnil zprávu a daňové kontrole projednat.
9. Krajský soud v Praze ze správního spisu především ověřil, že žalovaný zahájil se žalobcem daňovou kontrolu týkající se DPH za zdaňovací období únor a březen 2015 (protokol ze dne 29. 7. 2015, č. j. 3317122/15/2120-60563-202270, a ze dne 25. 5. 2015, č. j. 2683802/15/2120-60563-202270), a to mimo jiné v návaznosti na výzvu k odstranění pochybností ze dne 23. 4. 2015 (pochybnosti týkající se přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění zejména od společnosti B. p., s. r. o.). Jak plyne z úředního záznamu ze dne 16. 3. 2017, zástupce žalobce žalovanému uvedeného dne telefonicky sdělil, že ústní jednání za účelem seznámení se s výsledky kontrolního zjištění je pro něj ekonomicky nevýhodné, přičemž žádost o zaslání výsledku kontrolního zjištění odmítl zaslat s tím, že je povinností žalovaného ho s výsledkem seznámit (úřední záznam č. j. 1134606/17/2120-60563-202270). Žalovaný v návaznosti na to výsledek kontrolního zjištění (č. j. 1137986/17/2120-60563-202270) doručil žalobci do datové schránky jeho zástupce dne 25. 3. 2017. Jak z tohoto kontrolního zjištění především plyne, žalovaný považuje žalobcem vykázaný nárok na odpočet DPH za uvedená období ve výši 744 950 Kč za neoprávněný. Rozhodnutím ze dne 6. 4. 2017 pak žalovaný žalobci k jeho žádosti stanovil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a to do 9. 5. 2017. Toho dne také žalobce vyjádření ke kontrolnímu zjištění žalovanému zaslal.
10. Ze správního spisu dále vyplývá, že v návaznosti na posledně zmíněné vyjádření žalobce dále provedl žalovaný výslechy svědků J. M. (protokol ze dne 28. 6. 2017, č. j. 3247955/17/2120-6063-202270) a V. V. (protokol ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4137351/17/2120-60563-202270), a dále i místní šetření (jednak v areálu, kde se měl nacházet sklad dodavatele žalobce, a jednak na základě předložení žalovaným požadovaných údajů od V. Š.; úřední záznamy ze dne 29. 5. 2017, č. j. 3056016/17/21020-60563-202270, a ze dne 13. 6. 2017, č. j. 3201583/17/2120-60563-202270).
11. Součástí správního spisu je pak sdělení žalobce ze dne 27. 10. 2017, dle kterého v návaznosti na telefonickou výzvu žalovaného ohledně sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole žalobce mimo jiné navrhl, aby jej žalovaný před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámil s tím, jak provedené důkazy zhodnotil a jakým způsobem ovlivnily jeho skutkové závěry, k čemuž se podle žalobce jako nejvhodnější nástroj jeví zaslání doplněného kontrolního zjištění žalobci na rozdíl od „*táboření u správce daně*“. Na to žalovaný reagoval vyjádřením ze dne 3. 11. 2017, č. j. 4620508/17/2120-60563-202270, v němž mimo jiné uvedl, že na návrh žalobce provedl doplnění důkazů, se všemi návrhy a vyjádřeními žalobce se vypořádal a zhodnotil je jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, „*přesto stanovisko správce daně zůstalo nezměněno a je ve shodě s výsledkem kontrolního zjištění, se kterým byl zástupce daňového subjektu seznámen...*“. Jak dodal, vzhledem k tomu, že na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně kontrolního zjištění, nelze již v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Doplnění kontrolního zjištění nebude žalovaný žalobci doručovat před projednáním zprávy o daňové kontrole, neboť stanovisko žalovaného zůstává nezměněno. Současně žalovaný potvrdil žalobci termín projednání zprávy o daňové kontrole.

12. V návaznosti na to podal žalobce dne 15. 11. 2017 stížnost na postup žalovaného, v níž především poukázal na to, že správce daně je povinen nová skutková zjištění vyhodnotit a s jejich hodnocením daňový subjekt seznámit. Žalovaný nicméně tuto stížnost žalobce shledal nedůvodnou, o čemž jej vyrozuměl dne 14. 1. 2018 (vyrozumění č. j. 5066096/17/2120-00030-204531). Sdělením ze dne 8. 1. 2018 pak navrhl žalovaný žalobci další termín projednání zprávy o daňové kontrole, z níž se žalobce dne 18. 1. 2018 omluvil a navrhl nový termín jejího projednání „a to 21 dní od právní moci rozhodnutí soudu o žalobě na nezákonný zásah správce daně“. Poukázal zde opětovně na povinnost žalovaného nová skutková zjištění vyhodnotit a s jejich hodnocením daňový subjekt seznámit. Zprávu o daňové kontrole (č. j. 193677/18/2120-60563-202270) následně žalovaný doručil žalobci do datové schránky jeho zástupce dne 10. 2. 2018.
13. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas [§ 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a soud neshledal žádné okolnosti svědčící její nepřipustnosti, bylo možno přistoupit k posouzení její důvodnosti, a to podle definičních znaků vymezených Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65). Podle zmíněné judikatury je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li zároveň splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. rozšířena v tom smyslu, že domáhat se lze i určení toho, že zásah byl nezákonný (jak právě v projednávané věci činí žalobce). Při rozhodování o tom, zda zásah byl nezákonný, vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 věty za středníkem s. ř. s.).
14. Relevantní právní úpravu v dané věci představuje § 88 daňového řádu, podle něhož „[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“ (odst. 1). „Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření“ (odst. 2). „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“ (odst. 3).

15. V nyní projednávané věci se žalobce domáhá určení nezákonnosti postupu žalovaného uskutečněného v rámci řízení týkající se jeho daňové povinnosti (DPH) za výše označená zdaňovací období. Jak přitom plyne ze samotných žalobních tvrzení, žalovaný o předmětné daňové povinnosti žalobce již rozhodl, a to platebními výměry ze dne 16. 2. 2018. Předmět sporu tedy v nyní projednávané věci spočívá pouze v tom, zda je na místě vyslovit nezákonnost postupu žalovaného spočívajícího v neseznámení žalobce s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, a jak vyhodnotil nově provedené důkazy. Soudu přitom s ohledem na žalobním petitem vymezený předmět sporu nepřisluší zabývat se otázkou samotného (ne)projednání zprávy o daňové kontrole.

16. Pro věcné posouzení dané žaloby je především určující, zda jsou naplněny shora vymezené podmínky, jež musí být dány tehdy, má-li být zásahové žalobě vyhověno. Jinak řečeno, soud v této věci musí předně postavit na jisto, zda napadeným postupem žalovaného v průběhu daného řízení byl žalobce přímo zkrácen na svých právech, resp. zda se jednalo o zásah nezákonný. Jak v této souvislosti předně plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, *„prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95). Jak v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dodal, *„informaci finančního úřadu, která je součástí výzvy, o možných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých, zákonem předvídaných, podmínek mohou postihnout, nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistět a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně ... by ovšem došlo rozhodnutím finančního úřadu, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.).“* Následná judikatura pak ke shora uvedenému doplnila, že prostřednictvím zásahové žaloby nemůže být poskytnuta ochrana před *„procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98). Nezákonnost, již se dopustí správní orgán při vedení řízení, nejde-li o procesní úkony donucující povahy, které přímo zasahují do autonomní sféry jednotlivce, tedy může být nanejvýš vadou řízení, kterou lze namítat v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí o věci samé. V posledně citovaném rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud současně připustil, že zásahem může být i nezákonná nečinnost spočívající v neučinění nějakého úkonu jiného než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

17. Postup žalovaného napadený nyní projednávanou žalobou, v němž žalobce spatřuje nezákonný zásah a který spočívá v nezaslání doplněného kontrolního zjištění žalobci, podle názoru zdejšího soudu sám o sobě nepředstavuje přímý a nezákonný zásah do právní sféry žalobce, který by odůvodňoval vyhovění dané žalobě. Soud si je vědom toho, že zákonodárce počínaje 1. 1. 2012 rozšířil podmínky přípustnosti zásahové žaloby i na zásahy již skončené (§ 85 věta za středníkem s. ř. s.). Předpokladem důvodnosti žaloby na určení nezákonnosti určitého postupu správního orgánu je však i nadále to, že se předně musí o nezákonný zásah do práva žalobce vůbec jednat.

18. V dané věci je především zjevné, že žalobcem napadený postup („nečinnost“) žalovaného (nezaslání doplňujícího kontrolního zjištění v návaznosti na vyjádření žalobce a provedení dalšího dokazování) nepředstavuje procesní úkon donucující povahy, jak o něm hovoří výše citovaná judikatura. Pokud pak jde o nečinnostní povahu daného jednání,

proti níž se lze za určitých okolností zásahovou žalobou úspěšně bránit (viz výše), zde především nelze odhlédnout od toho, že na rozdíl od citované judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týkala neprovedení záznamu do katastru nemovitostí při absenci jiného prostředku soudní ochrany, postup žalovaného v nyní projednávané věci právní sféru žalobce nezasahuje natolik intenzivně a především pak případná procesní pochybení žalovaného, k nimž v rámci daného řízení mohlo dojít (včetně případného neseznámení žalobce s vyhodnocením důkazů na základě doplnění kontrolního zjištění) mohou být předmětem soudního přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutím o samotné daňové povinnosti (dodatečným platebním výměrům), které již v dané věci byly vydány. Napadený postup žalovaného tedy nepředstavuje zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., ale dílčí procesní krok vyměřovacího řízení, jehož (ne)zákonností se lze případně zabývat v řízení o žalobě proti rozhodnutí (srov. též odst. [42] usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). V této souvislosti je navíc třeba zdůraznit, že ze shora citovaného sdělení žalovaného ze dne 3. 11. 2017 jednoznačně plyne (k tomu soud poznamenává, že v tomto řízení mu nepřísluší hodnotit věcnou správnost tohoto sdělení), že stanovisko žalovaného i po provedeném dokazování a vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění je ve shodě s předchozím skutkovým zjištěním, s nímž byl již žalobce seznámen. Je sice pravdou, že zde žalovaný neprovedl jakékoliv bližší zhodnocení provedených důkazů, k čemuž přistoupil až v samotné zprávě o daňové kontrole (ta nebyla se žalobcem projednána). I kdyby tak ovšem žalovaný učinil a v návaznosti na požadavek žalobce jej se svým detailním zhodnocením seznámil, na právním postavení žalobce v daném řízení by takový postup nic nezměnil, neboť „projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. 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“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31).

19. Jinak řečeno, i pokud by byl žalobce seznámen s detailním vypořádáním svých námitek ke kontrolnímu zjištění resp. hodnocením dalších provedených důkazů, prostor pro zohlednění jeho dalšího vyjádření k „doplňujícímu“ kontrolnímu zjištění by při nezměněném kontrolním zjištění již nebyl. Naopak pokud by žalovaný do zprávy zahrnul kontrolní zjištění, k nimž žalobce nedostal možnost se vyjádřit, pak by takovou relevantní námitku mohl uplatnit i při projednání zprávy o daňové kontrole, případně v odvolacím řízení. Jak přitom v posledně citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud dodal, takto konstruovaná právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). V návaznosti na výše uvedené je tedy v dané věci podstatné především to, že ke změně kontrolního zjištění po provedeném doplnění dokazování nedošlo, o čemž byl žalobce informován, tedy jeho postavení z hlediska dotčení jeho práv se před projednáním zprávy o daňové kontrole nikterak nelišilo od situace, pokud by s „doplněním“ kontrolního zjištění byl seznámen. Nelze se tedy ani ztotožnit s argumentací žalobce, podle něhož postup žalovaného fakticky znemožnil projednání zprávy o daňové kontrole, resp.

představoval porušení zásady „rovnosti zbraní“ (k tomu soud toliko doplňuje, že naposledy zmíněná zásada se typicky uplatňuje v řízení před soudem, v řízení před správními orgány tato zásada z povahy věci v obdobné míře jako v soudním řízení uplatňována být nemůže).

20. I s přihlédnutím k žalobcem předloženým sdělením jiných správců daně (sdělení Finančního úřadu pro hl. m. Prahu č. j. 1434281/18/2004-60564-110492, a sdělení Finančního úřadu pro Liberecký kraj č. j. 168162/18/2601-60564-507002) je nutno připustit, že žalovanému nic nebránilo, aby žalobce v reakci na jeho žádost podrobněji seznámil s tím, jak vypořádal jeho vyjádření ke kontrolnímu zjištění, resp. jak hodnotil později provedené důkazy, což by jistě urychlilo i samotné projednání zprávy o daňové kontrole a žalobce by z hlediska svého procesního postavení byl v komfortnější situaci (ostatně takový postup by byl i v souladu se žalobcem zmiňovanými principy daňového řízení). Pokud tak ovšem žalovaný v dané věci neučinil, samo o sobě to nemůže představovat nezákonný zásah, jenž by soud mohl deklarovat. Projednávané žalobě nebylo možno vyhovět, neboť k tomu nebyly splněny podmínky předpokládané výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu spočívající v přímém nezákonném dotčení práv žalobce zásahem. Krajský soud v Praze proto žalobu zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.), přičemž se tak stalo po jejím věcném projednání, neboť posouzení, zda úkon správního orgánu může být nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82

s. ř. s., je otázkou důvodnosti žaloby, tedy součástí rozhodnutí ve věci samé (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007-247).

21. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V projednávané věci úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, dle soudního spisu mu ostatně ani žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 21. srpna 2018

JUDr. Milan Podhrázký v. r.
předseda senátu