



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **H. T. CZ, s. r. o.**, v reorganizaci
sídlem L. 667/72, O.
zastoupená daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičařem
sídlem Holečkova 31, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, Olomouc

osoba zúčastněná na řízení: Mgr. Ing. P. H., insolvenční správce
sídlem T. 1835/13, P. 2

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou domáhala určení, že neposkytnutí konečné verze zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním bylo nezákonným zásahem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

2. Žalobkyně tvrdila, že ačkoli o zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žádala, nebyla jí poskytnuta. Žalobkyně se domnívá, že nelze pod institut spravedlivého procesu podřadit postup, kdy je žalobkyni až při jednání u správce daně poprvé předložena zpráva o daňové kontrole, kterou do té doby nikdy neviděla, neměla možnost se s ní seznámit a kdy správce daně ani přes požadavek v rámci součinnosti takto zpracovanou zprávu neposkytne s časovým předstihem žalobkyni tak, aby se na jednání a projednání zprávy mohla připravit. Žalobkyně uvedla, že byla seznámena s obsahem kontrolního zjištění, to však obsahovalo 96 stran textu, zpráva o kontrole následně 174 stran, proto je představa, podle které je možné při jakémkoli jednání posoudit rozsah a dopad takového dokumentu, dle žalobkyně nereálná.
3. Žalovaný k žalobě uvedl, že ji považuje za nepřípustnou, neboť žalobkyně zmeškala lhůtu pro podání žaloby, neboť dle jeho názoru lhůta pro podání žaloby uplynula dne 31. 7. 2016. K žalobě samotné uvedl, že se s názorem žalobkyně neztotožňuje, neboť v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již nelze navrhopat další doplnění kontrolního zjištění. Správce daně proto tehdy, kdy vyhodnotí, že námitky daňového subjektu nezměnily jeho závěry učiněné v rámci daňové kontroly, se s nimi vypořádá při projednání zprávy o daňové kontrole. Projednáním zprávy o daňové kontrole se rozumí především sdělení toho, jaký je výsledek kontrolního zjištění (s nímž byla žalobkyně seznámena), jaké výhrady stěžovatel k tomuto výsledku měl a jak se správce daně s těmito výhradami vypořádal. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole, jejíž podstata a obsahové náležitosti jsou jednoznačně určeny a jsou tedy pro stěžovatele předvídatelné, budou předmětem jednání právě uvedené skutečnosti a případné dovysvětlení závěrů, k nimž správce daně dospěl. Dále žalovaný ve svém vyjádření k žalobě stručně popsal průběh daňové kontroly žalobkyně a uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla zmocněnci žalobkyně zaslána dne 27. 5. 2016, jelikož se žalobkyně k projednání zprávy o daňové kontrole, k níž byla zvána správcem daně opakovaně již od března 2016, nedostavila.
4. Osoba zúčastněná na řízení se k žalobě nevyjádřila.
5. Usnesením ze dne 17. 1. 2017, č. j. 65 A 93/2016-30, zdejší soud žalobu pro její opožděnost odmítl. Předmětné usnesení však bylo rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, zrušeno a Nejvyšší správní soud věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, že se má zabývat věcnými námitkami uplatněnými v žalobě.
6. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že v rozmezí od 22. 5. 2013 do 18. 12. 2013 byla zahájena daňová kontrola žalobkyně pro daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2011, listopad 2011 až říjen 2012 a prosinec 2012 až říjen 2013.
7. Dne 23. 9. 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, byla jí dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, a to ve lhůtě 40 dnů ode dne doručení rozhodnutí o stanovení lhůty (to doručeno dne 25. 9. 2015). K výsledku kontrolního zjištění zaslala žalobkyně správci daně řadu podání.
8. Dne 29. 3. 2016 bylo žalobkyni doručeno vyrozumění o termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a to na den 11. 4. 2016. Žalobkyně se dne 8. 4. 2016 omluvila, dne 11. 4. 2016 proto správce daně stanovil nový termín projednání zprávy, a to 21. 4. 2016. Dne 13. 4. 2016 se žalobkyně opět omluvila z důvodu pracovní neschopnosti. Stejnou omluvu zaslala dne 14. 4. 2016. Dne 20. 4. 2016 žalobkyně doplnila informace o zdravotním stavu jednatele žalobkyně, který se dle obsahu jejího podání zhoršil. Téhož dne sdělila, že

zdravotní stav jednatele neumožňuje jeho účast při projednání zprávy o daňové kontrole, nicméně že k 25. 4. 2016 sdělí správci daně, jaký bude její další postup, tedy zda bude k projednání zprávy zajištěn advokát nebo daňový poradce. Dne 25. 4. 2016 byla správci daně doložena plná moc JUDr. S. L. Nato správce daně vyzval žalobkyni, aby po datu 25. 4. 2016 vybrala a určila termín projednání zprávy.

9. Dne 21. 4. 2016 podala žalobkyně návrh na doplnění kontrolního zjištění, který byl v části posouzen jako stížnost proti postupu správce daně, neboť žalobkyně v návrhu uvedla, že správce daně jí v rozporu se zásadou součinnosti nezaslal návrh konečné zprávy o daňové kontrole. Dne 12. 5. 2016 byla žalobkyně správcem daně vyrozuměna o výsledku šetření této stížnosti, přičemž tato byla shledána nedůvodnou a žádná opatření nebyla přijata. Dne 15. 6. 2016 podala žalobkyně stížnost na postup správce daně při vyřízení její předchozí stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. Dne 16. 8. 2016 byla žalobkyně Odvolacím finančním ředitelstvím vyrozuměna o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stížnost byla shledána nedůvodnou.
10. Správce daně nařídil nový termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 23. 5. 2017, k nařízenému jednání se nikdo nedostavil, nebyla podána žádná omluva, stejný průběh mělo jednání dne 26. 5. 2016.
11. Dne 27. 5. 2016 zaslal správce daně žalobkyni zprávu o daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu. Ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že správce daně ukončil přezkum výsledku kontrolního zjištění, neshledal dle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu důvody pro jeho změnu, a proto není možné reálně ze strany daňového subjektu vznášet nové výhrady k výsledku kontrolního zjištění.
12. Dne 25. 10. 2016 podala žalobkyně žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.
13. Podaná žaloba je žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., ze kterého výslovně plyne, že *„každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“*
14. Protože žaloba byla podána včas a je přípustná, přistoupil krajský soud k posouzení její důvodnosti, a to podle algoritmu vymezeného Nejvyšším správním soudem již v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65 (publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS). Podle citovaného rozsudku *„je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy 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 byť 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.

15. Jelikož se žalobkyně domáhala pouze určení, že zásah byl nezákonný, vychází soud podle § 87 odst. 1 část věty za středníkem s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
16. V nyní rozhodované věci žalobkyně považuje za nezákonný zásah to, že žalovaný jí na její žádost neposkytl zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním.
17. K funkci projednání zprávy o daňové kontrole se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém recentním rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, v němž uvedl, že projednání zprávy o daňové kontrole přichází na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledky kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Při projednání zprávy se tak uplatní zásada koncentrace řízení, 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 celé daňové kontroly. Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu bude znemožněno navrhopat nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, v němž uvedl mj. následující: *„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). Těžištěm 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 náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě 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).“*
18. Žaloba by mohla být důvodná tehdy, pokud by projednání zprávy o daňové kontrole bylo prvním seznámením žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně. Tak tomu však v tomto případě nebylo. Ze správního spisu vyplývá a žalobkyně sama v žalobě

uvedla, že s výsledkem kontrolního zjištění správce daně byla seznámena (stalo se tak dne 23. 9. 2015). Žalobkyni byl rovněž dán prostor, aby se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila a dle obsahu správního spisu toto své právo náležitě využila, neboť k výsledku kontrolního zjištění zaslala správci daně řadu podání. Správce daně dospěl k závěru, že námitky žalobkyně nezměnily jeho závěry učiněné v rámci daňové kontroly, přistoupil tak v souladu se zákonem k další fázi daňové kontroly, a to k projednání zprávy o daňové kontrole, v jejímž rámci tyto námitky vypořádal (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Právě o vyhodnocení námitek žalobkyně se rozšířila zpráva o daňové kontrole (178 stran) oproti výsledku kontrolního zjištění (96 stran).

19. Jelikož žádné ustanovení daňového řádu neukládá správci daně povinnost zprávu o daňové kontrole před jejím projednáním daňovému subjektu poskytnout a jak uvedeno v odstavci 17, seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly a kontrolní závěry již v této fázi nelze měnit, dospěl soud k závěru, že neposkytnutím zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech a není tak splněna první a druhá podmínka algoritmu vymezeného Nejvyšším správním soudem, kterou je přímé zkrácení na jejích právech (viz odst. 14 tohoto rozsudku). Krajský soud tak žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. Krajský soud naopak poukazuje na jednání správce daně, který právě v souladu se zásadou součinnosti, již se žalobkyně v žalobě dovolávala, nabízel žalobkyni různé termíny k projednání zprávy o daňové kontrole, vyzval ji i k návrhu vlastního termínu. Žalobkyně se však k žádnému z termínů nedostavila, ačkoli je nepochybné, že ještě nemohla vědět, jak je zpráva rozsáhlá, nakolik se liší od výsledku kontrolního zjištění, s nímž seznámena byla.
21. Krajský soud pro úplnost dodává, že právo žalobkyně vyjádřit se k celé zprávě o daňové kontrole nijak dotčeno není, neboť námitky, které by žalobkyně proti zprávě o daňové kontrole případně měla, mohou být uplatněny jako odvolací námitky v odvolání proti meritornímu rozhodnutí, které by bylo výsledkem předmětné daňové kontroly.
22. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.
23. O náhradě nákladů řízení osoby na řízení zúčastněné rozhodl soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s., když této osobě neuložil v řízení žádnou povinnost a neshledal ani žádné důvody hodné zvláštního zřetele, které by přiznání náhrady nákladů řízení této osobě odůvodňovaly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 14. května 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

