



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **S., spol. s r.o., IČO X**
sídlem S., P.
zastoupené daňovou poradkyní E. s.r.o., IČO X
sídlem K., P.

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, 140 00 Praha 4

o žalobě na určení nezákonnosti zásahu

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), doručenou soudu dne 4. 12. 2017, domáhala vydání rozsudku, jímž by soud určil, že postup žalovaného, která v daňové kontrole neposkytla k seznámení žalobkyni na její žádost konečnou verzi zprávy o kontrole (předem) tak, aby bylo možné se seznámit s jejím obsahem a připravit se na jednání, je nezákonný.

2. Uvedla, že nezákonný postup spatřuje v tom, že žalovaný znemožňuje žalobkyni seznámit se s obsahem zprávy o daňové kontrole v té podobě, v jaké má být tato zpráva projednána. Podle jejího názoru nelze podřadit pod institut (zřejmě myšleno: považovat za souladné se zásadou) spravedlivého procesu jednání žalovaného, který teprve až při jednání předloží žalobkyni zprávu o daňové kontrole, „*kteřou od [zřejmě myšleno ‚do‘] té doby nikdo neviděl*“ a s níž se neměla možnost seznámit, a který jí tuto zprávu ani „*přes požadavek v rámci součinnosti*“ neposkytne s dostatečným časovým předstihem tak, aby se žalobkyně mohla na projednání zprávy dostatečně připravit. Žalobkyně se tak dostane do stavu, kdy je jí až při jednání předložen k projednání dokument o předpokládaném rozsahu 50 až 60 stran psaného textu právního charakteru, jež žalovaný požaduje projednat a podepsat, ačkoliv jej žalobkyně nikdy předtím neviděla a nezná jeho obsah, a má tak podepsat pro potřeby daňového řízení něco, co se stává „*odůvodněním následně vydávaných rozhodnutí o daňové povinnosti*“. Mimo realitu je, dle žalobkyně, tvrzení nebo úvaha, že je možné seznámit se při jednání s dokumentem uvedeného rozsahu obsahujícím popis všech okolností vztahujících se k daňové kontrole trvající několik let a že po takovém seznámení je možné při stejném jednání takový dokument projednat.
3. Dále žalobkyně uvedla, že byla seznámena s obsahem kontrolního zjištění, přičemž již to samotné obsahovalo 54 stran textu, zpráva o kontrole tak bude pravděpodobně obsahovat minimálně stejný počet stran, doplněný o další zákonem stanovené náležitosti. Je tak nereálné, aby žalobkyně posoudila a dovodila rozsah a dopady této zprávy při jakémkoliv jednání. Žalovaný nadto není zavázán k tomu, aby ve zprávě o daňové kontrole uvedl stejný obsah kontrolního zjištění bez úprav a korekcí, „*fakticky i právně může [do] zprávy o kontrole zapsat cokoliv, co mu vyhovuje*“ a je přitom prakticky nemožné zjistit případné rozdíly při jednání. Po sdělení termínu projednání zprávy o kontrole požádala žalobkyně přípisem ze dne 6. 11. 2017 žalovaného o zaslání podkladů k tomuto jednání, mj. o zprávu o kontrole v podobě, v jaké bude předmětem tohoto jednání. Protože k žádosti žalovaný zprávu neposkytl, podala žalobkyně žádost opakovaně, dne 23. 11. 2017, na což reagoval žalovaný přípisem ze dne 29. 11. 2017 tak, že žalobkyni musí stačit výsledek kontrolního zjištění. Žalobkyně však argumentuje, že kontrolní zjištění není (nebylo) předmětem nařízeného jednání, jedná se o dokument odlišný od zprávy o daňové kontrole. Náležitosti výsledku kontrolního zjištění zákon nijak neupravuje, podkladem pro meritorní rozhodnutí je pouze zpráva o daňové kontrole.
4. Nechuť a neochota žalovaného poskytnout žalobkyni v předstihu koncept zprávy o kontrole je výrazem arogance moci a libovůle, „*jakýkoliv argument stran shody těchto dvou dokumentů je lichým a ničím nepodloženým tvrzením*“. Žalobkyně rovněž poznamenala, že podle zkušeností jejího zástupce – daňového poradce – je běžné, že správce daně k žádosti koncept zprávy o daňové kontrole jako podklad pro přípravu jednání zasílá. Není tak zřejmé, co vede žalovaného k tomu, že tak odmítá učinit.
5. Vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného má pro žalobkyni význam potud, že zpráva o daňové kontrole se stává odůvodněním následných meritorních rozhodnutí o daňové povinnosti. Je-li tak daňová kontrola zatížena nezákonností, resp. nezákonným zásahem, je nezákonným i odůvodnění meritorního rozhodnutí, a je tedy otázkou, zda takové rozhodnutí, postrádající zákonem stanovenou náležitost, může obstát jako celek. To vše tím spíše, že o daňové povinnosti bude rozhodovat jiný orgán, než který provedl daňovou kontrolu.

6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že na základě dožádání prováděl daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců března až května 2014. Dne 18. 10. 2017 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění č. j. X a na její žádost jí rozhodnutím z téhož dne č. j. X stanovil lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do 30. 10. 2017. Žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyužila svého práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, proto ke změně kontrolního zjištění nedošlo. Dne 6. 11. 2017 požádal zástupce žalobkyně o další prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž nebylo rozhodnutím ze dne 20. 11. 2017 vyhověno. Na základě následné telefonické a e-mailové komunikace byl sjednán termín pro projednání zprávy o daňové kontrole na 5. 12. 2017. Zástupce žalobkyně požádal v rámci součinnosti žalovaného o poskytnutí zprávy o daňové kontrole ve znění a formě, v níž bude tato předložena k projednání. Žádost odůvodnil tím, že lze s ohledem na rozsah kontrolního zjištění předpokládat, že se bude jednat o desítky stran textu, přičemž pokud bude takový dokument poprvé předložen až při projednání zprávy, bude žalovaný požadovat podepsání něčeho, s čím žalobkyně neměla možnost se seznámit. Ve vyjádření ze dne 29. 11. 2017 žalovaný konstatoval, že s ohledem na to, že se žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění nevyjádřila a ve stanovené lhůtě nereagovala, nemůže mít zpráva o daňové kontrole odlišný obsah od výsledků kontrolního zjištění, a není tedy důvodu pro poskytnutí zprávy před jejím projednáním.
7. Dále žalovaný uvedl, že dle jeho názoru nejsou splněny procesní podmínky pro projednání žaloby, neboť se žalobkyně domáhá, aby byla deklarována nezákonnost jednání, jež však zákon žalovanému neukládá, dle jeho názoru je tak žaloba nepřipustná.
8. Ze správního spisu žalovaného soud zjistil, že žalovaný na základě informací získaných při postupu k odstranění pochybností zahájil dne 13. 1. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až květen 2014. Při ústním jednání dne 18. 10. 2017 byla žalobkyně (prostřednictvím svého jednatele) seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a tento jí byl předložen. Na její žádost jí byla rozhodnutím z téhož dne stanovena lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 31. 10. 2017 a zároveň byla vyzvána pro případ, že se k výsledku kontrolního zjištění nevyjádří nebo nenavrhne-li jeho doplnění, aby se dostavila k podpisu zprávy o daňové kontrole tentýž den ve 12:00 hodin. Ve stanovené lhůtě se žalobkyně ke kontrolnímu zjištění nevyjádřila, podáním ze dne 31. 10. 2017 zaslala žalovanému podání, jehož obsahem byla plná moc udělená zástupci žalobkyně, který následně dne 6. 11. 2017 zaslal žalovanému žádost o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a o poskytnutí konceptu zprávy o daňové kontrole tak, jak tato bude předmětem projednání. O žádosti o prodloužení lhůty žalovaný rozhodl dne 20. 11. 2017 tak, že tuto neprodloužil, neboť žádost byla podána opožděně, a vyjádřením ze dne 22. 11. 2017 sdělil žalobkyni, že zde není důvodu pro poskytnutí zprávy o kontrole před jejím projednáním. Jednak proto, že se žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyjádřila k výsledku kontrolního zjištění, a ten se tak nijak nemění a nelze proto navrhopat ani doplnění zprávy o kontrole, nadto by jejím doručením např. prostřednictvím datové schránky byl den jejího doručení pokládán za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Podáním ze dne 23. 11. 2017 žalobkyně znovu požádala o poskytnutí zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním s odkazem na zásadu součinnosti, na což žalovaný reagoval zamítavě s totožným odůvodněním, tj. že žalobkyně již má k dispozici výsledek kontrolního zjištění a vzhledem k tomu, že se k němu ve stanovené lhůtě nevyjádřila, nemůže mít zpráva o daňové kontrole „jiný výsledek“.

9. Podle § 82 s. ř. s. se může 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, domáhat žalobou u soudu ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
10. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu; nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
11. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, že se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný.
12. S ohledem na výše citovaná ustanovení dospěl soud k závěru, že je na místě žalobu věcně projednat, neboť byla podána ve stanovené lhůtě – k zásahu podle obsahu žalobních tvrzení mělo dojít v průběhu listopadu 2017, žaloba byla podána dne 5. 12. 2017 – a žalobkyně se jí domáhá pouze vyslovení nezákonnosti zásahu, nikoliv ochrany před probíhajícím zásahem.
13. Soud o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání souhlasí, a žalobkyně ve stanovené lhůtě nesouhlas s tímto postupem nevyjádřila. Její souhlas proto soud v souladu s poskytnutým poučením předpokládal. Po věcném posouzení žaloby pak soud dospěl k závěru, že není důvodná.
14. Důvodnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (v širším významu tohoto slova) je posuzována podle pěti kritérií (resp. šesti, není-li požadováno pouze vyslovení nezákonnosti takového zásahu), jak byly formulovány rozsudkem Nejvyšší správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 17. 3. 2005, č. j. X, publikovaným pod č. 603/2005 Sb. NSS. Podle citovaného rozhodnutí *„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 byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“*
15. Pokud jde o projednávanou žalobu, není dle názoru soudu sporu o naplnění podmínky první a páté, totiž že zásah tak, jak byl žalobkyní vymezen, jí měl přímo zkrátit na jejích právech a jako takový byl zaměřen přímo proti ní. Soud nemá pochyb ani o tom, že takto vymezený zásah byl zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., neboť žaloba směřuje proti jednání správního orgánu při výkonu veřejné moci ve formě nečinnosti (srov. též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. X, č. 2206/2011 Sb. NSS), přičemž však nejde o nečinnost ve smyslu § 79 s. ř. s. spočívající v nevydání rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. či osvědčení.
16. Zbývá tedy posoudit, zda byl tento zásah způsobilý zkrátit žalobkyni na jejích právech a zda byl nezákonný. V intencích projednávané věci je přitom posouzení těchto dvou otázek do značné míry spojeno, neboť žalovaný *de facto* namítá, že žalobkyni ani

odpovídající právo nenáleží, tudíž nelze v případě neposkytnutí zprávy o daňové kontrole předem hovořit ani o nezákonnosti takového postupu. Soud se tak v první řadě zabýval otázkou, zda daňovému subjektu svědčí právo na získání zprávy o daňové kontrole, resp. jejího konceptu tak, jak má být projednán, v předstihu.

17. Podle § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) sepíše správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu u daňové kontroly, jež 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.
18. Podle odstavce druhého téhož ustanovení daňového řádu seznámí správce daně daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, a to včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
19. Podle odstavce třetího správce daně na žádost daňového subjektu stanoví přiměřenou lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze při projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat její další doplnění.
20. Podle odstavce čtvrtého zprávu 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.
21. Podle odstavce šestého odepření 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 odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
22. Ze shora citovaných ustanovení v první řadě plyne, že zákon výslovně neukládá správci daně, aby daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole poskytl ještě před jejím projednáním. S ohledem na již výše naznačené cíle a účel soudní kontroly činnosti správních orgánů však nelze soulad (ne)činnosti správního orgánu posuzovat ryze formalisticky, nýbrž je třeba zkoumat, zda postup, resp. v daném případě nečinnost správního orgánu, šetří smysl a účel zákonné úpravy, v tomto případě ustanovení o daňové kontrole (srov. rovněž J., J.. § 82 Žalobní legitimace. In: B., T., et al. *Soudní řád správní*. Online komentář. 3. aktualizace. P.: C. H. B., 2016).
23. Jak se podává z citovaných ustanovení, projednání zprávy o daňové kontrole je závěrečnou, avšak nikoliv nejdůležitější částí daňové kontroly. Podle odstavce prvního citovaného ustanovení je součástí závěrečné zprávy výsledek kontrolního zjištění, přičemž právě k tomuto kontrolnímu zjištění má daňový subjekt právo se vyjádřit, správce daně má tomu odpovídající povinnost daňovému subjektu k takovému vyjádření stanovit (arg. odst.

3 „stanoví“) přiměřenou lhůtu. Pokud jde tedy o závěrečnou část daňové kontroly, její stěžejní částí je předložení výsledku kontrolního zjištění a reakce na něj ze strany daňového subjektu. V reakci na jeho vyjádření potom může správce daně výsledek kontrolního zjištění změnit, v takovém případě pak daňový subjekt může k upravenému výsledku předložit znovu své vyjádření (srov. L., O.. § 88 Zpráva o daňové kontrole. In: L., O., et al. *Daňový řád*. Komentář. 3. vydání. P.: C. H. B., 2016. s. X). Naopak nezmění-li správce daně na základě vyjádření daňového subjektu výsledek kontrolního zjištění, tento bez dalšího přejímá do zprávy o daňové kontrole (arg. odst. 1 „obsahuje výsledek kontrolního zjištění“) a v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole jej již nelze měnit (odst. 3 věta druhá citovaného ustanovení). S námitkami uplatněnými daňovým subjektem se poté vypořádá ve zprávě o daňové kontrole. Uvedené je třeba vztáhnout i na situace, kdy se výsledek kontrolního zjištění nemění pro absenci vyjádření daňového subjektu.

24. Nedojde-li tedy ke změně výsledku kontrolního zjištění před projednáním zprávy o daňové kontrole, v rámci jejího projednávání již nelze na skutkovém stavu ničeho změnit (k tomu srov. i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2016, č. j. X) a daňový subjekt může nové důkazy navrhnout až v průběhu odvolacího řízení. Pokud jde o obsah samotného projednání zprávy o daňové kontrole, je její přezkum v rámci projednání omezen toliko na okruh záležitostí, k nimž se daňový subjekt nemohl vyjádřit již v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Jedná se o projev koncentrace řízení, jejímž cílem je zabránit účelovému oddalování ukončení daňové kontroly. Typicky se tak bude moci vyjádřit pouze k tomu, zda jsou ve zprávě obsaženy všechny protokoly a záznamy uvedené v § 88 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu, případně směřovat k odstranění jiných nedostatků zprávy nikoliv věcného charakteru.
25. Obecně tak lze říci, že ve chvíli, kdy již správce daně dále nemění výsledek kontrolního zjištění, je daňový subjekt již zcela obeznámen s obsahově nejdůležitější součástí zprávy o daňové kontrole, a to zachycené ve stavu, v jakém bude použita jako důkazní prostředek v dalším řízení. Novotou jsou pro daňový subjekt pouze ty náležitosti zprávy o daňové kontrole, které nebyly součástí již výsledku kontrolního šetření, přičemž se jedná o náležitosti mající nikoliv věcný charakter, tj. tyto další náležitosti, v nichž se liší zpráva o daňové kontrole od výsledku kontrolního šetření, nijak nemění její obsah po skutkové stránce ani co do právního hodnocení. Měl-li zákonodárce v úmyslu umožnit daňovému subjektu seznámit se s výsledky daňové kontroly, klade v tomto ohledu důraz na fázi před projednáním zprávy o daňové kontrole, na fázi, v níž je daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a je mu poskytnuta možnost na tento výsledek reagovat vlastním vyjádřením a návrhy na jeho doplnění. Fáze projednání zprávy o daňové kontrole je tak spíše formálním završením již *de facto* ukončené daňové kontroly, neboť v tuto chvíli již na výsledcích daňové kontroly nelze ničeho měnit.
26. Z uvedeného tak plyne, v kontextu projednávání věci, že neposkytnutí zprávy o daňové kontrole, resp. jejího konceptu, před jejím projednáním není v rozporu se smyslem a účelem zákonné úpravy. Daňovému subjektu je v průběhu daňové kontroly poskytnuta dostatečná možnost seznámit se s jejím výsledkem a možnost navrhnout další postup směřující ke změně výsledku kontrolního zjištění, v rámci projednání zprávy o daňové kontrole naopak zákon tuto možnost výslovně vylučuje. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je již jen formalizované ukončení daňové kontroly a případně odstranění chyb zprávy formálního charakteru, nikoliv však faktické jednání o jejím obsahu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. C). V nyní projednáváné věci to platí

tím spíše, že žalobkyně ve lhůtě k tomu žalovaným určené nepodala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, obsahem zprávy o daňové kontrole tak nemohla být ani novota spočívající v reakci žalovaného na toto vyjádření, tedy uvedení, z jakého důvodu nepřistoupil ke změně výsledku kontrolního zjištění.

27. Uvedené se vztahuje především k námitkám žalobkyně, že je nereálné projednat zprávu o daňové kontrole, jež má v její věci předpokládaný rozsah cca 60 stran při jediném jednání, navíc za situace, kdy žalobkyně takový text předtím neviděla. Jak již bylo výše uvedeno a jak vyplývá ze skutkových zjištění, žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Přitom právě ten je nosnou částí zprávy o daňové kontrole. Zcela lichá je i námitka žalobkyně, že „*správce daně fakticky i právně může [do] zprávy o kontrole zapsat cokoli, co mu vyhovuje*“, že „*žádný zákon nezavazuje správce daně k tomu, aby ve zprávě o kontrole uvedl stejný obsah kontrolního zjištění bez korekcí a úprav*“ a že „*jákykoliv argument stran shody těchto dvou dokumentů je lichým a ničím nepodloženým tvrzením*“. Jak již bylo uvedeno výše, opak je pravdou, neboť zákon správcí daně výslovně ukládá pojmut do zprávy o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění. Výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 1 daňového řádu je přitom tentýž výsledek, s nímž je dle odst. 2 daňový subjekt seznámen. Nebude-li tomu tak a bude-li taková zpráva použita jako odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 odst. 4 daňového řádu) bez dalšího, zatíží tím správce daně takové rozhodnutí vadou, obdobně jako je tomu v případě, kdy zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem neprojedná (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2008, č. j. X, č. 1220/2007 Sb. NSS).
28. Nad rámec výše uvedeného je třeba podotknout, že zákon blíže neupravuje samotný proces projednání zprávy o daňové kontrole, nelze tak vyloučit ani možnost, již ostatně žalovaný výslovně zmínil, že zpráva bude projednávána po delší časový úsek, případně i v rámci několika dnů. Ostatně žalobkyní opakovaně zmiňovaná zásada součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu dojde naplnění především tím, že správce daně a daňový subjekt naleznou společný a oběma stranám vyhovující, nebo pokud možno alespoň co nejméně obtěžující postup a budou postupovat ve vzájemné shodě.
29. Z citovaných ustanovení rovněž neplyne, že by správce daně koncept zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu zaslat nemohl, resp. nesměl. Sám žalovaný ve svém vyjádření uváděl, že k tomu v určitých případech, pod něž nelze zařadit situaci žalobkyně, přistupuje a zprávu před jejím projednáním k prostudování a přípravě zasílá, žalobkyně taktéž poukazovala na to, že se její zástupce jako daňový poradce s podobně vstřícným přístupem setkává. Soudu však nepřísluší hodnotit důvody, pro něž žalovaný žalobkyni koncept zprávy nezaslal, neboť jak již uvedl výše, takový postup mu zákon neukládá a požadavek na něj nevyplyvá ani z účelu dané úpravy, a je tak zcela na jeho uvážení, zda tak učiní. Lze pouze podotknout, že žalovaným uváděné důvody pro její neposkytnutí nevykazují prvky svévole či vůči žalobkyni diskriminační charakter.
30. Z výše uvedených důvodů tedy soud dospěl k závěru, že tvrzený zásah žalovaného tak, jak byl vymezen žalobkyní, nenaplnňuje druhou a třetí podmínku podle již citovaného rozsudku NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. X, totiž že se nejedná o zásah nezákonný, jímž by byla žalobkyně dotčena na svých veřejných subjektivních právech, neboť odpovídající právo jí nesvědčilo.
31. Z ustálené rozhodovací praxe NSS navíc plyne, že kontrolními zjištěními a závěry z nich vyplývajícími (rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. X) ani zprávou o daňové kontrole

(rozsudek ze dne 29. 11. 2006, č. j. X) nemůže být daňový subjekt bezprostředně zkrácen na svých právech, neboť tyto nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné a ani jinak způsobilé zakládat, měnit či rušit práva či povinnosti. Jádrem argumentace žalobkyně je přitom tvrzení, že neposkytnutím zprávy v předstihu před jejím projednáním jí byla upřena možnost se s ní dostatečně seznámit a kvalifikovaně se k ní vyjádřit. Nemůže-li však zpráva samotná jakkoliv zasáhnout do práv daňového subjektu, tím méně k tomu pak může dojít zásahem vymezeným žalobkyní, tj. neposkytnutím této zprávy v předstihu před jejím projednáním.

32. Jak uvedl NSS v již citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. X, č. 603/2005 Sb. NSS, „[p]řípis správního orgánu určité osobě, který obsahuje sdělení o stavu určitých věcí nebo určitého řízení, přímo nevynutitelnou výzvu, aby něco učinila, a informaci o případných negativních důsledcích, které tuto osobu za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, ještě nelze považovat za zkrácení subjektivních práv této osoby, jakkoli samozřejmě takovou osobu mohou znejistit v náhledu na její právní pozici a vyvolat v ní pocit jistého ohrožení. Právní řád totiž neposkytuje a ani nemůže poskytovat ochranu před subjektivním (a nezřídka i psychologicky zcela pochopitelným a z lidského hlediska důvodným) pocitem ohrožení či nejistoty, nýbrž jen ochranu subjektivních práv, tedy konkrétních práv určité osoby.“ V projednávané věci není subjektivního práva, jež by mohlo být tvrzeným zásahem ohroženo či dotčeno, tím spíše pak, že právo na seznámení se s obsahem zprávy před zahájením jejího projednání zákon nestanovuje, a jak bylo uvedeno již výše, jeho potřeba ani s ohledem na postup v daňové kontrole nevystává.
33. Z uvedených důvodů tak soud shledal, že žaloba není důvodná, neboť postup (nečinnost) žalovaného nebyl nezákonný, a žalobu proto jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
34. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle ustanovení § 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. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyla úspěšná. Žalovanému, který byl ve věci plně úspěšný, žádné náklady nad rámec běžného výkonu úřední činnosti 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 19. března 2018

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D. v. r.
předseda senátu