



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně Mgr. Evy Šonkové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **TRUCK RACING 4 YOU, s. r. o.**, se sídlem Za Hládkovem 680/12, Praha 6, zastoupený JUDr. Viktorem Kvičalou, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 195/18, Prostějov, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **2) Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště ve Znojmě**, se sídlem nám. Svobody 8, Znojmo, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4347182/19/3020-60562-701444, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 17. 7. 2020, č. j. 29 Af 42/2020 - 61,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaným 1) a 2) se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Meritem projednávané věci je otázka, zda výzva k prokázání skutečností pro správné stanovení daně je rozhodnutím dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Narační část rozhodnutí byla soudem významně zkrácena ve snaze dobrat se přehledně merita věci.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 až únor 2019. Výzvou k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4347182/19/3020-60562-701444, dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jej vyzval k prokázání a doložení ve výzvě specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně (oprávněnost uplatněných odpočtů daně na vstupu).

[3] Žalobce proti výzvě brojil (kromě žaloby) i stížností dle § 261 daňového řádu, kterou však žalovaný 2) neshledal důvodnou, stejně pak žalovaný 1) neshledal důvodnou žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[4] Proti výzvě a způsobu vyřízení stížnosti podal žalobce obsáhlou žalobu (58 stran). Vůči žalovanému 2) se domáhal vyslovení nicotnosti výzvy a navrácení stavu daňové kontroly do doby před vydáním výzvy. Výzvu označil za „procesní potrat“ či „pavýzvu“. Žalobce měl za to, že žalovaný 1) významně pochybil, shledal-li nedůvodnou žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, neboť neodstranil žalobou napadenou výzvu pro její nicotnost, ačkoliv měl k tomu, coby nejbližší nadřízený správní orgán, pravomoc. Proto jej žalobce také označuje za žalovaného.

[5] Krajský soud žalobu odmítl. Uzavřel, že odepřením soudního přezkumu výzvy k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 daňového řádu žalobce neztrácí možnost zpochybňovat její zákonnost, resp. zákonnost procesního postupu správce daně. Může tak učinit při uplatnění procesních prostředků ochrany proti konečnému rozhodnutí (platebnímu výměru, dodatečnému platebnímu výměru atp.) vydanému v rámci daňového řízení. Ani prošetření způsobu vyřízení stížnosti nepředstavuje rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. K tomu krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, č. 2956/2014 Sb. NSS.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaných a repliky žalobce

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] V kasační stížnosti konstatoval, že výzvou k prokázání skutečností došlo k pěti významným zásahům do jeho práv. Důkladně (po náročných konzultacích s daňovými experty) přitom zvážil, zda podá žalobu dle § 65 s. ř. s. či § 82 s. ř. s. Komentář k daňovému řádu [BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9 (dále jen „komentář k daňovému řádu“)], resp. autor příslušné pasáže JUDr. Baxa, označuje výzvu k prokázání skutečností za rozhodnutí. Jedná se přitom o rozhodnutí, kterým správce daně přiznává práva, ukládá povinnosti nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem.

[8] Stěžovatel tedy Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby soud z názvu „věci“ vyjmul (šlo o formální pochybení) „ustanovení § 65“ a „proti rozhodnutí správního orgánu“, takže pak požadovaný název věci formálně právně bude „žaloba podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v účinném znění“ (varianta 1), nebo zrušil rozhodnutí krajského soudu, neboť ten měl stěžovatele vyzvat k odstranění vad podání a přihlížet k jeho obsahu (varianta 2).

[9] Dále stěžovatel cituje řadu rozhodnutí Nejvyššího správního a Ústavního soudu z oblasti dokazování v daňovém řízení. Stěžovatel si je plně vědom, že výsledky postupu dle § 261 odst. 1 a 6 daňového řádu nejsou rozhodnutími.

[10] Závěrem uvádí, že si lze jen stěží představit, že soud potvrdí, že nezákonně vedenými dílčími postupy, při kterých bylo podstatným způsobem porušeno velké množství ustanovení daňového řádu, vyústilo ze strany správce daně do zákonného rozhodnutí. Též si stěží lze představit ze strany soudů nezáměr o nápravu objektivně doložené nezákonnosti. Každá

nezákonnost by měla být ve veřejném zájmu odstraněna, takovým velkým množstvím vad zatížené rozhodnutí zrušeno a stav daňové kontroly vrácen do doby před vydáním výzvy.

[11] Žalovaný 1) se ztotožnil s důvody pro odmítnutí žaloby snesenými krajským soudem. Doplnil, že z podané žaloby je patrná výslovně projevovaná vůle žalobce (stěžovatele) žalobou napadnout výzvu vydanou správcem daně. Žalobní návrh byl „zřejmý“ a žádnou vadu dle § 37 či § 71 s. ř. s. neobsahoval; bylo z něj jednoznačně patrné, jaké rozhodnutí je napadáno, co je vytýkáno a čeho se žalobce (nyní stěžovatel) domáhá. Za stěžejní žalovaný 1) považuje to, že stěžovatel odmítnutím žaloby neztrácí možnost zpochybňovat zákonnost výzvy, resp. zákonnost procesního postupu správce daně. Může tak učinit při uplatnění procesních prostředků ochrany proti konečnému rozhodnutí (platebnímu výměru, dodatečnému platebnímu výměru atp.) vydanému v rámci daňového řízení.

[12] V řízení se žalovaný 1) nedopustil ani namítaných procesních pochybení. Vzhledem k tomu, že neshledal, že by stěžovatelem napadená rozhodnutí splňovala podmínky nicotnosti rozhodnutí dle § 105 daňového řádu, odložil podnět stěžovatele, o čemž ho také vyrozuměl písemností ze dne 26. 5. 2020, č. j. 19987/20/5100-41452-712079. Vyrozumění o vyřízení stížnosti ani vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., což nezpochybňuje ani stěžovatel.

[13] K tomu v replice stěžovatel namítá, že své závěry žalovaný 1) čerpá z rozsudku krajského soudu, přičemž jsou obecné a dostatečně nereagují na jeho kasační argumentaci. Stěžovateli je známo, že daňový řád umožňuje podat odvolání proti platebním, resp. dodatečným platebním výměrům. Toto ale platí pro případ vedení daňové kontroly ze strany správce daně zákonným způsobem. Projednávaná věc je ale naprosto odlišná, neboť správce daně již od doby před zahájením kontroly postupoval nezákonným způsobem, proti kterému stěžovatel brojil jak stížnostmi, tak žádostmi o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Z tohoto důvodu naprosto nesouhlasí s odmítnutím žaloby. Žalobou brojí proti nezákonnému postupu správce daně, který vyústil do prvního „procesního potratu“ – vydání „pavýzvy“. Žádá proto soud, aby výzvu prohlásil za neplatnou či nicotnou, neboť na jejím nezákonném základě nemohla být vydána další řádná rozhodnutí, ale byly vydány pouze další procesní „pavýzvy“. Stěžovatel dále zdůraznil, že procesní předpisy určené k ochraně práv je nutno vykládat takovým způsobem, aby byly účinné v praxi (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 3930/14).

[14] Krajský soud měl zvolit postup příznivější pro naplnění práva (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000). Krajský soud měl vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v případě varianty č. 1 v době vydání napadeného rozhodnutí, „pavýzvy“ vydané správcem daně; v případě varianty č. 2 v době nezákonného zásahu správního orgánu, který není rozhodnutím. Skutková zjištění uvedená žalovaným 2) v „pavýzvě“ a žalovaným 1) ve vyrozumění dle § 261 odst. 6 daňového řádu nebyla úplná a byla procesně závadná. Krajský soud přesto nepřihlédl ke skutkovému stavu a formální pochybení v žalobě vzal jako procedurální překážku, aniž by skutkový stav vzal jako příznivější pro naplnění práva.

[15] Žalovaný 2) úvodem připomněl, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky zplnomocněného zmocněnce stěžovatele dne 6. 5. 2020. Poukazuje na zásadu subsidiarity dle § 5 s. ř. s. a nevyčerpání všech prostředků ochrany. Závěrem shledal námítky stěžovatele stran pěti zásadních „zásahů“ [pochybení stran výzvy k prokázání skutečností žalovaného 2)] nedůvodnými.

[16] Velmi rozsáhlou repliku stěžovatel uvedl tím, že valná část vyjádření obsahuje v převážné míře neobjektivní, překroucené, polopravdivé a nepravdivé údaje, a dále se zcela mýjí

se základními argumenty, které navrhl soudu (v podobě dvou variant rozhodnutí). Stěžovatel dále zevrubně popisuje procesní průběh a vady řízení, přičemž uzavírá, že podle skutečného stavu se daňová kontrola nachází buď ve fázi bezprostředně po protokolu o zahájení daňové kontroly, neboť výzva k prokázání skutečností byla vydána nezákonně, popř. je „pavýzvou“, nebo ve fázi před seznámením s výsledkem kontrolního zjištění. V replice neopomněl vznést námitky proti případnému rozhodnutí ve věci v souvislosti s jeho údajným zapojením do podvodného řetězce.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] V úvodu soud vymezil, že meritem věci je posouzení toho, zda výzva k prokázání skutečností je rozhodnutím dle § 65 s. ř. s.

[20] V projednávané věci byly zásadní zásahy do práv žalobce (stěžovatele) spatřované ve výzvě k prokázání skutečností součástí daňové kontroly (konkrétně dokazování v ní), tedy postupu zpravidla ústíčího do vydání rozhodnutí o stanovení daně, o čemž v nyní souzené věci svědčí vydání zprávy o daňové kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2020, č. j. 1 Afs 77/2020 – 29). Šlo tedy o rozhodnutí (slovy autorů komentáře k daňovému řádu k § 109 odst. 2; včetně důvodové zprávy zde citované) – ovšem procesní povahy, upravující průběh řízení, které samostatně nepodléhá odvolacímu přezkumu a jeho zákonnost se zkoumá až v rámci odvolání proti výsledku řízení (daňové kontroly), ve kterém k výzvě došlo (zpravidla rozhodnutí o stanovení daně vydanému po ukončení daňové kontroly). V opačném případě (dojde-li k ukončení daňové kontroly jinak než stanovením daně) výzva do práv stěžovatele ani relevantně (ve smyslu namítaných zásahů - nezákonností) nezasáhne. Povinnosti stanovené výzvou se totiž týkají přímo dokazování (unesení důkazního břemene) v řízení o stanovení daně v rámci (fáze) daňové kontroly.

[21] Jde-li o otázku formálně vadné kvalifikace žaloby, soud poukazuje na výstižně vyjádřené závěry k soudnímu přezkumu „zásahů“ v průběhu daňového řízení v nálezů Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19. Prostřednictvím zásahové žaloby 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 (srov. např. i rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, či bod [42] usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

[22] Rozšířený senát ve výše citovaném usnesení potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit „předstíženého“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam pro posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“. Extenzivní výklad pojmu „zásah“ by totiž umožnil rozložit daňové řízení v nespočet individuálních zásahů, které by mohl účastník napadnout nespočtem zásahových žalob. To jistě není žádoucí a ve svém důsledku by to znamenalo zablokování celého řízení (srov. také rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51). Takové procesní úkony je možno podrobit soudnímu přezkumu jen společně se správním rozhodnutím, jemuž předcházely, a to na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s.

[23] V projednávané věci tedy nepřicházela v úvahu ani zásahová žaloba, neboť výzva k prokázání skutečností [žalovaného 2]) sama o sobě nezasahuje přímo do práv stěžovatele, přičemž uváděné nezákonnosti podléhají soudnímu přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020 – 36, a v něm citovanou judikaturu). Je proto nerozhodné, zda krajský soud stěžovatele měl či neměl vyzvat k odstranění vad podání, resp. změně žalobního typu.

[24] Výše uvedeného „předstižného“ posouzení zákonnosti dokazování v řízení o stanovení daně nelze docílit ani cestou žaloby proti vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jímž se podrobila přezkumu výzva k prokázání skutečností [žalovaného 2]), jak správně uzavřel krajský soud. Krajský soud výstižně a podrobně vyložil s odvoláním na stabilní judikaturu povahu tohoto rozhodnutí, byť v souladu se zákonem označeného jako výzva, a odlišil je od jiných rozhodnutí procesní povahy, která předmětem soudního přezkumu za odlišných procesních okolností být mohou. Správně pak uzavřel, že v posuzované věci se o takový případ nejedná (srov. body 4-8 odůvodnění jeho usnesení).

[25] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud považuje usnesení krajského soudu za zákonné.

[26] Nadto Nejvyšší správní soud dodává, že žaloba proti výzvě byla podána dne 2. 7. 2020, přičemž samotná výzva byla vydána 8. 10. 2019. Na první pohled tedy šlo i o žalobu (podle § 65 s. ř. s.) zjevně opožděnou, i pokud by šlo o žalobu přípustnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. V projednávané věci Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasací stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasací stížnosti. Žalovaným, kterým by jinak jakožto úspěšným účastníkům řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasací stížnosti žádné náklady nad rámec jejich běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26. srpna 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu