



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **I. Č.**, zastoupeného JUDr. Markétou Fichtnerovou, advokátkou se sídlem Most, SNP 1872, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Podbořanech**, se sídlem Podbořany, Masarykovo náměstí 733, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2006, č. j. 15 Ca 162/2006 - 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozsudkem zamítl krajský soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, jíž se žalobce domáhal vyslovení zákazu žalovanému (dále jen „správce daně“) pokračovat v provádění úkonů, které mohou být prováděny pouze v rámci řádně zahájené daňové kontroly, a použít výsledky a zjištění takto neoprávněně získané v daňovém řízení. Žalobce spatřoval nezákonný zásah v tom, že správce daně u něj ve skutečnosti prováděl formálně skrytou opakovanou daňovou kontrolu na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2000, 2001 a 2002, přičemž hrozilo i opakování zásahu, protože správce daně vydal žalobci dne 21. 6. 2006 dle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) výzvu k prokázání zdanitelných příjmů, základu daně a daňové povinnosti u daně z příjmů za výše uvedená zdaňovací období.

Jako rozhodné skutečnosti žalobce uvedl:

Daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za uvedené období správce daně zahájil dne 10. 9. 2003 protokolem č. j. 20257/2003/202930/1121, a řádně ukončil podpisem zprávy o daňové kontrole dne 6. 2. 2004 a následně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob. Žalobce napadl platební výměry odvoláním, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo svým rozhodnutím ze dne 30. 11. 2004, č. j. 10953/110/04. Na základě žaloby, již se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství, Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 1. 2. 2006, č. j. 15 Ca 21/2005 - 30 zrušil jak toto rozhodnutí, tak i jemu předcházející dodatečné platební výměry a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Dne 5. 5. 2006 správce daně doručil žalobci „sdělení“ č. j. 12728/06/202930/5909 (jde zřejmě o sdělení č. j. 11001/2006/202930/1121 – pozn. soudu), v němž ho informoval o tom, že dne 5. 6. 2006 se uskuteční výsledky jmenovitě určených svědků, jichž má právo se zúčastnit.

Přestože v tomto sdělení nebylo uvedeno žádné ustanovení daňového řádu, žalobce byl toho názoru, že ve skutečnosti jde o výsledky svědků prováděný správcem daně v rámci daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, protože v jiném ustanovení daňového řádu není právo daňového subjektu účastnit se výsledku svědků zakotveno. Správce daně nemůže podle žalobce běžně provádět dokazování mimo daňovou kontrolu. Žalobci nebylo známo, že by vůči němu bylo zahájeno jakékoliv dosud neukončené daňové řízení nebo daňová kontrola.

Žalobce se proti uvedenému „sdělení“ neúspěšně bránil podáním námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Správce daně na jeho námitku reagoval „sdělením“ ze dne 15. 5. 2006, č. j. 12728/06/202930/5909, v němž uvedl, že žádná daňová kontrola u žalobce neprobíhá a že správce daně jedná „na příkaz“ krajského soudu, který mu uložil doplnit daňové řízení o výsledky svědků. Žalobce se s tímto neztotožňuje, protože účastníkem řízení před krajským soudem bylo finanční ředitelství, nikoli správce daně a krajský soud pouze konstatoval, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Domníval se, že po vrácení věci mělo finanční ředitelství pouze zastavit řízení o odvolání dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu, protože zrušením dodatečných platebních výměrů odpadl důvod řízení. Vyměřovací řízení zahájené na základě výše uvedené daňové kontroly bylo ukončeno vydáním dodatečných platebních výměrů a po jejich zrušení se toto řízení v žádném případě neobnovuje. Správce daně by toto řízení mohl znovu zahájit pouze za splnění zákonných předpokladů, tedy užití mimořádných opravných prostředků, k čemuž se jasně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 223/2004. Jestliže správce daně daňovou kontrolu řádně nezahájil, zbavil žalobce všech práv, která mu zaručuje ustanovení § 16 daňového řádu. Důsledkem pokračování v této nezákonné daňové kontrole, resp. v jednotlivých úkonech, které pod pojem daňové kontroly spadají, je žalobcova povinnost strpět výkon státní moci a vynaložit náklady na právní zastoupení v částkách 15 000 až 20 000 Kč.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, když dospěl k závěru, že prováděním úkonů, proti nimž žalobce brojí, po té, co byly zrušeny i dodatečné platební výměry, se správce daně nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. nedopustil. Úkony, které správce daně provedl následně po zrušujícím rozsudku, nelze podle krajského soudu považovat za pokračování v daňové kontrole ukončené výše zmíněnou zprávou o daňové kontrole. Krajský soud zdůraznil, že daňovou kontrolu není možné ztotožňovat s vyměřovacím řízením, které zahrnuje veškeré aktivity směřující k vyměření daně, včetně podání daňového přiznání, úkony v rámci případného vytýkácího řízení a úkony při dokazování. Vyměřovací řízení

tak pokračuje i po skončení daňové kontroly. Naproti tomu daňová kontrola je souhrnem řady dílčích úkonů, které jsou ukončeny projednáním zprávy o ní a i když se provádí v rámci vyměřovacího řízení, jedná se o samostatný úsek, který je přesně časově ohraničen. Oprávnění daňového subjektu klást svědkům otázky při místním šetření a ústním jednání je sice výslovně upraveno pouze v ustanovení § 16 odst. 4 daňového řádu, které stanoví práva daňového subjektu při provádění daňové kontroly, nicméně je nutné jej analogicky aplikovat i na ty případy, kdy je svědek vyslýchán mimo rámec daňové kontroly. Právo daňového subjektu klást svědkům otázky v jakémkoli stadiu daňového řízení je třeba dovodit ze zásady vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovými subjekty zakotvené v ustanovení § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu.

Pokud jde o návaznost postupu správce daně na rozsudek, jímž bylo zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství a dodatečné platební výměry, krajský soud konstatoval, že z ustanovení § 78 s. ř. s. vyplývá, že po zrušení rozhodnutí prvoinstančního orgánu soudem se řízení dostává do procesní fáze před jeho rozhodnutí, a musí být dále vedeno před tímto orgánem. Přitom není podstatné, že ve zrušujícím rozsudku se věc vrací tomu správnímu orgánu, který je účastníkem řízení, tedy správnímu orgánu druhého stupně (v daném případě finančnímu ředitelství). V dalším řízení pak může správní orgán provádět jak důkazy, na jejichž absenci poukázal soud ve zrušujícím rozsudku, tak i další důkazy, vyjde-li jejich potřeba najevo. Přitom musí být dodrženy základní zásady daňového řízení a ustanovení o dokazování; správce daně tedy musí dát daňovému subjektu prostor k prokázání všech skutečností dle § 31 odst. 8 daňového řádu, analogicky podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu a v souladu se zásadou součinnosti seznámit daňový subjekt s výsledky nových zjištění, umožnit mu se k výsledku a způsobu zjištění vyjádřit a případně navrhnout jeho doplnění.

Konečně krajský soud uvedl, že samotným dokazováním provedeným následně po zrušujícím rozsudku, se v rámci tohoto řízení nemohl zabývat, protože i kdyby jej shledal nesprávným, nejednalo by se o nezákonný zásah, ale o porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Přezkum postupu při dokazování tak může provést až v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností, kterou doplnil ve lhůtě, jež mu k tomu krajský soud stanovil. Domáhá se jeho zrušení a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. Jako důvody kasační stížnosti výslovně označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V kasační stížnosti zopakoval žalobce své žalobní námitky; zdůraznil, že z dřívějšího zrušujícího rozsudku krajského soudu nevyplývalo, že by se věc měla vracet správci daně k jakémukoli dalšímu řízení a že úkony, které správce daně po tomto rozsudku prováděl, ve skutečnosti byly opětovnou formálně skrytou daňovou kontrolou, přičemž zde nebyly dány podmínky pro opakování daňové kontroly, jak je vymezil Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku sp. zn. 5 Afs 223/2004.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů žalobce spatřuje v tom, že se krajský soud nevypořádal s argumentací žaloby, že postup správce daně v podstatě představuje opakovanou daňovou kontrolu, která je nepřípustná.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje žalobce v názoru krajského soudu, že je možné doplňovat dokazování i mimo daňovou kontrolu v rámci „doplňovacího vyměřovacího řízení“. Žalobce je i nadále přesvědčen, že se jedná o opakovanou daňovou kontrolu a vůbec nejde o opakované vyměřovací řízení. Poukazuje obecně na okolnosti případu a zejména na obsah a charakter výzev, které mu správce daně zaslal. Vyměřovací řízení se podle žalobce na rozdíl od daňové kontroly netýká prověřování daňového základu či shromažďování a hodnocení důkazních prostředků. Daňovou kontrolu pak necharakterizuje její forma, ale obsah; správce daně prováděl své úkony takovým způsobem a v takové intenzitě, že zatěžovaly žalobce stejně jako úkony popsané v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004. Správce daně zjišťuje nebo prověřuje základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně právě v rámci daňové kontroly, která má z důvodů právní jistoty daňového subjektu jasně vymezený počátek a konec. Daňový subjekt přitom může využít všech svých oprávnění v ustanovení § 16 daňového řádu.

Žalobce poukázal na to, že správce daně dne 29. 8. 2006 vydal výzvu k dokazování dle § 31 odst. 1, 4, 9 daňového řádu, která je téměř shodná s výzvou, kterou správce daně vydal při provádění daňové kontroly. Také namítá, že dne 9. 10. 2006 správce daně za jeho účasti sepsal protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo „zhodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení před stanovením daňové povinnosti“, přičemž z něj vyplývá, že kromě výsledku svědků správce daně obstarával další důkazní prostředky blíže neurčeným způsobem, a to například vyjádření pracovníků společnosti Z. z. n. L., a. s. Správce daně přitom neumožnil žalobci předložit vlastní důkazní prostředky, ani uplatnit práva podle § 16 daňového řádu. Opětovně prováděná daňová kontrola je tedy postižena množstvím procesních vad, které povedou k tomu, že žalobce bude nucen jakékoli další platební výměry napadat opravnými prostředky a žalobami.

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 223/2004 žalobce uvádí, že proti nezákonnému postupu správce daně je možné brojit již při provádění nezákonné kontroly, a není třeba čekat až na přezkum konečného rozhodnutí. Dále se žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 31/2005 domnívá, že správce daně by měl daňovou povinnost stanovit hned napoprvé, protože „doplňovací vyměřovací řízení“ bez možnosti využití všech práv a povinností v rámci daňové kontroly je nepřipustné. Jinak by docházelo k neodůvodněnému nadměrnému finančnímu i časovému zatěžování daňových subjektů opakovanými daňovými kontrolami, které by správce daně prováděl vždy po té, co by soud zrušil platební výměry.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti správce daně uvedl, že se s napadeným rozsudkem krajského soudu ztotožňuje, a odkázal na své vyjádření k žalobě. Pokud jde o možnost správce daně pokračovat v řízení v provádění dokazování v daňovém řízení po zrušení jeho rozhodnutí soudem, odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 410/05, v němž tento soud nehledal, že by takovým postupem byla porušena práva daňového subjektu. Správce daně dále uvedl, že žalobce v žádném případě neomezoval v možnosti vyjádřit se k protokolu a k doložení důkazních prostředků a poukázal na to, že žalobce ve svých písemných podáních ze dne 15. 12. 2006 nové důkazní prostředky navrhl a správce daně se k nim v protokolech o ústním jednání ze dne 22. 1. 2007 č. j. 1047/2007/202930/1121 a č. j. 1048/2007/202930/1121, vyjádřil.

Správce daně také poukázal na to, že v případě žalobce již znovu vydal dodatečné platební výměry, a to dne 23. 1. 2007. Žalobce se proti nim může odvolat a rozhodnutí o odvolání napadnout žalobou ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu dle § 109 odst. 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů, jimiž by se krajský soud vypořádal s argumentací žalobce v otázce, zda se o daňovou kontrolu jednalo či nikoli. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jednoznačně vyplývá, že je třeba od sebe odlišit daňovou kontrolu jako souhrn řady dílčích úkonů, které jsou ukončeny projednáním zprávy o ní, od vyměřovacího řízení, které pokračuje i po ukončení daňové kontroly. Přitom krajský soud konstatoval, že daňová kontrola prováděná u žalobce v rámci vyměřovacího řízení byla ukončena projednáním zprávy dne 6. 2. 2004 a po té, co byly platební výměry zrušeny, pokračoval správce daně pouze v doplňování dokazování v rámci vyměřovacího řízení. Krajský soud také dostatečně vysvětlil, že pokud je právo daňového subjektu klást svědkům otázky výslovně zakotveno pouze v ustanovení § 16 odst. 4 daňového řádu, neznamená to, že výslech svědků lze provádět pouze jako úkon daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by rozsudek krajského soudu trpěl nedostatkem odůvodnění, když dostatečně a srozumitelně reagoval na žalobní námitky, v nichž žalobce existenci opakované daňové kontroly dovozoval pouze z toho, že správce daně provedl výše zmíněné výslechy svědků.

Pokud jde o samu otázku žalobcem tvrzeného zásahu, žalobce jeho nezákonnost dovozuje v první řadě z toho, že správce daně nemohl po vydání rozsudku, jímž krajský soud dříve zrušil také dodatečné platební výměry, vůbec pokračovat v řízení.

Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., soud, jestliže zruší žalobou napadené rozhodnutí, pak obligatorně současně vysloví, že se věc vrací žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení. Tento postup je třeba dodržet i v případě, kdy soud shledá, že vady správního řízení nelze napravit v řízení před orgánem druhého stupně a zároveň dle § 78 odst. 3 s. ř. s. zruší také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Účastníkem řízení před soudem je žalovaný správní orgán, který po obdržení rozhodnutí ve věci, a vrácení předloženého spisového materiálu pokračuje v řízení, resp. určí další postup dle právní úpravy daného správního řízení.

Jestliže tedy krajský soud dříve zrušil rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání a dodatečné platební výměry, vrátil věc k dalšímu řízení finančnímu ředitelství. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu přitom vyplývalo, že rozhodnutí a platební výměry byly zrušeny, protože řízení jim předcházející bylo stiženo vadami, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci; konkrétně krajský soud dospěl k závěru, že správci daně obou stupňů pochybily, když neprovedly žalobcem opatřený znalecký posudek a jím navržené svědecké výpovědi, přestože jim žalobce objasnil, k čemu se navržení svědkové mohou vyjádřit, přičemž zhodnocení skutečné relevance svědeckých výpovědí může správce daně provést až v rámci hodnocení důkazů. Z takového odůvodnění nelze dovodit, že by odpadl důvod daňového řízení, jak tvrdí žalobce. Finanční ředitelství mohlo po vrácení věci soudem pouze zastavit řízení o žalobcově odvolání jako o nepřipustném podání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, protože zrušením platebních výměr došlo k situaci, kdy žalobcem dříve podané odvolání daňový řád nepřipouští; neodpadl tedy důvod daňového řízení jako takového, jak se domnívá žalobce, ale pouze důvod řízení o jeho odvolání.

Jestliže tak finanční ředitelství neučinilo, nemůže to mít nicméně vliv na zákonnost dalšího postupu správců daně obou stupňů; daňové řízení bylo řádně zahájeno a zrušením platebních výměrů bylo v podstatě vráceno do fáze vyměřovací před správce daně prvního stupně. V dalším průběhu daňového řízení pak byl správce daně vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ohledně potřeby provedení žalobcem navržených svědeckých výpovědí. Zároveň mohl správce daně vycházet z již dříve provedených úkonů řízení, zejména z výsledků daňové kontroly, která byla řádně ukončena projednáním zprávy dne 6. 2. 2004.

Za samotný zásah pak žalobce považuje to, že správce daně u něj ve skutečnosti opětovně prováděl daňovou kontrolu, aniž by k tomu byly splněny podmínky dovozené judikaturou zdejšího soudu. Zde je tedy na prvním místě třeba posoudit samotné úkony, které správce daně následně po zrušujícím rozsudku prováděl.

Správce daně jednak provedl důkazy výsledkem svědků, jejichž neprovedení bylo důvodem zrušení platebních výměrů. O konání těchto výsledků žalobce vyrozuměl a umožnil mu se těchto výsledků zúčastnit. Správce daně dále vyžádal od společnosti Z. z. n. L., a. s., listinné důkazy ohledně skutečností vztahujících se ke způsobu prodeje pohonných hmot touto společností (vydávání daňových dokladů, cenu pohonných hmot za různá období). Dále správce daně opakovaně vyzval žalobce dle § 31 odst. 1, 4 a 9 daňového řádu k doložení podrobně specifikovaných skutečností, přičemž i přesně s ohledem na provedené důkazy žalobci sdělil, v čem má pochybnost. S výsledky doplnění dokazování správce daně žalobce seznámil, když jeho zástupci při ústním jednání dne 9. 10. 2006, zachyceným v protokole č. j. 19316/2006/202930/1121, předestřel své závěry ohledně těchto nových důkazů a umožnil mu se k nim vyjádřit, což také žalobce učinil. Správce daně se následně při ústním jednání se zástupcem žalobce dne 22. 1. 2007, zachyceným v protokole č. j. 1048/2007/202930/1121, vyjádřil k jím nově navrženým důkazním prostředkům a opětovně zhodnotil relevanci žalobcem opatřeného znaleckého posudku.

Jak již uvedl krajský soud, pojem daňové kontroly nelze zaměňovat s pojmem daňového řízení, resp. s jednou z jeho procesních fází - řízením vyměřovacím upraveným v části třetí daňového řádu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná svou konstantní judikaturu, dle níž *daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž - podle svého systematického zařazení v daňovém řádu - je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS). *Zpráva o daňové kontrole je jedním z několika možných důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Není přitom ani vyloučeno, aby správce daně užil při konečném vyměření (doměření) daně i jiných důkazů, dospěje-li v rámci jejich hodnocení při respektování ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu k závěru, že zpráva o kontrole, nemůže jako důkaz obstát vůbec (je-li např. tvrzení v ní obsažené vyvráceno důkazem jiným), anebo není pro samotný úkon vyměření dostatečně průkazná* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS).

Správce daně tedy po zrušení platebních výměrů krajským soudem pokračoval v již dříve zahájeném vyměřovacím řízení, a to opatřováním důkazů, jejichž provedení žalobce předtím navrhl a případně dalších, které byly k náležitému dodatečnému vyměření

daně nezbytné. Přitom umožnil žalobci účast při provádění svědecký výpovědí, navrhnout a předložit další důkazní prostředky a se svými zjištěními jej před vydáním dodatečných platebních výměrů seznámil.

Žalobce nicméně v kasační stížnosti namítá, že jej úkony správce daně zatěžovaly ve stejném rozsahu a intenzitě jako provádění daňové kontroly a zasahovaly do jeho práv stejným způsobem, jaký je popsán v rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004.

S ohledem na to, co bylo výše uvedeno ohledně pokračování daňového řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu, je třeba zdůraznit, že žalobce byl povinen úkony správce daně strpět. Přitom skutečnost, že mu byla umožněna účast při výsledku svědků a že mu byla poskytnuta možnost navrhnout doplnění dokazování, nelze vnímat jako zátěž žalobce, ale jako realizaci jeho práv, které pro něj v daňovém řízení vyplývají ze zásady součinnosti dle § 2 odst. 9 daňového řádu.

Již z výše popsaného postupu správce daně po zrušujícím rozsudku krajského soudu pak vyplývá, že žalobce byl několikrát vyrozuměn o tom, že budou provedeny svědecké výpovědi, byl vyzván k prokázání vymezených skutečností a pouze v nezbytně nutném rozsahu byl předvolán k ústnímu jednání tak, aby jej správce daně mohl seznámit s výsledky doplněného dokazování a umožnit mu vyjádřit se k nim. Nelze tedy dovodit, že by byl zatížen v takové míře, jaká je u daňové kontroly obvyklá, a která nepřímo vyplývá z výtce oprávnění správce daně uvedeném v ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu a je popsána v žalobcem citovaném rozsudku zdejšího soudu. Ostatně žalobce rozsah a intenzitu zatížení ani blíže nespecifikoval. Provádění dokazování správcem daně v tomto případě se svým rozsahem a intenzitou spíše podobalo situaci, kdy správce daně prvního stupně doplňuje dokazovací řízení po té, kdy daňový subjekt podá odvolání (srov. § 48 odst. 6 daňového řádu), nebo situaci, kdy provedené dokazování doplňuje sám odvolací orgán (srov. § 50 odst. 3 daňového řádu).

Vhledem k tomu, že v tomto případě nešlo o skrytou daňovou kontrolu, jak se domnívá žalobce, není ani třeba zabývat se tím, zda byly pro opakování provedení splněny podmínky či nikoli.

Proti vydaným platebním výměrům má daňový subjekt možnost se odvolat a rozhodnutí o odvolání může napadnout žalobou dle § 65 s. ř. s. Nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. může být pouze jiný úkon správního orgánu, než rozhodnutí. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, dostupný na www.nssoud.cz). Jestliže tedy žalobce v kasační stížnosti namítá, že správce daně při dokazování v následném vyměřovacím řízení procesně pochybil, může tyto námitky uplatnit v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a případně dále ve správní žalobě. Závěr krajského soud byl v tomto ohledu zcela správný, protože vycházel ze systému ochrany poskytované v rámci správního soudnictví.

Pokud žalobce poukazuje, že takový postup pro něj představuje finanční zátěž, je třeba uvést, že je věcí žalobce, zda se nechá v daňovém řízení zastupovat daňovým poradcem či nikoli, přičemž náklady na takové zastupování vynaložené jsou v tomto případě

stejně, bez ohledu na to, zda žalobce podal správní žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nebo žalobu proti rozhodnutí správního orgánu; bylo vedeno pouze jediné daňové řízení. Pokud jde o samotné řízení před správními soudy poukazuje Nejvyšší správní soud na právní úpravu náhrady nákladů řízení před správními soudy dle § 60 s. ř. s., z níž vyplývá, že právo na náhradu nákladů má účastník řízení, měl-li ve věci úspěch.

Konečně žalobce jako důvod kasační stížnosti uplatnil též vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž *správní orgán v napadeném rozhodnutí* vycházel, nemá oporu ve spisech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud se však tímto důvodem nemohl zabývat. Již ze samotné formulace tohoto důvodu, kterou žalobce bez dalšího odůvodnění doslovně převzal z ustanovení soudního řádu správního, je zcela zřejmé, že tento důvod je uplatnitelný toliko v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nikoli v řízení o ochraně proti nezákonnému zásahu dle § 82 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by došlo k nezákonnému zásahu, ztotožnil se s kasační stížností napadeným rozsudkem krajského soudu, a neshledal, že by toto rozhodnutí trpělo vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Správci daně náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Josef Baxa.
předseda senátu