



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **HM-METAL s. r. o.**, se sídlem Dačice - Bílkov 111, zastoupeného JUDr. Petrem Jakubcem, advokátem, se sídlem Voctářova 5/2449, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj – územní pracoviště v Dačicích**, se sídlem Komenského 39/5, Dačice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 1. 2014, č. j. 10 A 44/2013 - 109,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Podstata věci a rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 28. 1. 2014, č. j. 10 A 44/2013 - 109, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal určení, že jednotlivé úkony žalovaného (dále též „správce daně“) prováděné v rámci daňové kontroly v období od 29. 4. 2011 do 26. 2. 2013 a výsledky kontrolního zjištění jsou nezákonnými zásahy ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s.

[2] V žalobě označil stěžovatel za nepochybně excesivní úkony žalovaného 4 dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích, 3 dožádání na Finanční úřad v Rokycanech, 2 výslechy svědka P. U., 2 výslechy svědka M. V., 2 výslechy svědka M. D., výslech svědkyně Ing. A. B., místní šetření v sídle žalobce, místní šetření u M. D. a 7 ústních jednání se stěžovatelem. Excesivnost uvedených úkonů žalovaného v rámci daňové kontroly podle stěžovatele spočívala především ve zdlouhavém a nadbytečném dokazování spočívajícím zejména v opakovaných výsleších svědků, kterým byly kladeny nepodstatné otázky, jakož i v opakovaných ústních jednáních se stěžovatelem a v opakovaných výzvách žalovaného k doplnění důkazů. Takový postup nenaplnuje účel správy daní a daňové kontroly, zatěžuje stěžovatele i třetí osoby a

překračuje pravomoci žalovaného. Dokazování bylo podle stěžovatele nadbytečné zejména proto, že skutkový stav plně prokazovaly již listiny doložené stěžovatelem.

[3] V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že napadené úkony nebyly nezákonnými zásahy a že žalovaný postupoval v průběhu celé daňové kontroly v souladu se zákonem. Vzhledem k náročnosti a rozsahu kontroly bylo zcela případné pečlivě zkoumat všechny skutkové okolnosti, na jejich základě mohl správce daně řádně zjistit a stanovit daňovou povinnost stěžovatele. Z nanejvýš svědomitého a pečlivého postupu žalovaného nelze podle krajského soudu shledat, že postupoval nehospodárně či že nešetřil práva daňového subjektu nebo třetích osob. Úkony správce daně v průběhu daňové kontroly byly prováděny řádně a zcela v souladu se zákonem. Délka předmětného řízení nebyla zapříčiněna průtahy na straně žalovaného, ale rozsahem provedeného dokazování a komplikovanou spoluprací s jednotlivými svědky.

[4] Co se týče dožádání žalovaného na Finanční úřad v Českých Budějovicích a na Finanční úřad v Rokycanech, pak ta byla podle krajského soudu provedena v souladu s ust. § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a to za situace, kdy jimi žalovaný zjevně usiloval o hospodárnost a rychlost daňového řízení, když tato dožádání byla prováděna u místně příslušných správců daně. Stěžovatel navíc podle krajského soudu neprokázal, že by jednotlivá dožádání jakýmkoliv způsobem zasahovala do jeho subjektivních práv. Navíc měl v průběhu celého daňového řízení možnost nahlížet do dožádacích přípisů za podmínek stanovených daňovým řádem, stejně tak měl po celou dobu možnost žalovaného požádat o sdělení důvodů napadených dožádání, což v průběhu celého řízení neučinil. Žalovaný v rámci jednotlivých dožádání postupoval v souladu s účelem daňové kontroly, když řádně zjišťoval a prověřoval všechny důkazy v daném řízení. Z obsahu správního spisu je navíc patrné, že všechna dožádaná místní šetření či výslechy svědků probíhala po předběžné domluvě s daňovými subjekty či samotnými svědky při předvolání na pracoviště správců daně pokud možno v místě jejich bydliště.

[5] Žalovaný prováděl místní šetření i jednotlivé výslechy podle krajského soudu za účelem objasnění skutkových okolností významných pro daňovou kontrolu stěžovatele a uvedené výslechy byly provedeny zcela v souladu s díkci ust. § 93 a 96 daňového řádu a stěžovatel byl vždy předem vyrozuměn o konání toho kterého výslechu, přičemž bylo pouze věcí stěžovatele, že se k některým výslechům, přestože byl o jejich konání řádně vyrozuměn, nedostavil. Námitku nezákonnosti výslechů svědků proto krajský soud označil za spíše účelovou, protože stěžovatel se k některým výslechům vůbec nedostavil, ačkoliv měl možnost účasti, na jejímž základě by následně mohl uvést konkrétní důvody, v nichž takový zákonný zásah spatřuje.

[6] Délka předmětné daňové kontroly se podle krajského soudu odvíjela především od počtu svědků, kteří byli vyslechnuti, a dále od faktu, že některé svědecké výpovědi bylo kvůli novým skutečnostem, jež vyplynuly v průběhu řízení, nutno zopakovat. Stejně tak nelze přičítat k tíži správce daně, že se někteří svědci z plánovaných výslechů omluvili, v důsledku čehož musely být výslechy přeloženy na jiný termín. Z obsahu spisu je navíc zřejmé, že správce daně v případě těchto výslechů volil vždy jen takový postup, při kterém dbal, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady.

[7] Průběh místních šetření v sídle stěžovatele a u M. D. byl krajským soudem shledán zcela v souladu se zákonem stanovenými postupy. Správce daně vyhotovil úřední záznam a protokol, o místním šetření byl stěžovatel předem vyrozuměn a šetření byl přítomen prokurista stěžovatele. S ohledem na místo sídla stěžovatele bylo místní šetření provedeno dožádáním místně příslušného správce daně, z čehož je patrné, že žalovaný tímto postupem dbal, aby nikomu

nevznikly zbytečné náklady.

[8] Co se týče celkem 7 ústních jednání se stěžovatelem, stěžovatel vždy schválil a podepsal protokoly z nich. Před každým jednáním byl vyrozuměn o jeho konání, případně s ním bylo dohodnuto datum konání. Protokoly i úřední záznamy z těchto jednání obsahují zákonem stanovené náležitosti a z obsahu spisu nebylo zjištěno, že by stěžovatel v průběhu daňové kontroly obsah či průběh těchto jednání nějakým způsobem zpochybňoval. Všechna ústní jednání se stěžovatelem byla podle krajského soudu konána za účelem objasnění okolností potřebných k řádnému zjištění a stanovení daně. Námitky, kterými stěžovatel rozporuje výsledky kontrolního zjištění v jednotlivých protokolech, nelze podle krajského soudu v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu dle ust. § 82 a násl. s. ř. s. uplatňovat.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítal, že se krajský soud se vůbec nezabýval účelností, důvodností nebo obsahem jednotlivých úkonů správce daně, tedy otázkou, zda jejich provedení bylo relevantní pro zjištění rozhodných skutečností. Stěžovatel přitom v žalobě namítal, že se jednalo o excesivní úkony směřující ke zjišťování informací, které neměly žádný význam pro posouzení stěžejní otázky v rámci daňové kontroly, zda náklady stěžovatele uplatněné za rok 2008 byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud se vůbec nezabýval otázkou správnosti závěru žalovaného, že deklarované výdaje nebyly vůbec vynaloženy. Hlavní argument stěžovatele spočíval v tom, že již listinné důkazy, které stěžovatel žalovanému v rámci daňové kontroly předložil, vynaložení těchto nákladů nepochybně prokazují. Závěry, ke kterým žalovaný při hodnocení důkazů dospěl, však nemají oporu ve správním spisu. Další zdlouhavé a z věcného hlediska nadbytečné dokazování spočívající v opakovaných výsleších svědků, kterým byly kladeny pro daňovou kontrolu nepodstatné otázky, jakož i několik ústních jednání vedených se stěžovatelem a opakované výzvy správce daně k doplnění důkazů jsou postupem, který nenaplňuje účel správy daní a daňové kontroly, zatěžuje stěžovatele a třetí osoby a překračuje pravomoci správce daně. Napadený rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s věcnými námitkami stěžovatele ohledně nezákonnosti jednotlivých úkonů správce daně.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze prozkoumat výsledky kontrolního zjištění daňové kontroly. Z ustanovení § 82 s. ř. s. vyplývá, že zásahem správního orgánu je jakýkoliv zásah, který není rozhodnutím. Výsledky kontrolního zjištění správce daně zcela jistě nelze považovat za rozhodnutí, proti němuž by bylo přípustné odvolání podle daňového řádu nebo žaloba proti rozhodnutí správního orgánu. Je tedy zřejmé, že výsledky kontrolního zjištění představují jeden ze zásahů správce daně v rámci daňové kontroly. Opačný závěr by znamenal, že v situaci, kdy správce daně po ukončení daňové kontroly nevydá žádné rozhodnutí, avšak již uplynula lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu, by daňový subjekt již neměl žádnou možnost se proti tomuto úkonu správce daně bránit soudní cestou, což by představovalo odepření práva na soudní ochranu. Závěry krajského soudu nezohledňují změnu s. ř. s. provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., která zásadním způsobem změnila právní úpravu žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Proto nelze použít ani právní argumentaci uvedenou v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, na která odkázal krajský soud.

[11] Nesprávný je podle stěžovatele i závěr krajského soudu o předčasnosti podané žaloby. S účinností od 1. 1. 2012 totiž § 84 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že 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. Současně však dle § 85 s. ř. s. platí, že žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V daném případě se stěžovatel domáhá právě určení, že zásah by nezákonný. Přijatelnost žaloby tak v daném případě nelze podmiňovat vyčerpáním všech přípustných opravních prostředků (stížnosti), jak se domnívá krajský soud.

[12] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[13] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu. Ten podle žalovaného posuzoval zákonnost jednotlivých úkonů, a to i z hlediska jejich účelnosti, důvodnosti a relevance. Krajský soud se zabýval i otázkou oprávněnosti vynaložených nákladů stěžovatele, když dospěl k závěru, že výsledky kontrolního zjištění v jednotlivých protokolech nelze napadat v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, je jasně ohraničen výrok a odůvodnění, jsou zcela zřejmí jeho adresáti a rozhodnutí netrpí vnitřními rozpory. Krajský soud při svém rozhodování vycházel ze skutečností zjištěných zcela v souladu se zákonem, přičemž je zřejmé, z jakých důkazů při svém rozhodování vycházel. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[15] Prvně je třeba zabývat se otázkou samostatné přezkoumatelnosti výsledků daňové kontroly, neboť tato otázka je určující i pro rozsah soudního řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu.

[16] Podle ust. § 82 s. ř. s. *(k)aždý, 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.*

[17] Řízení podle ustanovení ust. § 82 a násl. s. ř. s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných prostředků obrany, např. žaloby proti nezákonnému rozhodnutí. V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Nejedná se tedy o alternativní zákonem danou rovnocennou možnost domáhat se ochrany veřejných subjektivních práv. Nejvyšší správní soud již dříve dospěl k závěru (viz rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS), že žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nenahrazuje žalobu proti rozhodnutí správního orgánu a účastník řízení nedisponuje volbou, kterou z těchto žalob považuje za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem totiž není procesní taktika žalobce,

ale povaha napadeného úkonu s tím, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má přednost před žalobou proti nezákonnému zásahu. Možnost podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje tehdy, když není možná ochrana jinými právními prostředky, včetně žaloby proti rozhodnutí.

[18] Z judikatury zdejšího soudu dále vyplývá, že zpráva o kontrole není rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, či ve smyslu ust. § 101 daňového řádu, a není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Stejně tak z četné judikatury zdejšího soudu vyplývá, že samotná prováděná daňová kontrola a ani zpráva o provedené kontrole nemůže založit překážku *rei iudicatae* (viz např. rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117, č. 1507/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 – 89, č. 1411/2007 Sb. NSS). Zpráva o kontrole je pouze jedním z několika možných důkazních prostředků (viz rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117). Zpráva o kontrole tedy není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Zpráva o kontrole představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení.

[19] Výsledky daňové kontroly ještě nemusejí nutně směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé. Jak správně upozorňuje stěžovatel, může nastat i situace, kdy takové rozhodnutí navazující na výsledky daňové kontroly vydáno není. Zdejší soud již dříve odmítl názor, podle kterého by bylo konečné rozhodnutí důsledkem nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly (viz výše uvedený rozsudek ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006 - 98, nebo rozsudek ze dne 24. 8. 2007, č. j. 7 Aps 5/2006 - 132). V rozsudku ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 - 117, pak zdejší soud uvedl, že „*samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná.*“ Není-li vydáno konečné rozhodnutí, pak výsledky daňové kontroly představují zásah bez dopadu do právní sféry daňového subjektu na rozdíl od některých jiných úkonů správce daně. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006 - 98, uvedl: „*Pro potřeby posuzované věci je u daňové kontroly (§ 16 d. ř.) 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 (srov. náleží č. 29/2005 Sb. n. ÚS), se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Je zřejmé, že např. informační povinnost daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. a) d. ř.] je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků či dokonce obydli daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. f) d. ř.]. V návaznosti na takto nastíněné rozlišení je nutné posuzovat i aspekty daňové kontroly, jako možného nezákonného zásahu.*“ A dále: „*Nikoliv každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah. (...) Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za splnění podmínek zde nastíněných. (...) Za situace, kdy samotnou zprávou o daňové kontrole není (z její podstaty) daňový subjekt bezprostředně zkrácen na svých právech, nelze o takové zprávě hovořit jako o trvajícím důsledku nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.*“

[20] Výše citované závěry se uplatní i v nyní posuzované věci, neboť teprve ve spojení s konečným rozhodnutím mohou výsledky daňové kontroly představovat významný zásah do práv daňového subjektu. V rozsudku ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 59/2012 - 32, zdejší soud k výsledkům daňové kontroly uvedl, že „*(n)epříznivé následky, které tedy stěžovateli podle jeho tvrzení brozí, tak mohou nastat až v důsledku dalších úkonů příslušných správních orgánů, např. právě vydáním dodatečných platebních výměrů. Kontrolní zjištění a závěry z nich vyplývající však nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné ani způsobily vyvolat samy o sobě jakékoliv jiné právní následky, jež by znamenaly újmu*

pro stěžovatele. (...) Zprávu o kontrole nelze považovat za akt správního orgánu, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo závazně určují práva nebo povinnosti. (...) Sám fakt, že se stěžovatel se závěry o tom, že zpráva o kontrole není rozhodnutím, neztožnil, nemůže znamenat dotčení na jeho právech; zpráva o kontrole nemůže sama o sobě nijak zasáhnout právní sféru stěžovatele a nejedná se o právní akt, kterým by se správní orgán dotkl jeho veřejných subjektivních práv.“ Stěžovatel ostatně v žalobě ani v kasační stížnosti neuváděl, jakým způsobem do jeho právní sféry výsledky daňové kontroly zasáhly či mohly zasáhnout.

[21] Zkrácení práv je přitom jednou z podmínek žaloby proti nezákonnému zásahu, jak vyplývá např. z rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005, ve kterém zdejší soud dospěl k závěru, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky: **Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou 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.** “ Byť došlo ke změně úpravy řízení o ochraně před nezákonným zásahem nebo donucením správního orgánu a s účinností od 1. 1. 2012 se lze vedle ochrany před zásahem domáhat i jen určení toho, že zásah byl nezákonný, tak i zde se uplatní v rámci koncepce ochrany subjektivních veřejných práv ve správním soudnictví podmínka zkrácení na právech v důsledku nezákonného zásahu. Že je i ve vztahu k této části ust. § 82 s. ř. s. nutno aplikovat některé z výše uvedených podmínek přípustnosti, vyplývá i z judikatury zdejšího soudu, např. z rozsudku ze dne 25. 9. 2013, č. j. 2 Aps 5/2012 - 52: „Zákonodárce, počínaje dnem 1. 1. 2012, umožnil žalovat i jen na určení, že zásah byl nezákonný (čímž byla odstraněna shora uvedená 6. podmínka důvodnosti návrhu) a rozšířil podmínky přípustnosti žaloby tak, že žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.).“

[22] Rozlišení povahy úkonu správce daně je také východiskem závěrů, ke kterým dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, v němž uzavřel, že proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a není rozhodnutím ani ve smyslu § 65 s. ř. s. Právní názor, podle něhož by se proti vyřízení či nevyřízení námitek proti postupu pracovníka správce daně mohl daňový subjekt bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné, byl neudržitelný, protože kdyby po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební výměr, by byl daňový subjekt ponechán zcela bez soudní ochrany. Proto Nejvyšší správní soud dovodil, že zahájení i provádění daňové kontroly, která není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem, může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. K podobným závěrům jako v případě daňové kontroly lze dospět i u jiných zásahů bez dopadu do právní sféry daňového subjektu, proti kterým je daňovému subjektu umožněno brojit teprve v žalobě proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení. Jedná se například o zásah v podobě vedení správního řízení, v jehož rámci je prováděna daňová kontrola (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2007, č. j. 8 Aps 8/2007 - 90).

[23] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru krajského soudu, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze prozkoumat výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole. Tento závěr nicméně neznamená, že je možné

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zcela odhlédnout od postupu správce daně v daňovém řízení a hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly.

[24] Podle ust. § 85 daňového řádu totiž platí, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, což znamená, že činí úkony, které směřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o rozsahu daňové povinnosti zejména v návaznosti na tvrzení daňového subjektu. Přitom je vázán základními zásadami daňového řízení, takže mimo jiné musí postupovat bez zbytečných průtahů, uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena; musí rovněž šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[25] Povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty znamená, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, provádění daňové kontroly jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu: „*Již sama možnost opakování daňové kontroly způsobuje stav určité právní nejistoty a její realizace může představovat pro daňové subjekty značnou zátěž, v krajním případě může být dokonce nástrojem jejich "šikanování". Proto je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Ve vztahu k danému případu z toho vyplývá, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost "kontroly" postupu správce daně.“*

[26] Výše uvedený názor byl potvrzen i stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11, jímž byl korigován dřívější názor o principiální nepřijatelnosti bezdůvodné daňové kontroly vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Právní věta stanoviska zní: „**Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“**

[27] Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Krajský soud tak neměl povinnost zabývat se otázkou, zda stěžovatelem deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy, ale zda o této skutečnosti mohly vzniknout pochybnosti, které by vyžadovaly provést další dokazování, anebo zda vzhledem k absenci pochybností bylo další dokazování nadbytečné.

[28] V tomto směru Nejvyšší správní soud poukazuje na východiska, z nichž je třeba při posuzování možné nadbytečnosti úkonů správce daně vycházet. Daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost.

[29] Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsaný zákonný rámec. Daňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbyvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbyvá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkony daňovému subjektu „kradou čas a práci“, které není povinen správci daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.

[30] Oproti tomu může být zdánlivá nepřiměřenost úkonů daňové kontroly zapříčiněna nově zjištěnými skutečnostmi, které je třeba ověřit či doplnit, procesními komplikacemi danými náročností posuzovaného případu a zjišťovaných skutečnostmi, nedisciplinovaností daňového subjektu či svědků a podobně. Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv. S obecnými tvrzeními je krajský soud povinen vyrovnat se alespoň v obecné rovině a ohledně konkrétních námitek lze odkázat i na rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 6 Ads 127/2012 - 22, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „(v) odůvodnění napadeného rozsudku

krajský soud neměl podle názoru Nejvyššího správního soudu za povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit, nýbrž uchopit obsah a smysl její žalobní argumentace a vypořádat se s ní.“

[31] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zrekapituloval procesní postup správce daně a posoudil jednotlivé úkony žalovaného z pohledu jejich procesní úpravy v daňovém řádu. Neshledal pochybení v postupu žalovaného při provádění jednotlivých úkonů.

[32] Přitom krajský soud odkázal na ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a správně poznamenal, že „(s)právce daně *zvažuje, zda navrhované důkazy postačují, a které další je třeba provést, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav. Při posuzování, který důkaz bude proveden, nejsou pro správce daně stanovena žádná pravidla. Hodnocení těchto důkazů probíhá podle volného uvážení správce daně. Každý důkaz je třeba prověřit z hlediska závažnosti, nezbytnosti a věrohodnosti. Je pouze věcí správce daně, zda uzná provedené dokazování za dostatečné, či zda skutkový stav bude nutné prověřit dalším dokazováním. Zhodnocení všech provedených důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit a v této souvislosti určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv.“*

[33] Dále krajský soud při aplikaci tohoto závěru na posuzovaný případ uvedl: „*Vzhledem k náročnosti a rozsahu kontroly bylo zcela případné pečlivě zkoumat všechny skutkové okolnosti, na jejich základě mohl správce daně řádně zjistit a stanovit daňovou povinnost žalobce. Z nanejvýš svědomitého a pečlivého postupu správce daně nelze shledat, že postupoval nebospodárně, či že nešetřil práva daňového subjektu či třetích osob. Úkony správce daně v průběhu daňové kontroly byly prováděny řádně a zcela v souladu se zákonem.“*

[34] Jakkoli tedy odůvodnění krajského soudu je co do vypořádání se s otázkou účelnosti stěžovatelem napadených úkonů správce daně strohé, není ještě nepřezkoumatelné. Námitka stěžovatele, že se krajský soud nedostatečně zabýval účelností, důvodností nebo obsahem jednotlivých úkonů správce daně, proto není důvodná.

[35] Sama o sobě důvodná je stížní námitka nesprávného závěru o předčasnosti podané žaloby z důvodu, že teprve po jejím podání vydalo Odvolací finanční ředitelství vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ust. § 261 daňového řádu. Podle ust. § 85 s. ř. s. za středníkem nutnost vyčerpání jiných právních prostředků ochrany neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, jak tomu bylo i v posuzované věci (k využití stížnosti jako právní ochrany ve smyslu ust. § 85 s. ř. s. před středníkem viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25). Krajský soud tak dospěl k nesprávnému závěru, pokud podmínky přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem aplikoval i na žalobu, která požaduje toliko určení nezákonnosti zásahu. Toto pochybení však nemělo žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud žalobu projednal v plném rozsahu, jelikož podle jeho názoru došlo ke zhojení předčasnosti podání žaloby vydáním výše uvedeného vyrozumění.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Protože kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji podle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu