



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **autoDUKLA s.r.o.**, se sídlem kpt. Nálepky 2674, Pardubice V - Zelené Předměstí, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, týkající se žaloby žalobce proti zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice, ze dne 19. 3. 2014, č. j. 52 Af 40/2013 - 66,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 52 Af 40/2013 - 66, Krajský soud v Hradci Králové, pobočka Pardubice, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal určení, že rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole stěžovatele na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008 bylo nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že pokud původní daňová kontrola nebyla dosud ukončena, nic žalovanému nebránilo daňovou kontrolu rozdělit, jednu část následně ukončit a v další části pokračovat, zvláště pokud dospěl k závěru, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně dosud nebyly zjištěny co nejpůlněji. Stěžovatel byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění ve věci daně z přidané hodnoty a byla mu dána možnost, aby využil všech svých práv zaručených mu zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Popsanému postupu žalovaného podle krajského soudu nebránilo ani ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu,

neboť toto ustanovení *prima facie* omezuje pouze oprávnění daňového subjektu vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (smyslem tohoto ustanovení je zabránit častým obstrukčním jednáním daňových subjektů), nikoliv oprávnění správce daně provádět další dokazování (pokračovat v něm).

[3] Ze správního spisu podle krajského soudu neplyne též nic, z čeho by bylo možno dovodit, že postup žalovaného byl „odvetou za podanou stížnost“. Naopak, zdůvodnění žalovaného se krajskému soudu jeví jako zcela racionální a věrohodné. Není nic nezákonného, zvláštního či podezřelého na tom, že řídicí úroveň finančního úřadu upozorní pracovníky příslušného pracoviště na určité nedostatky v jejich činnosti, které zjistí (*pozn. NSS: pojem „řídicí úroveň finančního úřadu“ používají účastníci řízení i krajský soud k označení pro pracovníky finančního úřadu manažersky dozírající na pracovníky na územních pracovištích; ve skutečnosti nejde o žádný vztah instanční či jiné institucionální nadřízenosti, výbrž toliko o vnitřní organizační uspořádání finančního úřadu jako správce daně*). Může se tak stát formálně (např. písemným pokynem) či neformálně (např. ústně - v průběhu osobního či telefonického rozhovoru). Je totiž zcela běžné, že pracovníci územních pracovišť finančního úřadu spolupracují a konzultují své postupy s pracovníky finančního úřadu (a obráceně). Podle krajského soudu by bylo absurdní, aby o každém takovém kroku činili příslušné úřední osoby úřední záznamy – vždyť se jedná stále o jeden správní orgán. Namítaný zásah tak nebyl nezákonný.

[4] Pokud jde o výtky stěžovatele vůči výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a jednotlivá měsíční zdaňovací období kalendářního roku 2008, pak ty podle krajského soudu nijak nesouvisí s předmětem řízení vymezeným návrhem (určení nezákonnosti rozdělení daňové kontroly a pokračování v rozdělené daňové kontrole), nadto samotná výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně nemůže být nezákonným zásahem, není totiž s to zkrátit žalobce přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se žalobce nevystavuje riziku žádné sankce. Krajský soud tedy uzavřel, že výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva žalobce proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že postup správce daně je v obecné rovině možný, ale nikoliv v době, kdy již sepsal zprávu o daňové kontrole a avizoval její projednání, jestliže jde zcela jednoznačně o odvetu za podání stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole, za podání žádosti o přešetření způsobu vyřízení podané stížnosti a za podání repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatel upozorňuje, že daňový řád v § 88 nestanoví, že by správce daně mohl poté, co na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, o čemž byl daňový subjekt vyrozuměn, sdělovat daňovému subjektu nějaké dříve nesdělené a neodůvodněné pochybnosti a pokračovat v daňové kontrole, a to ani v dílčí daňové kontrole. V posuzované věci je takový postup vyloučen již proto, že jde o zjevné zneužití práva. Ustanovení § 261 odst. 2 daňového řádu výslovně stanoví, že podání stížnosti nesmí být stěžovateli na újmu. Tzv. řídicí úroveň správce daně nijak nezakrývá, že rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty je reakcí na podání stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole, na podání žádosti o přešetření způsobu vyřízení podané stížnosti a na podání repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Tvrdí však, že rozdělení daňové kontroly a pokračování v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty je důsledkem přešetření zákonnosti postupu správce daně při daňové kontrole na základě stěžovatelem podaných zmíněných podání. Kdyby bylo toto tvrzení pravdivé, musely by mít pokyny řídicí úrovně správce daně zcela jiný obsah

pokračování

a také formu. Vzhledem k závažnému obsahu i rozsahu podané stížnosti i obou dalších písemností by výsledek přešetření postupu správce daně musel být nutně sdělen vnitřním sdělením nebo by o něm musel být na územním pracovišti vyhotoven úřední záznam. Řídící úrovni finančního úřadu by také nemohly uniknout závažné vady v postupu správce daně při daňové kontrole, jak je stěžovatel namítal v podané stížnosti ze dne 29. 4. 2013. Zejména by jí nemohlo uniknout, že výsledek kontrolního zjištění a následně ani zpráva o daňové kontrole neobsahují řádné hodnocení důkazních prostředků ani důkazů a že tedy tyto listiny nemají zákonné náležitosti, jak je stanoví daňový řád. Řídící úrovni finančního úřadu by také nemohlo uniknout, že správce daně neodstranil rozpory ve výpovědích svědků. Obsah citované stížnosti lze snadno konfrontovat s obsahem stanoviska správce daně k vyjádření zmocněného zástupce daňového subjektu i zprávy o daňové kontrole - a při objektivním posouzení lze dospět k závěru, zda byly námitky stěžovatele proti postupu správce daně při daňové kontrole oprávněné. V daňovém spisu stěžovatele však není žádná listina, která by prokazovala, že se řídicí úroveň finančního úřadu objektivním přezkoumáním postupu správce daně při daňové kontrole opravdu zabývala. Jistěže není nic nezákonného na tom, že řídicí úroveň finančního úřadu upozorní pracovníky příslušného pracoviště na určité nedostatky v jejich činnosti, které zjistí, jak uvádí soud. Ale stěžovateli se jeví nezákonným postupem skutečnost, že skutečné nedostatky v činnosti pracovníků Územního pracoviště v Pardubicích nechává řídicí úroveň finančního úřadu bez povšimnutí, zato však „objeví“, jakým způsobem by bylo možné doměřit stěžovateli na dani ještě vyšší částku.

[6] Stěžovatel dále uvádí, že má o naplnění povinnosti správce daně stanovené v § 92 odst. 2 daňového řádu jiné představy než má žalovaný a krajský soud. Ztotožňuje se s výkladem předmětného ustanovení a vůbec celého § 92 na straně 503 – 513 publikace Baxa/Dráb/Kaniová/Lavický/Schillerová/Šimek/Žiškova – Daňový řád, komentář, I. díl, Wolters Kluwer, Praha 2011, přičemž na tento komentář odkazuje. Postupy správce daně i řídicí úroveň finančního úřadu nemají s naplněním povinnosti správce daně stanovené v § 92 odst. 2 daňového řádu podle zmíněného komentáře nic společného. V době nezákonného zásahu již byla ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu sepsána o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob i daně z přidané hodnoty zpráva, která by měla být podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodněním následně vydaných dodatečných platebních výměrů. Ohledně náležitostí odůvodnění zprávy odkazuje stěžovatel na výše uvedený komentář k daňovému řádu, který rozsáhle cituje od str. 620. Kontrolní zjištění a zpráva o daňové kontrole nesplňují podle stěžovatele zákonné požadavky na jejich obsah; lze proto podle jeho názoru usuzovat na to, že postup žalovaného byl „odvetou za podanou stížnost“. Již v žalobě stěžovatel uvedl, že o nezákonnosti zásahu správce daně svědčí i to, že výzva k prokázání požadovaných skutečností ze dne 3. 7. 2013 se dá splnit jen navržením těch důkazních prostředků, které stěžovatel již navrhoval a které správce daně odmítl provést. Správci daně bylo známo, že stěžovatel žádné jiné důkazní prostředky nemá. Přesto byl stěžovatel v předmětné výzvě k předložení neexistujících důkazních prostředků nebo důkazních prostředků, které již předložil, vyzýván. I to svědčí o účelovosti vydané výzvy. Výtky stěžovatele proti předmětné výzvě tedy úzce souvisely s podanou žalobou, neboť osvědčovaly, že ze strany správce daně jde o účelově vydanou výzvu jako odvetu za podání stížnosti. V tom, že se krajský soud účelově ztotožnil s názorem žalovaného, aniž by přihlédl ke skutečnostem svědčícím o nezákonnosti a účelovosti postupu žalovaného, spatřuje stěžovatel jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

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

[8] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný především odkázal na svá předešlá vyjádření ve věci, ve kterých uvedl, že skutečnost, že na základě opakovaného podávání stížností došlo k přezkoumání průběhu daňové kontroly řídicí úrovní finančního úřadu a následně došlo k rozdělení kontroly, nemůže být považována za úmyslné způsobení újmy stěžovateli správcem daně. Rozdělení kontroly bylo provedeno především z toho důvodu, že správce daně je povinen stanovit daň z přidané hodnoty správně a zároveň neprodlužovat bezdůvodně kontrolu daně z příjmů, kde již v době oddělení od kontroly daně z přidané hodnoty byla provedena všechna potřebná zjištění, k nimž se stěžovatel vyjádřil, přičemž správce daně zaujal k jeho vyjádřením své stanovisko, jež zahrnul do zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů, kterou se stěžovatelem projednal samostatně. Je zcela běžné, že spolu finanční úřady a jejich územní pracoviště vzájemně spolupracují a konzultují své postupy (územní pracoviště je součástí finančního úřadu, jedná se o jednu instituci), a toto může probíhat i pouhým ústním podáním v průběhu osobního či telefonického rozhovoru a není v žádném zákonném ustanovení uvedeno, že o této spolupráci či konzultacích musí být vyhotovena písemná listina. K námitce neodstranění rozporů ve svědeckých odpovědích žalovaný uvádí, že důkazní břemeno v tomto směru prvotně tíží daňový subjekt. Zpráva o daňové kontrole pak obsahuje veškeré náležitosti dle § 88 odst. 1 daňového řádu. V případě, že s tím stěžovatel nesouhlasí, umožňuje § 108 odst. 1 daňového řádu přezkoumat vydané rozhodnutí řádným opravným prostředkem. Stěžovatel toto své právo využil a proti dodatečnému platebnímu výměru podal odvolání.

[9] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] 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.

[11] Ze spisu vyplynulo, že žalovaný zahájil u stěžovatele dne 16. 12. 2010 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a za jednotlivá zdaňovací období roku 2008. Sdělením ze dne 21. 1. 2013 seznámil žalovaný stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění. Po stanovení lhůty se k výsledku kontrolního zjištění stěžovatel vyjádřil a navrhl jeho doplnění. Zároveň stěžovatel namítal nezákonnost postupu žalovaného, absenci hodnocení důkazních prostředků a důkazů ve výsledku kontrolního zjištění a navrhl doplnění důkazního řízení. Písemností ze dne 12. 4. 2013 sdělil žalovaný stěžovateli své stanovisko s tím, že se jeho závěry nemění. Následně žalovaný navrhl stěžovateli data pro projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel reagoval dne 30. 4. 2013 stížností podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť dle stěžovatele nezákonně zpracovaná zpráva o daňové kontrole není schopna řádného projednání. Stížnost byla shledána nedůvodnou, o čemž byl stěžovatel vyrozuměn sdělením ze dne 6. 5. 2013, načež dne 10. 5. 2013 požádal Odvolací finanční ředitelství o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství dne 18. 6. 2013 uvedlo, že tuto žádost posoudilo jako nedůvodnou. Stěžovatel reagoval replikou ze dne 20. 6. 2013. Odvolací finanční ředitelství v písemnosti ze dne 15. 8. 2013 stěžovateli sdělilo, že daňový řád podání repliky neumožňuje. V písemnosti ze dne 3. 7. 2013 žalovaný stěžovateli sdělil, že v návaznosti na jeho podanou stížnost proti postupu žalovaného, žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumala dosavadní průběh daňové kontroly řídicí úroveň žalovaného, která rozhodla, že ve vazbě na zjištění u daně z příjmů právnických osob bude samostatně pokračováno v dokazování u zahájené kontroly na dani z přidané hodnoty. Výzvou ze dne 3. 7. 2013 žalovaný vyzval stěžovatele k prokázání skutečností v pokračující daňové kontrole daně z přidané hodnoty.

pokračování

[12] Ze spisu vyplývá, že v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období nakupoval stěžovatel ojetá motorová vozidla na základě kupních smluv, a to od právnických i fyzických osob. Žalovaný zjistil, že v případě 32 kupních smluv jsou jako obchodní partneři (prodávající) uvedeny fyzické osoby, které nebyly po zadání osobních údajů uvedených na příslušných kupních smlouvách nalezeny v centrální evidenci obyvatel. Vzhledem k této skutečnosti vznikly žalovanému pochybnosti o tom, od koho byla ojetá vozidla skutečně nakoupena a zda pořizovací cena těchto vozidel uvedená na kupních smlouvách odpovídá ceně, za kterou byla jednotlivá vozidla skutečně nakoupena.

[13] Podle tvrzení žalovaného pak bylo na jeho řídicí úrovni zjištěno, že pracovníci územního pracoviště opomněli promítnout zjištění vyplývající z kontroly daně z příjmů právnických osob do postupu při kontrole daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že závěry týkající se daně z příjmů právnických osob se nezměnily, rozhodla řídicí úroveň žalovaného o oddělení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a kontroly daně z přidané hodnoty.

[14] 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 zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

[15] 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 rozhodnutí správního orgánu. 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 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.

[16] 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.

[17] Výsledky daňové kontroly ještě nemusejí nutně směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé. 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.*“

[18] 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 hrozí, 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, nezotožnil, 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.*“

[19] 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 Sb. NSS, 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 opakovaní „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byl 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

pokračování

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.).*“

[20] 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, č. 735/2006 sb. NSS, 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).

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze přezkoumat 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. 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, 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.

[22] 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 opakovaní 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.“

[23] 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 správci 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.“**

[24] 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 dospět k věcnému posouzení případu, tzn. zejména posoudit okolnosti nákupu motorových vozidel a s tím související rozpory ve výpovědích svědků, ale uvážit, zda o této skutečnosti mohly vzniknout pochybnosti, které by vyžadovaly další provádění kontroly za účelem stanovení správné výše daně z přidané hodnoty, a také zda další postup žalovaného, který pokračoval v kontrole poté, co již avizoval projednání zprávy daňové kontroly, byl v souladu se zákonem.

[25] Výše uvedenou povinnost krajský soud splnil, když dospěl k závěru, že pochybnosti o správném stanovení daně z přidané hodnoty skutečně existovaly a že popis žalovaného, jak k odhalení těchto pochybností došlo na jeho řídicí úrovni, je logický a důvěryhodný. S tímto závěrem se zdejší soud ztotožňuje. Předně byly dány závažné prvotní pochybnosti odůvodňující vedení daňové kontroly, které spočívaly v tom, že jako obchodní partneři stěžovatele byly uvedeny fyzické osoby neevidované v centrální evidenci obyvatel. Vedle toho byly dány i pochybnosti vyplývající z kontroly daně z příjmů právnických osob, jejíž závěry nebyly promítnuty do postupu při kontrole daně z přidané hodnoty. Žalovaný tak shledal svůj dosavadní postup uspěchaným a nedostatečným. V takovém případě nelze odmítat pokračování daňové kontroly, které směřuje k tomu, aby byly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejpřesněji.

pokračování

[26] V tomto směru platí, že 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 nálezn 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.

[27] V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, zdejší soud dospěl k závěru, že „(p)ouze 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, již 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 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, nezbytvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbytvá 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 prováděny 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.“ Rozdělení a pokračování v daňové kontrole v posuzovaném případě nelze považovat za zjevně neúčelný úkon, neboť směřuje ke správnému stanovení daně z přidané hodnoty.

[28] Co se týče postupu při provádění daňové kontroly, disponuje správce daně poměrně širokým uvážením. V rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 104/2007 - 94, který citoval i krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, dospěl zdejší soud k závěru, že „je především na uvážení správce daně, zda přistoupí k sepsání jedné souhrnné zprávy o daňové kontrole, či vyhotoví-li zprávu několik. V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit ani to, že by kontrola zahájena souhrnně za několik zdaňovacích období musela být ukončena vždy jednou souhrnnou zprávou, ani to, že kontrola zahajovaná postupně nesmí být ukončena zprávou souhrnnou.“ V rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, zdejší soud uvedl, že „daňové kontroly stejné daně za jednotlivá zdaňovací období jsou do jisté míry oddělenými procesními postupy (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, či rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 1 Afs 32/2008 - 66 ve věci MIKANA RAIL SYSTEMS s. r. o.). Každý z těchto procesních postupů se vztahuje ke jinému předmětu rozlišenému pomocí časového kritéria, jeho konkrétním předmětem jsou tedy různé skutečnosti, a to obzvláště za situace, kdy předmětem daňové kontroly je daň za příslušné zdaňovací období. Správci daně by nic nebránilo v tom, aby dle své úvahy závislé na vývoji důkazního řízení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím zpracoval pro každé zdaňovací období samostatnou zprávu o daňové kontrole a projednal ji s daňovým subjektem odděleně.“ Vzhledem k tomu, že v posuzované věci nebyla daňová kontrola v předmětné době ukončena a pochybnosti žalovaného panovaly toliko ve vztahu ke stanovení daně z přidané

hodnoty, není postup žalovaného v rozporu se zákonnou úpravou provádění daňové kontroly ani se zásadou procesní ekonomie. Rozdělení daňové kontroly, aby byla vedena pouze v nutném rozsahu, rovněž přispívá ke snížení zátěže daňového subjektu, jak již bylo uvedeno. Jak je patrné ze správního spisu, stěžovatel byl po rozdělení a pokračování kontroly seznámen s výsledky kontrolního zjištění ve věci daně z přidané hodnoty a byla mu dána možnost, aby využil všech svých práv zaručených mu daňovým řádem.

[29] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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. Je pouze věcí správce daně, zda uzná provedené dokazování za dostatečné, či zda skutkový stav bude nutné prověřit dalším dokazováním. Při posuzování, který důkaz bude proveden, nejsou pro správce daně stanovena žádná pravidla. Nelze proto ani vyžadovat, aby v zásadě neformální komunikace mezi jednotlivými organizačními úrovněmi správce daně, která se týká směřování dalšího postupu při provádění kontroly, byla vedena ve správním spisu ve formě úředních záznamů.

[30] Není přitom rozhodující, na které organizační úrovni žalovaný dospěl k závěru o nutnosti pokračování v daňové kontrole ani zda k tomu došlo na základě vlastní úvahy nebo při prošetření stížností a jiných podání stěžovatele. Pouze na základě skutečnosti, že žalovaný odhalil svá vlastní pochybení při vypořádávání stížnosti stěžovatele, nelze následnou reakci považovat za odvetu proti stěžovateli nebo zneužití práva správce daně. V tomto směru je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně účelovost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv.

[31] Stěžovatel vyvozuje závěr, že rozdělení daňové kontroly a pokračování v ní představovalo odvetu za podání stížnosti a dalších podání v tom, že řídicí úrovni žalovaného nemohly uniknout závažné vady v činnosti žalovaného a že kontrolní zjištění a zpráva o daňové kontrole nesplňují zákonné požadavky na jejich obsah. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že se s takto obecně formulovanými námitkami může vyrovnat pouze v obecné rovině. Z porovnání obsahu stížností a dalších podání stěžovatele a obsahu přípisů a zpráv žalovaného nejsou patrné žádné indicie, které by přisvědčily námitkám stěžovatele. Ani skutečnost, že žalovaný odhalil pouze některé nedostatky ve svojí činnosti a rozhodl se je napravit, nemůže v zásadě prokazovat účelovost takového postupu. V dané věci zdejší soud neshledal nad rámec věcného posouzení, které není předmětem tohoto řízení, žádné natolik závažné nedostatky nebo úkony žalovaného, které by svědčily o tom, že postup žalovaného byl odvetou za procesní aktivitu stěžovatele. A to ani co se týče odůvodnění kontrolních zjištění a zprávy o daňové kontrole. S výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole byl stěžovatel seznámen a mohl proti nim využít opravného prostředku, což učinil. O účelovosti postupu žalovaného nesvědčí ani výzva žalovaného ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1070619/13/2801-05404-607156, k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Je na vůli daňového subjektu, jakým způsobem skutečnosti uváděné v daňových tvrzeních prokáže, a vydanou výzvou mu bylo i v situaci, kdy jím navrhovaný opakovaný výslech svědka byl žalovaným shledán jako nadbytečný, umožněno, aby tak učinil. I kdyby bylo žalovanému známo, že stěžovatel již dalšími důkazními prostředky nedisponuje, nejednalo se o důvod nezákonnosti rozdělení a pokračování daňové kontroly, ale pouze o možnost stěžovatele doložit a prokázat rozhodné skutečnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, neboť krajský soud správně posoudil právní otázku zákonnosti úkonů žalovaného a své rozhodnutí řádně a srozumitelně

pokračování

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

[33] 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, který byl procesně úspěšný, v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto ani on na jejich náhradu nemá právo, i když obecně vzato by takové právo měl.

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

V Brně dne 18. července 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu