



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **J. I. Č. B. a. s.**, práv. zast. Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Kaplická 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad v Českých Budějovicích**, se sídlem F. A. Gerstnera 1/5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 8. 2006, č. j. 10 Ca 36/2006 - 33

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 23. 8. 2006, č. j. 10 Ca 36/2006 - 33, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu, kterou se žalobce domáhal podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením. Žalobce se domáhal vydání rozhodnutí, kterým by soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 25. 1. 2006 nevyhověl všem námitkám žalobce proti postupu pracovníků správce daně, které se týkaly postupu při daňové kontrole. Žalobce nesouhlasil s obsahem výzvy žalovaného ze dne 1. 12. 2005, tvrdil, že je předjíráno, jak bude hodnoceno nesplnění povinností uložených touto výzvou. Namítal, že mu bylo vydáním uvedené výzvy bráněno v uplatnění dalších, ve výzvě neuvedených důkazních prostředků, neboť správce daně výzvou určil, které důkazní prostředky je ochoten považovat za důkazy. Tím bylo žalobci dle jeho tvrzení upřeno právo na spravedlivý proces, když žalovaný požadoval dokumenty, na které nemá nárok.

Krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku zdůraznil, že se zabýval právní povahou výzvy, tedy tím, zda v souvislosti s ní mohlo dojít k zásahu, který bezprostředně a přímo trvá a je ho třeba v případě jeho nezákonnosti zakázat. Zdůraznil, že nebyly splněny podmínky značící požadavek, aby byl žalobce vydáním předmětné výzvy přímo zkrácen na svých právech, neboť výzva je sice úkonem apelativním, majícím přímět žalobce, aby něco učinil, avšak zároveň přímo nevynutitelným, kterým se žalobcova práva přímo nezkracují. Konstatoval obsah předmětné výzvy a uvedl, že nelze předem dovozovat, jakým způsobem bude odpověď žalobce na výzvu hodnocena. V souvislosti s vydáním výzvy nedošlo ke zkrácení žalobce na subjektivních právech. Sdělení o stavu určitého řízení a informace o případných negativních důsledcích, které tuto osobu za určitých podmínek mohou postihnout, nelze považovat za zkrácení subjektivních práv osoby, jakkoli mohou daňový subjekt znejistit v náhledu na jeho daňovou věc a vyvolat pocit, že bude daň doměřena. I v případě, pokud by byla žalobci daň doměřena, stalo by se tak rozhodnutím správce daně, proti němuž by byl žalobce oprávněn se odvolat. Proto předmětná výzva nebyla posouzena jako nezákonný zásah a nebyla vydána v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Dalším výrokem soudního rozhodnutí zamítl soud rovněž návrh žalobce na vydání předběžného opatření. K tomu uvedl, že vzhledem k tomu, že nebyl shledán postup správce daně pro důvody uvedené v předchozí pasáži rozsudku nezákonným a nedošlo k zásahu do subjektivních práv žalobce a rovněž do jeho vlastnického práva, byl návrh na vydání předběžného opatření zamítnut.

Proti rozsudku krajského soudu v Českých Budějovicích podal žalobce prostřednictvím svého právního zástupce kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s.ř.s. Uvedl, že napadené rozhodnutí ne zcela správně vymezuje základní podmínky pro aplikaci ustanovení § 82 s.ř.s. a nesprávně tyto podmínky aplikuje na konkrétní skutkový stav, zejména nesprávně hodnotí právní povahu výzvy a okolnosti přímého zkrácení na právech, rovněž právní otázky nezákonnosti předmětné výzvy a toho, co je a co není zásahem do subjektivních práv, jak tato práva chápat a zda subjekt musí být podroben přímo vynutitelné sankci. Obecně namítal, že výzvu dle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu je třeba považovat a posuzovat za úkon, který je způsobilý daňový subjekt fakticky přinutit a přímo přivodit takové následky, které ve svém důsledku zasahují do jeho subjektivních práv. To, že daňový řád nestanoví přímo za neuposlechnutí výzvy sankci, není dle názoru žalobce relevantní pro závěr o přímé nevynutitelnosti a pokud soud takový závěr zaujal, jde o nesprávnost a rozpor s daňovým řádem. Daňový subjekt je nepochybně oprávněn se nechovat podle daňové výzvy, ale poté bude podroben následkům možného postupu podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Za sankci je třeba rovněž považovat uvedení způsobu, jakým bude věc v případě nesplnění výzvy hodnocena, a proto je na místě ochrana před nezákonným zásahem, neboť výzva je zásahem v širším smyslu. Jestliže pracovníci správce daně naznačili výsledek daňového řízení v případě nevyslyšení výzvy, tedy to, jakým způsobem budou určité úkony hodnotit, lze z toho dovodit i stejný následek v případě předložení jiných dokladů nebo učinění jiných vysvětlení, než které stanovil správce daně. K tomu však nemá žádné zmocnění a není oprávněn předjímat a určovat způsob dokazování. Nejde proto jen o zásah do subjektivního pocitu ohrožení, ale o přímý zásah do subjektivního práva daňového subjektu, a to zejména práva na spravedlivý proces. Nezákonnost výzvy dále spatřuje v tom, že je požadováno předložení dokladů, které nejsou záznamy, jejichž vedení by bylo žalobci správcem daně uloženo. To se týká dokladů jako je stavební deník, projekty, cenové nabídky ke smlouvě. S touto námitkou se rozsudek nevypořádává, a proto je v této části nepřezkoumatelný. Zdůraznil, že veřejná subjektivní práva nejsou vždy výslovně definována veřejnoprávními

předpisy a nelze je vnímat zužujícím způsobem. Je proto třeba zkoumat, zda výzva nezasahuje nejen do konkrétních veřejnoprávních subjektivních práv, ale i do obecnější a širší polohy těchto práv. Takto lze chápat právo daňového subjektu na minimum ingerence státní moci do soukromé sféry a právo na minimalizaci těchto zásahů. V konkrétní věci tak došlo k tomu, že daňový subjekt je podrobován povinnosti poskytovat nestandardně širokou součinnost jdoucí nad rámec zákonných povinností daňového subjektu a je tak donucován k úkonům, které nejsou v souladu se zákonem. Konstatoval, že přípuštění možnosti bránit se následně proti rozhodnutí o vyměření daně je sice možné, avšak do doby, než je rozhodnuto, je daňový subjekt nucen plnit povinnosti, které by nebyl jinak povinen plnit. Daňový subjekt je tak nucen plnit i takové požadavky, které s sebou nesou i ekonomické problémy včetně nutnosti zajistit pracovní síly ke kvalifikovanému plnění takových povinností. Proto závěr napadeného soudního rozhodnutí o tom, že konkrétní výzva není výzvou přímo zkracující daňový subjekt, není správný. Za nesprávný rovněž považuje to, že důvodem pro vydání výzvy podle ustanovení § 16 daňového řádu jsou vždy pochybnosti správce daně. Ustanovení § 16 daňového řádu ukládá správci daně povinnost sdělit pochybnosti daňovému subjektu. Soudní rozhodnutí však stojí na stanovisku, že pochybnosti patrně vyplývají implicitně již ze samotné výzvy. Výzva by však měla obsahovat to, jaké konkrétní pochybnosti u správce daně vznikly. V doplnění kasační stížnosti ze dne 28. 9. 2006 žalobce vznesl námitky obsahově se vztahující k výroku rozsudku o zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že povinnost spočívající v předkládání účetních a jiných dokladů, které prokazují hospodářské a účetní operace, je realizována nejen prostřednictvím výzev, ale je daňovými subjekty běžně plněna při ústním jednání. Uvedl, že se žalovaný rovněž nezabývá tím, z jakého důvodu správce daně požádal o splnění této výzvy prostřednictvím písemného rozhodnutí. Ani žalobce nepovažuje v kasační stížnosti vydání výzvy jako takové za nezákonné, ale za nezákonný považuje její obsah. Žalobce neuvádí žádný konkrétní zásah správce daně, kterým by mu bylo bráněno v realizaci jeho práv. Stejně hypotetická je úvaha nad následky nesplnění výzvy. Ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu pak rovněž umožňuje vyžadování i jiných dokladů než účetních. Požadované skutečnosti se týkaly cen, za které stěžovatel nakoupil a prodal akcie a obě ceny pak uplatnil do základu daně. Vydání předmětné výzvy bylo v zájmu především žalobce, aby měl příležitost prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání.

Ze správního spisu pro rozhodnutí o kasační stížnosti vyplývají následující ve věci podstatné skutečnosti:

Správní spis obsahuje výzvu k předložení důkazních prostředků a podání vysvětlení podle § 16 odst. 2 daňového řádu ze dne 1. 12. 2005. Ve výzvě správce daně mimo jiné uvedl, že v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce do daňových výnosů zaúčtoval na účet účtové třídy 6 prodejní cenu akcií emitenta S. S. a.s. ve výši 762 000 Kč a do daňových nákladů na účet účt. třídy 5 zaúčtoval cenu pořízení výše uvedených akcií ve výši 3 635 000 Kč a z uskutečněného obchodu byla vykázána ztráta ve výši 2 873 000 Kč. Následuje přehled důkazních prostředků, které daňový subjekt v předchozím řízení předložil. Správce daně ve výzvě dále konstatoval, že zjistil, že do daňových nákladů byly zaúčtovány opravy provedené na RS L. u Ch. u T. a konstatoval, který důkazní prostředek k tomu žalobce předložil. Následuje ustanovení o tom, že správce daně vyzývá žalobce mimo jiné podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu k tomu, aby ve stanovené lhůtě podal písemné vysvětlení k dokladům předloženým v průběhu kontroly, které obsahují obchodní a účetní operace emitenta S. S. a.s. a L. P. a.s. v rozsahu dále uvedeném (následuje konkretizace

jednotlivých smluv s požadavkem na uvedení okolností za nichž byly uzavírány), dále obdobně podal vysvětlení a předložil smlouvu o úplatném převodu cenných papírů s právem opce uzavřenou se společností B. spol. s r.o. Konečně ke smlouvě o dílo ze dne 23. 1. 2001 byl žalobce vyzván, aby předložil cenové nabídky, na základě kterých byla dohodnuta cena za dílo. Správce daně následně uvedl, že pokud daňový subjekt nesplní povinnosti uložené mu výzvou, bude správce daně hodnotit pořízení a následný prodej akcií emitenta S. S. a.s. jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem a částka vztahující se k bodu 3 bude vyloučena z daňových výdajů, neboť dosud předložené faktury a smlouvy neprokazují, že v případě této částky se jedná o výdaj na opravu hmotného majetku.

Proti výzvě správce daně ze dne ze dne 1. 12. 2005 podal daňový subjekt dne 17. 1. 2006, 18. 1. 2006 a 21. 1. 2006 námitky. O podaných námitkách rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 26. 1. 2006 č. j. 16487/06/077540/5031, tak, že námitkám nevyhověl. Mimo jiné uvedl, že oprávnění správce daně vyzvat subjekt k předložení požadovaných dokladů vyplývá z daňového řádu, a proto neporušuje vydáním výzvy právní řád. Rovněž tak vydáním výzvy nebyl vysloven zákaz předkládání resp. návrhy dalších důkazních prostředků, jak k uvedeným skutečnostem, tak ke skutečnostem jiným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v mezích důvodů kasační stížnosti, jež byly v kasační stížnosti uplatněny, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba předeslat, že Nejvyšší správní soud se již ve své rozhodovací činnosti vyjádřil k tomu, zda a za jakých podmínek lze případně považovat daňovou kontrolu za nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. V rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, Nejvyšší správní soud konstatoval, že zahájení i provádění daňové kontroly dle § 16 daňového řádu může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Je rovněž skutečností, že již existuje soudní judikatura Nejvyššího správního soudu i k typově zcela obdobné problematice, jaká je předmětem řízení v této věci, a sice k posouzení otázky, zda výzva vydaná podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu v rámci řádně zahájené a vedené daňové kontroly (ani žalobce v podané žalobě a následné kasační stížnosti výslovně neuváděl jiné okolnosti, kromě vydání předmětné výzvy, které by vedly k závěru o tom, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena a vedena) je či není způsobilá být považována za nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2006 sp. zn. 8 Aps 2/2006 (a z obsahu odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud byl s jeho obsahem při rozhodování ve věci seznámen), dovedl, že „je u daňové kontroly třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku. Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. S odkazem na obsah konkrétní výzvy pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že výzva není s to zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním

se stěžovatel nevystavuje riziku žádné sankce. Konstatoval, že výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva stěžovatele proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Uzavřel, že informaci finančního úřadu, která je součástí výzvy, o možných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých, zákonem předvídaných, podmínek mohou postihnout (doměření daně podle pomůcek za použití § 31 odst. 5 d. ř.), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem 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.).“ Nejvyšší správní soud pak uzavřel, že 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. Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud se již problematikou obsahově velmi podobnou projednávané věci zabýval a Nejvyšší správní soud nemá důvodu se při posuzování důvodnosti podané kasační stížnosti od shora uvedených právních východisek jakkoli odchylovat, naopak těmto zcela přisvědčuje a ztotožňuje se s nimi.

Je však třeba konstatovat, že v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením jde vždy o situace svojí povahou mající základ především ve skutkovém stavu, v aktivním konkrétním jednání žalovaného, ať už zcela bez jakékoli opory v platném právu či o jednání, které sice formálně vykazuje znaky jednání právními předpisy upraveného, avšak právě vzhledem ke konkrétní situaci jde o zjevné vybočení z tohoto zákonného rámce, a to vybočení natolik flagrantní a nepopíratelné, že jej lze za splnění ostatních zákonných podmínek za nezákonný zásah, pokyn či donucení považovat. Obdobně uzavřel i Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 17/2003 - 54, když uvedl, že pod pojem zásahu spadá velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd.

Proto bylo v souzené věci třeba nejprve posoudit, zda výzva podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu je v obecné rovině způsobilá být nezákonným zásahem. To krajský soud v napadeném rozsudku učinil. Přestože dospěl k závěru, že uvedený procesní institut za zásah ve smyslu ustanovení § 82 s.ř.s. považovat nelze (zejména pro absenci přímého zásahu do subjektivních práv adresáta výzvy), postupoval krajský soud správně, pokud následně přihlížel ke konkrétnímu obsahu předmětné výzvy (str. 5 odůvodnění rozsudku) a dovodil, že ani konkrétní obsah této výzvy závěru o tom, že výzvu lze podřadit pod ustanovení § 82 s.ř.s., nesvědčí.

Žalobce namítal v kasační stížnosti okolnosti týkající se splnění podmínky spočívající v přímém zásahu do práv adresáta. Je třeba konstatovat, že žalobce nejprve v kasační stížnosti uvádí, že výzva podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu je schopna přímo přivodit žalobci následky, aby bezprostředně poté tento svůj závěr když ne vyvrátil, tak alespoň zásadně oslabil argumentací o tom, že „následky ve svém důsledku“ (tedy nikoli bezprostředně, ale teprve v návaznosti na nesplnění výzvy v dalším průběhu daňového řízení) zasahují resp. mohou zasáhnout do jeho práv. V takovém případě však již výzva není oním aktem, zásahem, pokynem či donucením, ale faktické důsledky pro žalobce se projevují případně až v rozhodnutí ve věci samé, které je napadnutelné řádnou soudní žalobou podle ustanovení § 65 s. ř. s., jak správně konstatuje krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Jenom proto, že je správce daně předmětnou výzvu oprávněn vydat, nelze hovořit

o tom, že následkem této výzvy je nucené chování jejího adresáta. Již z označení tohoto procesního úkonu je zřejmé, že správce daně daňový subjekt vyzývá (tzn. informuje jej o tom, že v řízení nastala potřeba aktivní činnosti adresáta výzvy spočívající ve splnění požadavků, které správce daně stanovil), nikoli jej k jakékoli činnosti nutí. Správce daně nestanovil konkrétní bezprostřední sankci, která by byla uplatněna, pokud by výzva nebyla splněna. Za takovou sankci pak nelze považovat případný výsledek daňového řízení, neboť ten není ve skutečnosti důsledkem toho, že předmětná výzva nebyla splněna, tzn. že daňový subjekt neuposlechl příkazu správce daně, ale je výsledkem hodnocení důkazní situace, která v daňovém řízení nastala, kdy výsledky dokazování vedly k (pro daňový subjekt) nepříznivým důsledkům. Této rozdílnosti si však žalobce není vědom, pokud v kasační stížnosti poukazuje na jednotlivá ustanovení daňového řádu a argumentuje proti závěru o tom, že se předmětnou výzvou práva daňového subjektu přímo nezkracují. Je třeba znovu zdůraznit, že pokud žalobce namítal, že právo správce daně doměřit daň podle pomůcek, je zcela zjevnou konkrétní sankcí, je třeba konstatovat, že uvedený postup nelze chápat jako sankci, ale jako důsledek skutečnosti, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním (ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu). I kdyby tomu tak nebylo, vyměření daně podle pomůcek není bezprostředním následkem nesplnění té které výzvy správce daně, ale jde o postup odvislý od důkazní situace, která v daňovém řízení nastala.

Žalobce namítal, že pokud správce daně naznačil určitý způsob hodnocení daňové kontroly, jde o nezákonnost a rovněž o přímou sankci. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Z judikatury zejména Ústavního soudu (např. sp. zn. IV. ÚS 290/03, sp. zn. IV. ÚS 136/05), ale i Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 3As 6/2004) vyplývá požadavek na předvídatelnost soudního a správního rozhodování. Je třeba, aby účastníkům řízení byl zprostředkován ještě před vyhlášením rozhodnutí ve věci samé náhled orgánu, který ve věci rozhoduje, na to, které otázky je třeba v řízení prokazovat, zda a jak je lze prokazovat a zda je ve věci rozhodující orgán za prokázané v dané fázi řízení považuje či nikoli. Proto lze jen přivítat a nikoli negativně hodnotit tuto skutečnost jako nepřijatelnou hrozbu sankcí, pokud správce daně uvede ve výzvě vedle toho, že konkrétní skutečnosti za prokázané dosud nepovažuje, i to, jaké důsledky může mít skutečnost, že tyto skutečnosti ani následně v řízení prokázány nebudou. Tím vším je naopak předvídatelnost posléze vydaného daňového rozhodnutí posílena. S poukazem na shora uvedené lze proto uzavřít, že nejen že to, že výzva obsahuje náhled správce daně na důkazní situaci ve věci pro případ jejího nesplnění není postupem nezákonným, ale naopak jde o postup, který v konečném důsledku vede k předvídatelnosti rozhodnutí.

Žalobce namítal, že formulací výzvy mu bylo v znemožněno předkládat další důkazní prostředky. Z textu daňové výzvy i z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu však vyplývá, že žalovaný ani soud ve svých rozhodnutích ani v nejmenším netvrdili, že by nebylo lze vedle plnění požadavků stanovených výzvou předkládat další ve výzvě neuvedené důkazní prostředky a plnit tak důkazní povinnost stanovenou v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Naopak odůvodnění rozsudku krajského soudu uvedené oprávnění daňového subjektu tyto důkazní prostředky předkládat výslovně zdůrazňuje (str. 6 odst. 3 rozsudku). Za takové situace není zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že by správce daně nutně musel postupovat tak, jak v závěru výzvy naznačil, pokud by byly předloženy rovněž jiné důkazní prostředky, než které jsou ve výzvě požadovány. Z textu výzvy to dovodit nelze, žádné takové tvrzení tato výzva neobsahuje. Naopak zejména z ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 daňového řádu vyplývá oprávnění daňového subjektu předkládat jakékoli důkazní prostředky, jimiž lze rozhodné skutečnosti ověřit. Případný následek při nesplnění výzvy spočívající v pro žalobce nepříznivém výsledku řízení správce daně nepochybně vztahoval (a ani jinak

činit nemohl) k důkaznímu stavu řízení, který tu byl v době vydání výzvy a ani nemohl (a z ničeho neplyne, že by to chtěl činit) předjímat případnou další procesní aktivitu žalobce směrem k předkládání důkazních prostředků. Pokud žalobce tvrdí, že ho ve výzvě uvedené skutečnosti omezovaly ve vztahu k možným navrhovaným důkazům, lze jen opakovat, že s poukazem na shora uvedené tomu tak v řízení objektivně nebylo a ani žalobce nepředkládá žádné konkrétní argumenty pro tento svůj závěr. Správce daně má v obecné rovině nepochybně pravomoc určovat okruh dokazování, neboť je orgánem, který daňové řízení vede (ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 6 daňového řádu) a naopak je povinen dbát na to, aby rozhodné skutečnosti byly co nejúplněji zjištěny a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Byť žalobce opakovaně argumentuje tím, že mu bylo vydáním výzvy znemožněno předkládat jiné důkazní prostředky, konkrétní ustanovení výzvy či jinou konkrétní skutkovou okolnost, které by k tomuto závěru vedly, v kasační stížnosti neuvádí. Není proto z tohoto důvodu na místě ani tvrzení žalobce o porušení práva na spravedlivý proces. Jak již bylo opakovaně konstatováno, tím, že správce daně konkretizoval skutečnosti, jejichž osvětlení vyžaduje a sdělil, jaká je důkazní situace ve věci, pokud k takovému osvětlení nedojde, došlo naopak k posílení požadavku na spravedlivý proces, nikoli k jeho popření.

Žalobce namítal nesoulad požadovaných dokumentů s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Je třeba konstatovat, že tato námitka nesměřuje proti závěru soudu o tom, že výzva jako taková není nezákonným zásahem. Argumentaci žalobce by proto bylo třeba podrobit přezkumu teprve tehdy, pokud by bylo uzavřeno, že výzva vyhovuje kritériím ustanovení § 82 s. ř. s. Krajský soud k tomuto závěru nedospěl a své rozhodnutí řádně odůvodnil a Nejvyšší správní soud odůvodnění krajského soudu k této otázce přisvědčuje. Proto nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu, pokud se nevyjadřuje k otázce, kterou vzhledem k dříve zaujatému právnímu názoru ani řešit nemusel. Je proto třeba pouze obecně konstatovat, že je chybou se v této věci domnívat, že jen proto, že dle tvrzení žalobce nelze některé z požadovaných listin podřadit pod ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, nebylo by lze je správcem daně požadovat k předložení. Skutečnost, zda tyto měly být případně požadovány s odkazem na písmeno e) tohoto ustanovení, nečiní předmětnou výzvu nezákonnou, výzva je dostatečně určitá a je z ní nepochybné, k čemu byl žalobce správcem daně vyzván. Ani z hlediska obsahu předmětná výzva nevybočuje z vymezení předmětu daňové kontroly. Tím spíše ji pak nelze s odkazem na tuto skutečnost považovat za nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

Stran bodu V. (str. 4 a 5) kasační stížnosti je třeba uvést následující: Jak již bylo uvedeno, při posuzování důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením je třeba vycházet z toho, že vždy jsou posuzovány zcela konkrétní, zpravidla skutkové okolnosti a závěr soudu o tom, zda tyto okolnosti lze za zásah považovat či nikoli, lze vztáhnout především na tu kterou konkrétní situaci a přihlížet k jiným soudním rozhodnutím v jiných věcech lze jen skrze závěr o tom, že skutkové okolnosti byly v posuzované věci obdobné. Proto rovněž kasační stížností napadený rozsudek posuzoval (byť to výslovně v odůvodnění neuvedl a rovněž tyto dvě roviny náhledu v odůvodnění zřetelně neoddelil) nikoli jen v obecné rovině to, zda výzva podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu může být nezákonným zásahem či nikoli, ale zcela konkrétní výzvu, která byla ve věci správcem daně vydána (zejm. odkaz na to, co je jejím obsahem str. 5 odst. 3 rozsudku). Rovněž žalobce si je této skutečnosti vědom, když v předposledním odstavci str. 5 kasační stížnosti hovoří o „závěru soudu, že v konkrétním případě není výzva....“ To však znamená, že obsáhlá argumentace obsažená v bodě V. kasační stížnosti není případná, protože z valné většiny nesměřuje ke konkrétním okolnostem věci, ale zcela obecně řeší to, zda případně může být výzva nezákonným zásahem či nikoli, když v této souvislosti pouze

zcela obecně uzavírá, že uvedené lze aplikovat i na předmětnou výzvu a nové argumenty (vyjma těch, které byly uvedeny v jiných částech kasační stížnosti) nepředkládá. Za nepřipadné je rovněž třeba považovat argumenty týkající se ekonomické zátěže žalobce v důsledku povinnosti výzvu splnit, či vázanosti pracovních sil z tohoto důvodu, protože se nevztahují k podstatě věci tj. k tomu, zda konkrétní výzvu lze podřadit pod ustanovení § 82 či nikoli.

Stran námitek týkajících se neuvedení pojmu „pochybnost“ je třeba uvést, že se žalobcem lze v obecné rovině souhlasit, pokud uvádí, co by měla výzva v rámci daňové kontroly obsahovat, avšak i zde chybí argumentace o tom, proč činí poznámka krajského soudu k této otázce jeho rozsudek nezákonným. Žalobce sice soudu v kasační stížnosti vytýká, že jeho právní názor (tedy to, že netřeba ve výzvě uvádět slovo pochybnost, neboť důvodem pro vydání výzvy jsou vždy pochybnosti) je nezákonný, uvádí, jak by výzva měla dle jeho mínění vypadat, avšak na tomto místě již neuvádí, proč se domnívá, že předmětná výzva jím uvedené požadavky nesplňuje. Obecně je proto třeba uvést, že jestliže správce daně vyžaduje předložení listin vztahujících se ke konkrétním okolnostem a dále uvede, jaké hodnocení důkazní situace lze v případě jejího nesplnění očekávat, vyplývá z toho, že doposud k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání nepovažuje důkazní povinnost ze strany daňového subjektu za splněnou a není v takové situaci nezákonný postup správce daně, pokud slovo „pochybnost“ ve výzvě neuvede. Navíc z ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu nevyplývá, že by správce daně musel mít a priori ve všech případech pochybnosti, zákon tuto okolnost výslovně jako předpoklad pro vydání výzvy nestanoví, byť obecně lze krajskému soudu přisvědčit v tom, že podnětem k vydání výzvy budou zpravidla právě pochybnosti správce daně o tom, že skutkový stav k tvrzením daňového subjektu byl řádně zjištěn. I v této souvislosti je třeba konstatovat, že tato námitka uplatněná v kasační stížnosti nesměruje k podstatě věci (k tomu, že předmětná výzva byla v konkrétní situaci nezákonným zásahem či nikoli), ale jde o reakci a dílčí argument krajského soudu, který uvedl v rámci přezkumu jedné ze žalobních námitek.

Žalobce v doplnění kasační stížnosti vznesl řadu námitek proti výroku rozsudku krajského soudu, kterým byl zamítnut návrh na vydání předběžného opatření. Je třeba konstatovat, že Nejvyšší správní soud již v usnesení ze dne 28. 1. 2004, č. j. 1 Ans 2/2003 - 35 konstatoval, že rozhodnutí o návrhu na vydání předběžného opatření je rozhodnutím dočasným, neboť má pouze omezené trvání. Kasační stížnost směřující proti rozhodnutí, jímž byl zamítnut návrh na vydání předběžného opatření, není podle § 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s. přípustná. Není žádného důvodu přípustnost kasační stížnosti dovozovat jen z toho, že o návrhu na vydání předběžného opatření nebylo rozhodováno samostatným usnesením, ale až současně s rozhodnutím ve věci samé ve společném rozhodnutí. Pokud poučení obsažené v rozsudku krajského soudu o možnosti podat kasační stížnost tuto okolnost nereflektuje, byli účastníci pokud jde o tento výrok poučení o právu podat kasační stížnost poučení nesprávně (bylo namíste v poučení uvést, že kasační stížnost proti výroku o zamítnutí předběžného opatření není s odkazem na ustanovení § 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s. přípustná). Tato okolnost však nemá za následek závěr o nezákonnosti rozsudku krajského soudu, neboť uvedeným pochybením nebyla práva účastníků nijak zkrácena, spíše naopak. Stran obsahu námitek v kasační stížnosti obsažených, týkajících se výroku o zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření právě s ohledem na to, že kasační stížnost byla v této části podána v důsledku nesprávného poučení soudem, lze jen obecně konstatovat, že se soustřeďují na dvě okolnosti. Na to, že o předběžném opatření bylo rozhodnuto řádově po 6 měsících od data podání žaloby a to až současně s vydáním rozhodnutí ve věci samé a na to, že není správný názor soudu o tom, že daňový řád nezná pojem přerušení daňového řízení, a proto nebylo lze

návrhu na vydání předběžného opatření vyhovět. Je třeba uvést, že samotné rozhodnutí o předběžném opatření až v rámci rozhodnutí o věci samé nemusí vždy zakládat nezákonnost takového procesního postupu. Je třeba vždy zkoumat, nakolik se uvedený procesní postup negativně dotkl práv stěžovatele. Rozhodne-li soud ve věci samé bez zbytečných průtahů po jejím podání, může se takový postup jevit mnohdy účinnější k ochraně práv účastníků, než rozhodnutí o předběžném opatření a teprve poté rozhodnutí ve věci samé (obdobně rozsudek NSS sp. zn. 8 Aps 2/2006). Ze spisu Krajského soudu v Českých Budějovicích vyplývá, že žaloba ve věci, obsahující rovněž návrh na vydání předběžného opatření, byla podána u soudu v březnu 2006, vyjádření žalovaného k podané žalobě bylo soudu adresováno v dubnu 2006, teprve ve druhé polovině května žalobce k výzvě soudu upravil žalobní petit (a k takto upravenému petitu se domáhal vydání předběžného opatření), v květnu 2006 žalovaný zaslal vyjádření k takto upravenému žalobnímu petitu, v červenci 2006 byl žalobce vyzván k doplacení spolu s návrhem neuhrazeného soudního poplatku z návrhu na vydání předběžného opatření a následně bylo v srpnu 2006 o návrhu na vydání předběžného opatření v rámci rozhodnutí ve věci samé rozhodnuto. Z uvedeného je zřejmé, že soud nerozhodoval o návrhu na vydání předběžného opatření po šestiměsíční prodlevě, naopak v jeho postupu nebyly shledány průtahy, když teprve posléze byl upraven petit žaloby a doplacen spolu s podáním návrhu neuhrazený soudní poplatek. Z tohoto východiska je třeba vycházet i při posouzení věcné námitky týkající se důvodu, proč nebylo soudem návrhu na vydání předběžného opatření vyhověno. O předběžném opatření bylo rozhodováno současně s rozhodnutím ve věci samé. Jak již bylo uvedeno, rozhodnutí o předběžném opatření je rozhodnutím předběžné povahy, jehož účelem je zatímně upravit poměry do doby, než je ve věci samé rozhodnuto. Za takové situace ani nebylo procesně možné o návrhu na předběžné opatření rozhodnout jinak, než jej zamítnout, neboť předběžným opatřením jsou upravovány poměry právě po dobu probíhajícího soudního řízení. Za takové situace ani případný závěr o důvodnosti námitky obsažené v kasační stížnosti nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v době, kdy byly žalobci sděleny důvody, pro které nebylo lze soudem předběžné opatření nařídit, již byly známy též důvody, pro které nebylo lze vyhovět žalobě jako takové (byť jistě nelze připustit, aby za situace, kdy je o předběžném opatření rozhodováno současně s rozhodnutím o podané žalobě, soud vědomě rezignoval na řádné odůvodnění toho, proč dle jeho názoru nebyly k nařízení předběžného opatření splněny podmínky).

S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. ledna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu