



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 **M. L.**, 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 7. 2. 2007, č. j. 15 Ca 274/2006 - 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, aby krajský soud nařídil žalovanému (dále jen „správce daně“) ukončit nezákonné provádění úkonů, které mohou být prováděny pouze v rámci řádně zahájené daňové kontroly, a použít výsledky a zjištění takto neoprávněně získané v daňovém řízení, případně vrátit daňové řízení do stavu před použitím těchto výsledků a zjištění. Žalobce spatřoval trvalý 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 1999 až 2002. Žalobce přitom bezvýsledně vyčerpал právní prostředek nápravy, jímž byla dle jeho názoru námitka podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Jako rozhodné skutečnosti žalobce uvedl:

Daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za uvedené období správce daně řádně ukončil podpisem zprávy o daňové kontrole dne 25. 9. 2003 a následně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období. Ty žalobce napadl odvoláním, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo svým rozhodnutím ze dne 17. 8. 2004, č. j. 3120/110/2004. Na základě žaloby, již se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství, Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 - 54, zrušil jak toto rozhodnutí, tak i jemu předcházející dodatečné platební výměry a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Správce daně pak zaslal žalobci „sdělení“ ze dne 28. 6. 2006, č. j. 15016/2006/202930/1773, v němž ho informoval o tom, že dne 19. 7. 2006 se uskuteční výsledky jmenovitě určených svědků, jichž má právo se zúčastnit. Na žádost žalobce o upřesnění tohoto sdělení správce daně žalobci připsal ze dne 16. 8. 2006, č. j. 17547/06/202930/5909, sdělil, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za období 1999-2002 byla u žalobce ukončena projednáním zprávy o ní dne 25. 9. 2003 a že žalobce má právo zúčastnit se výsledku těchto svědků na základě § 7 odst. 1 daňového řádu.

Námitce, již žalobce brojil proti popsanému postupu, správce daně nevyhověl, resp. reagoval na ni rozhodnutím ze dne 3. 10. 2006, č. j. 19774/06/202930/5909, kterým řízení o ní dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu zastavil. Uvedl v něm, že žádná daňová kontrola u žalobce neprobíhá a že postupuje v intencích rozsudku krajského soudu, který mu uložil doplnit daňové řízení, které je třeba z důvodů zrušení platebních výměrů ukončit a vyměřit daň. Žalobce se s tímto neztotožňoval, protože účastníkem řízení před krajským soudem bylo finanční ředitelství, nikoli správce daně. Krajský soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství a dodatečné platební výměry pro vady řízení a vrátil věc k dalšímu řízení finančnímu ředitelství. Žalobce se domníval, 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 vyměřovací 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.

Žalobce považoval výsledek svědků za úkon správce daně prováděný v rámci formálně skryté, opakované 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 přitom nebylo známo, že by vůči němu bylo zahájeno jakékoliv dosud neukončené daňové řízení nebo daňová kontrola. Jestliže správce daně daňovou kontrolu řádně nezahájil, zbavil žalobce všech práv, která mu zaručuje ustanovení § 16 daňového řádu. Původní nezákonný postup nemůže správce daně jednostranně napravit svými úkony, aniž by dal žalobci možnost na nové důkazy a zjištění reagovat a poskytl mu práva dle § 16 odst. 4 daňového řádu. Správce daně tak dle žalobce porušil ustanovení § 2 odst. 1 a § 21 daňového řádu v návaznosti na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, když dospěl k závěru, že se správce daně svým postupem po té, co byly zrušeny i dodatečné platební výměry, 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. 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 vytýkacího 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. Domáhal 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.].

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 dle § 16 daňového řádu;

ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, na nějž se správce daně odvolal ohledně práva účasti žalobce při výsleších svědků, však stanoví pouze okruh osob, které se zúčastňují na daňovém řízení. Pro opakování daňové kontroly nebyly dány podmínky, které 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 již byla ukončena.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje žalobce v názoru krajského soudu, že je možné doplňovat dokazování i mimo daňovou kontrolu v rámci „vyměřovacího řízení“. Žalobce je i nadále přesvědčen, že se jedná o opakovanou daňovou kontrolu. Vyměřovací řízení se podle žalobce na rozdíl od daňové kontroly netýká prověřování daňového základu či shromažďování a hodnocení důkazních prostředků. Daňovou kontrolu pak ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu necharakterizuje její forma, ale obsah. 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.

Bez aplikace ustanovení o mimořádných opravných prostředcích nebylo vůbec možné provádět jakékoli dokazování. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 3/2004, v němž zdejší soud potvrdil, že zrušením dodatečných platebních výměrů odvolacím orgánem vznikla překážka rei iudicatae, čímž byla další daňová kontrola znemožněna. Kromě toho žalobce s odkazem na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 184/2005, namítl, že pouze v případě zrušení rozhodnutí správců daně prvního a druhého stupně z důvodu nepřezkoumatelnosti je možné, aby správce daně použil mimo úkonů nových i výsledky úkonů provedených v původním řízení; v jeho případě však byla rozhodnutí zrušena pro vady řízení.

Žalobce také namítá, že dne 4. 12. 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 nepřípustné. 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 neshledal, že by takovým postupem byla porušena práva daňového subjektu. Správce daně odmítl jako neopodstatněné odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 3/2004 a sp. zn. 2 Afs 184/2005. Dále uvedl, že žalobce v žádném případě neomezoval v možnosti vyjádřit se k protokolu a k doložení důkazních prostředků. Správce daně také poukázal na to, že v případě žalobce již znovu vydal dodatečné platební výměry, a to dne 6. 3. 2007, a žalobce se proti nim již odvolal.

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 jednalo o daňovou kontrolu, která však byla již dříve ukončena. 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 25. 9. 2003 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 otázku výslovně zakotveno pouze v ustanovení § 16 odst. 4 daňového řádu, neznamená to, že výslech svědků za účasti daňového subjektu 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 již 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 příslušné 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 se finanční ředitelství nevypořádalo s jednou z odvolacích námitek žalobce, že správce daně stanovil daň podle pomůcek dle § 31 odst. 54 daňového řádu, přestože k takovému postupu nebyly splněny podmínky, a že správce daně neprovedl výsledky určitých osob tak, aby umožnil žalobci účast na nich. Z takového odůvodnění zrušujícího rozsudku nelze dovodit, že by odpadl důvod daňového řízení, jak tvrdí žalobce. Takový případ by nastal tehdy, pokud by krajský soud dospěl k závěru, že vůbec nebyly dány důvody k doměření (či dodatečnému stanovení) daně. Finanční ředitelství mohlo po vrácení věci soudem pouze zastavit řízení o žalobcově odvolání jako o nepřípustném podání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, protože důsledkem zrušení platebních výměrů bylo, že žalobcem dříve podané odvolání se stalo podáním, jež daňový řád neupravuje. Jestliže tak finanční ředitelství neučinilo, nemůže to mít 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 svého dalšího procesního postupu, včetně krajským soudem vyslovených požadavků na náležité provedení svědeckých výpovědí (srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Zároveň mohl správce daně vycházet z již dříve provedených úkonů řízení, zejména z výsledků daňové kontroly, která byla řádně ukončena projednáním zprávy dne 25. 9. 2003. Jestliže žalobce v kasační stížnosti uvádí, že dle rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 184/2005, nelze v pokračujícím řízení použít výsledky úkonů provedených v původním řízení, pokud původní rozhodnutí byla zrušena pro vady řízení, nejde o argument, který by mohl zpochybnit možnost správce daně pokračovat v řízení a provádět další dokazování po té, co byly soudem zrušeny (i) dodatečné platební výměry. Naopak, Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku jednoznačně aplikoval právní názor, podle něhož se po zrušení dodatečného platebního výměru soudem daňové řízení vrací do fáze vyměřovací, v rámci níž může správce daně provádět další dokazování bez toho, aby opětovně prováděl daňovou kontrolu nebo v dříve ukončené kontrole pokračoval, přičemž může přihlížet k výsledkům těch úkonů, jejichž zákonnost nebyla rozsudkem o zrušení platebních výměrů zpochybněna. S ohledem na podstatu věci není rozhodné, že v uvedeném případě aplikoval Nejvyšší správní soud tento právní názor v řízení o přezkumu rozhodnutí finančních orgánů, nikoli tedy jako krajský soud v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu – tvrzené opakované daňové kontrole.

Zdejší soud přitom neshledává důvod se od uvedeného právního názoru odchýlovat.

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 původní provedení označil krajský soud za nesprávné, a dalších důkazů, které byly k náležitému dodatečnému vyměření daně nezbytné. Provádění dokazování správcem daně v tomto případě se svým rozsahem podobalo například 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).

S ohledem na to, co bylo 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 zásah, ale naopak jako realizaci jeho práv, které pro něj v daňovém řízení vyplývají ze zásady součinnosti dle § 2 odst. 9 daňového řádu. Jestliže žalobce namítá, že správce daně ohledně jeho práva účasti u výsledků svědků odkázal na ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, nejedná se o zásadní pochybení; z hlediska zachování práv žalobce je podstatné, že mu účast u výsledku svědků byla umožněna.

Vzhledem k tomu, že v tomto případě nešlo o skrytou o daňovou kontrolu, jak se domnívá žalobce, není ani třeba zabývat se otázkou, zda byly pro její opakované provedení splněny podmínky vymezené rozsudkem zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 223/2004 či nikoli. Pro úplnost je však třeba reagovat na námitku žalobce vycházející z rozsudku sp. zn. 6 Afs 3/2004, že zrušením dodatečných platebních výměrů vznikla překážka rei iudicatae. Jak správně poukázal ve svém vyjádření správce daně, uvedený rozsudek není na případ žalobce aplikovatelný, protože nešlo o případ, kdy by dodatečné platební výměry byly zrušeny spolu s rozhodnutím odvolacího orgánu soudem; Nejvyšší správní soud se tak vyslovil pouze k případu, kdy existovalo pravomocné rozhodnutí odvolacího orgánu o zrušení dodatečných platebních výměrů dle § 50 odst. 5 daňového řádu. V případě, že jak rozhodnutí odvolacího orgánu, tak dodatečné platební výměry zruší soud, nejedná se o věc, v níž by existovalo pravomocné rozhodnutí, jež by založilo překážku rei iudicatae.

Proti správcem daně nově vydaným platebním výměrům má daňový subjekt možnost se odvolat, čehož již využil, a rozhodnutí o odvolání může napadnout žalobou dle § 65 s. ř. s. Tím není v žádném případě zpochybněno právo žalobce domáhat se ochrany před nezákonným zásahem, který by měl podobu nezákonného opakování daňové kontroly, již v průběhu daňového řízení. *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 pokračování ve vyměřovacím řízení procesně pochybil, může tyto námitky uplatnit v odvolání proti nově vydaným 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 stejné, 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.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil 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 ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu