



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **S., s. r. o.**, zast. JUDr. Milanem Nyplem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, AK Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Kostelci nad Orlicí**, se sídlem v Kostelci nad Orlicí, Komenského 583, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 183/2006 - 78,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 183/2006 - 78 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v provádění daňové kontroly zahájené dne 8. 11. 2005, v průběhu které byla trvale porušována jeho práva.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení běhu lhůty k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu krajským soudem. Stěžovatel zdůrazňuje, že krajský soud dospěl v odůvodnění svého rozsudku k závěru, že ze strany stěžovatele nebyla dodržena dvouměsíční lhůta pro podání žaloby u těchto námitek:

Námítky týkající se návrhu na provedení důkazů podáním ze dne 7. 4. 2006, kdy žalovaný navržené důkazy neprovedl a naopak požadoval předložení důkazů jiných (vyjádření žalovaného ze dne 25. 5. 2006, doručeno žalobci 1. 6. 2006).

Námítky nezákonného zásahu žalovaného spočívajícího v jeho výzvě, doručené stěžovateli dne 21. 4. 2006, která obsahovala nezákonné požadavky a ve které žalovaný požadoval prokázání skutečností, jež nesouvisely s předmětem daňové kontroly.

Námítky týkající se opakovaného výsledku svědka K. N., kdy žalovaný sice provedl opakovaný výslech uvedeného svědka, avšak nezajistil, aby svědek odpověděl na otázky kladené stěžovatelkou (opakovaný výslech se uskutečnil dne 21. 6. 2006).

U těchto jednotlivých žalobních námitek soud dovodil, že lhůta pro podání žaloby marně uplynula dnem 1. 8. 2006 (první zmíněná námitka), dnem 21. 6. 2006 (druhá zmíněná námitka), resp. dnem 21. 8. 2006 (třetí zmíněná námitka).

Stěžovatel s tímto posouzením nesouhlasí. Uvádí, že sám krajský soud na str. 3 a 4 předmětného rozsudku odkazoval na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. Krajský soud přímo uvedl, že žaloba proti nezákonnému zásahu musí být ve smyslu uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, což v případě nezákonné daňové kontroly znamená od okamžiku, kdy správce daně nevyhoví námitkám žalobce podaným podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, resp. od okamžiku, kdy je žalobci doručeno zamítavé rozhodnutí správce daně o námitkách.

Přestože tedy krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce běhu lhůty pro podání žaloby, sám tuto lhůtu posoudil nesprávně, neboť nesprávně označil za den určující počátek běhu dvouměsíční lhůty

- den, kdy žalovaný doručil stěžovateli vyjádření, v němž se pokusil vysvětlit, proč důkazy neprovede (k první zmíněné námitce)

- den, kdy byla žalobkyni doručena nezákonná výzva (k druhé zmíněné námitce)

- den, kdy se uskutečnil výslech svědka N. (k třetí zmíněné námitce).

Soud se přitom vůbec nezabýval otázkou, zda stěžovatel podal proti postupu správce daně námitky, a jak a kdy o nich bylo žalovaným rozhodnuto, resp. kdy bylo rozhodnutí doručeno stěžovateli. Ve skutečnosti tak měl soud považovat za den určující počátek běhu dvouměsíční lhůty k podání žaloby až den, kdy bylo stěžovateli doručeno rozhodnutí o námitkách. Stěžovatel podával proti postupu správce řadu námitek. Rozhodnutí o nich byla stěžovateli doručena ve dnech 13. 7. 2006, 17. 7. 2006 a 4. 9. 2006. Žaloba byla podána dne 11. 9. 2006 a je tedy zřejmé, že lhůta k jejímu podání byla dodržena.

Stěžovatel kasační stížností dne 16. 1. 2007 doplnil. Uvedl, že žalovaný v průběhu daňové kontroly vyzýval stěžovatele zcela v rozporu se zákonem k předložení konkrétních důkazních prostředků pod sankcí pokuty ve výši 2 000 000 Kč a vyvíjel tak na stěžovatele zcela nepřipustným způsobem tlak, aby činil něco, co mu zákon neukládá. Takový postup považuje stěžovatel za nepřijatelný a domnívá se, že zakládá nezákonnost takto vedené

daňové kontroly. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola již byla uzavřena. K uzavření daňové kontroly mělo dojít sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, k čemuž dle krajského soudu mělo dojít dne 18. 1. 2006, resp. 26. 1. 2006, kdy byla zpráva o daňové kontrole předložena stěžovateli. Krajský soud z toho dovodil, že žalovaný zjevně považoval důkazy za dostačující k tomu, aby daňová kontrola mohla být uzavřena. Krajský soud vyslovil závěr, že má daňovou kontrolu za uzavřenou a námitky stěžovatele označil za účelové. K tomuto závěru stěžovatel uvádí, že nemá oporu v zákoně a přímo odporuje ustanovení § 16 odst. 2 písm. f) daňového řádu, dle něhož má daňový subjekt právo vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole před jejím ukončením. Závěr o uzavření daňové kontroly, který krajský soud učinil, je nepodložený a svévolný. Krajskému soudu nepřísluší hodnotit, zda jsou námitky účelové a byl povinen se jimi zabývat.

Krajský soud se přitom meritorně vyjádřil pouze k některým bodům žaloby a za hlavní důvod zamítavého rozsudku označil právě uzavření daňové kontroly a z toho vyplývající nesplněný požadavek, aby zásah správního orgánu i nadále trval. Ze stejného důvodu krajský soud neprovedl důkaz výslechem svědka, byť jej stěžovatel navrhl.

Stěžovateli byl předložen návrh zprávy o daňové kontrole, stěžovatel v souladu s daňovým řádem navrhl doplnění závěrečné zprávy a navrhl též další důkazy. K vypracování konečné verze závěrečné zprávy do dnešního dne nedošlo. Daňovou kontrolu proto nelze mít za uzavřenou. Rovněž z obsahu některých rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že sám žalovaný daňovou kontrolu za uzavřenou nepovažuje. Rozsudek krajského soudu tedy nemá oporu ve spisech. Již z těchto důvodů odůvodnění napadeného rozsudku nemůže obstát, neboť krajský soud uvádí, že žalobními námitkami se zabýval víceméně nad rámec nutného, neboť žalobu zamítá z důvodu uzavření daňové kontroly. Protože je tento výchozí předpoklad zjevně nesprávný, je třeba za nesprávné považovat celé rozhodnutí. Neobstojí ani odůvodnění, proč byly za nedůvodné označeny jednotlivé žalobní námitky, neboť krajský soud své rozhodnutí odůvodnil pouze obecným odkazem na ustanovení § 82 s. ř. s. Obecně lze konstatovat, že krajský soud se zabýval pouze zákonností řízení před správním orgánem, aniž by reflektoval skutečnost, že jeho povinností je přezkoumat správní rozhodnutí v plné jurisdikci, tedy včetně zhodnocení věci samé.

K jednotlivým žalobním námitkám a k odůvodnění krajského soudu uvádí stěžovatel následující:

K žalobnímu bodu č. 1, kterým stěžovatel brojil proti nezákonnému postupu žalovaného, který nedostatečně zaznamenával již provedené důkazy, soud uvedl, že žádné důkazy nebyly vyžadovány opakovaně. Tento závěr nemá oporu ve spisech, z doplnění žaloby vyplývá opak. Tato skutečnost se tedy měla stát předmětem dokazování, které však krajský soud neprovedl. Z celého odůvodnění je zřejmé, že krajský soud veškerá doplňující podání dokonce zcela ignoroval.

Za nesprávné je třeba označit posouzení důvodnosti námitky označené číslem 2 brojící proti neoprávněnému postupu žalovaného. Krajský soud konstatoval, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů je věcí správce daně vyzvat kontrolovaný subjekt k předložení důkazního prostředku a že stěžovateli nebylo bráněno předkládat jiné důkazní prostředky. Stěžovatel zásadu volného hodnocení důkazů nehodlá zpochybňovat, nicméně dodává, že z ní nevyplývá právo správce daně libovolně rozkládat důkazní břemeno, tím méně pak určovat konkrétní způsob, jakým mají být rozhodné skutečnosti prokázány. Ze zásady volného hodnocení důkazů vyplývá pouze oprávnění žalovaného zhodnotit důkazy a vyvodit

z nich potřebná skutková zjištění, nikoli však právo předepisovat daňovému subjektu jaké skutečnosti a jakým způsobem má prokazovat. Co se týče první otázky (co prokazovat), ta je jednoznačně řešena daňovým řádem a jakýkoli odlišný postup představuje porušení povinnosti správního orgánu vykonávat veřejnou moc na základě zákona a v jeho mezích. Druhá otázka (tedy jak prokazovat) je zcela v dispoziční sféře stěžovatele. Žalovaný tedy svým jednáním, kdy stěžovateli stanovil povinnost předložit konkrétní důkazní prostředky, vybočil z mezí svého zákonného zmocnění a porušil tak právo stěžovatele na informační sebeurčení. Zásah přitom nelze bagatelizovat závěrem, že uvedená výzva se stěžovatele nijak přímo nedotýkala a že by nevznikly žádné nepříznivé následky, pokud by výzvě nevyhověl, neboť na daňový subjekt je vždy neustále vyvíjen tlak, že správce daně přejde ke stanovení základu daně pomůckami, pokud by výzvě nevyhověl.

Stejně nepřijatelný je závěr krajského soudu, že práva stěžovatele nemohla být porušena výsledkem svědka D. M., k němuž sám ani jeho zástupce nebyl předvolán, a to, údajně z toho důvodu, že žalovaný z tohoto důkazu nevyvodil žádná zjištění. Takový závěr nemá oporu v platném právu. Stěžovatel má právo být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky. Je zcela nerozhodné, zda z výsledku svědka byly, či nebyly, vyvozeny nějaké závěry. Za zcela nepřijatelný je třeba označit závěr krajského soudu, že: „... nelze proto považovat za porušení práv žalobce, když k tomuto výsledku nebyla přizván, nebyl tudíž dán v celkovém kontextu ani důvod, aby žalobce kladl při výsledku otázky. Soud dále uvedl, že postup žalovaného nelze označit za nezákonný zásah splňující podmínky § 82 soudního řádu správního, aniž však uvedl, kterou z podmínek tímto ustanovením stanovených zásah žalovaného nenaplnil. Posouzení tohoto bodu žaloby dle názoru stěžovatele není možné z uvedených důvodů přezkoumat. Obecně je však nutno trvat na tom, že daňovému subjektu musí být vždy umožněno, aby se výsledku zúčastnil.

Nedostatečně odůvodněn je i závěr soudu, že nedůvodná je žalobní námitka vytykající žalovanému stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt pro předložení důkazních prostředků v rozporu s daňovým řádem (bod 9). Soud konstatoval; že lhůta je dostatečná, neboť úkon je bezesporu jednoduchý. Soud se vůbec nezabýval otázkou, zda byl i naléhavý a zda se jednalo o zvlášť výjimečný případ, byť daňový řád vyžaduje splnění všech tří podmínek kumulativně. Ani v tomto bodě není možné rozhodnutí krajského soudu přezkoumat, neboť nelze zjistit, z čeho soud dovodil, že se jednalo o úkon naléhavý. Pokud se touto otázkou nezabýval vůbec (čemuž nasvědčuje odůvodnění rozsudku), nedostál své povinnosti přezkoumat rozhodnutí žalovaného. Závěr krajského soudu, že poskytnutá lhůta je dostatečná vzhledem k jednoduchosti úkonu je zcela svévolný. Stěžovatel trvá na svém stanovisku, že situace výjimečná nebyla a samotný úkon naléhavý rovněž nebyl, což dokládá i chování žalovaného. Závěr, že se nejedná o zásah splňující podmínky § 82 soudního řádu správního je neodůvodněný.

Žalobními body číslo 8 a 10 směřujícím proti nezákonně provedeným výsledkům svědků a vztahu daňové kontroly k daňovému řízení se krajský soud nezabýval vůbec, čímž stěžovateli upřel právo na přezkum správního rozhodnutí.

Dne 13. 9. 2006 změnil stěžovatel svůj žalobní návrh tak, že se nově domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole, místo původního návrhu, aby soud nařídil žalovanému daňovou kontrolu ukončit. Z výroku ani z odůvodnění krajského soudu nelze vyčíst, zda soud rozhodoval o původním návrhu či o návrhu změněném. Krajský soud rozhodl tak, že se žaloba zamítá. Rozhodnutí Krajského soudu tedy není možné přezkoumat, neboť z výroku nelze zjistit, o jakém návrhu soud rozhodoval. Tyto skutečnosti

nadto není možné vyčíst ani z odůvodnění rozhodnutí, kde se soud o změně žaloby vůbec nezmiňuje. Naopak, z odůvodnění (str. 7) vyplývá, že soud rozhodoval o žalobě, již se stěžovatel domáhal uložení povinnosti žalovanému, aby daňová kontrola byla ukončena, což odpovídá původnímu návrhu. Stěžovatel proto vyslovuje domněnku, že soud vůbec nevzal v úvahu změnu žalobního návrhu, kterou provedl dne 13. 9. 2006. Rozhodnutí krajského soudu se tak stalo zcela nepřezkoumatelným ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního.

Krajský soud zcela ignoroval podání stěžovatele ze dne 26. 10. 2006, v němž stěžovatel namítá další nezákonné zásahy, jichž se žalovaný dopustil v průběhu daňové kontroly. V rozsahu doplnění žaloby krajský soud stěžovateli zcela odepřel jeho ústavně chráněné právo na přezkum rozhodnutí správního orgánu.

Stěžovatel dále upozorňuje, že krajský soud dospěl k závěru, že nebyla naplněna ani jedna ze tří podmínek, které musejí být kumulativně splněny, má-li být žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu úspěšná, a to na straně 5 napadeného rozhodnutí, tedy ještě před tím, než se vypořádal se všemi žalobními body. V závěru rozhodnutí pak soud dospěl k závěru, že daňová kontrola již byla ukončena.

Ze systematiky rozhodnutí nelze zjistit, z jakého důvodu vlastně byla žaloba zamítnuta a, vzhledem k výše uvedenému také, jaká žaloba byla vlastně zamítnuta. Odůvodnění rozhodnutí o těchto skutečnostech nic nevypovídá, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Z obsahu spisu je zřejmé, že žalovaný daňovou kontrolu vede nezákonným způsobem, nezákonné kroky se vyskytují s takovou frekvencí, že hrozí riziko jejich dalšího opakování. Tato skutečnost vyplývá i z dalších nezákonných kroků, jimiž se soud vůbec nezabýval, neboť dospěl k závěru, že žaloba byla podána opožděně. Stěžovatel však v této souvislosti zpochybňuje závěr krajského soudu, že se těmito nezákonnými kroky mohl vůbec zabývat. Soud k nim mohl a měl přihlídnout alespoň při hodnocení, zda nezákonný zásah trvá, či zda hrozí jeho opakování. Touto otázkou se však soud vůbec nezabýval, když dospěl ke zcela mylnému závěru, že daňová kontrola již je ukončena.

S ohledem na všechny skutečnosti uvedené v tomto doplnění kasační stížnosti i na skutečnosti uvedené v předešlých podáních, navrhuje stěžovatel rozsudek zrušit.

Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě ze dne 8. 11. 2006.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 8. 11. 2005 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Dne 18. 1. 2006 byla sepsána zpráva o daňové kontrole, se kterou byl stěžovatel dne 26. 1. 2006 seznámen. Ke zprávě se stěžovatel vyjádřil a navrhoval další důkazní prostředky. K jednotlivým úkonům žalovaného v průběhu daňové kontroly (k výzvám, protokolům o jednání, ke shromažďování důkazů, k provádění výslechů svědků) podával stěžovatel dle ustanovení § 16 daňového řádu námítky. O podaných námitkách žalovaný rozhodoval s tím, že některým vyhověl, většina však byla z důvodu jejich nedůvodnosti zamítnuta. Z tohoto důvodu stěžovatel dospěl k závěru, že jsou trvale porušována jeho práva a brojil proti postupu v daňové kontrole žalobou ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. V žalobě stěžovatel označil za nezákonné jednotlivé procesní úkony žalovaného, od nichž dovozoval nezákonnost celé daňové kontroly. Navrhl, aby soud žalovanému zakázal pokračovat ve výše uvedené kontrole a nařídil mu její ukončení. Dále navrhl, aby soud

žalovanému zakázal použít výsledky daňové kontroly v případném vyměřovacím řízení, které by po ukončení daňové kontroly mohlo následovat.

Krajský soud přezkoumal žalobu stěžovatele podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. a dospěl k závěru, že tato není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud podrobil přezkumu dílčí procesní úkony žalovaného v průběhu kontroly, přičemž u námitky týkající se návrhu na provedení důkazů podáním ze dne 7. 4. 2006, námitky nezákonného zásahu žalovaného spočívajícího v jeho výzvě, doručené stěžovateli dne 21. 4. 2006 a námitky týkající se opakovaného výsledku svědka K. N., dovodil, nebyla dodržena dvouměsíční lhůta pro podání žaloby. Za nedůvodnou krajský soud považoval námitku, dle níž žalovaný nese-psal o přebírání jednotlivých daňových a účetních dokladů protokol, dále námitku, dle které žalovaný při výzvě stěžovateli porušil jeho právo volit důkazní prostředky, námitku spočívající v porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, kdy žalovaný stěžovatele nepřizval stěžovatele k prováděnému výsledku svědka, námitku porušení ustanovení § 24 daňového řádu spočívající v překročení rozsahu zmocnění a taktéž námitku porušení ustanovení § 14 odst. 1 daňového řádu spočívající uložení nepřiměřeně krátké (třídenní) lhůty k předložení dokladů. V závěru rozsudku s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatoval, že považuje daňovou kontrolu za uzavřenou. Z tohoto důvodu taktéž zamítl návrh stěžovatele na provedení výsledku svědkyně P. F. Krajský soud se přesto zabýval jednotlivými žalobními námitkami, kterými stěžovatel označil úkony žalovaného za nezákonné.

Kasační stížnost stěžovatel je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se posouzení běhu lhůty k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu krajským soudem u jednotlivých žalobních námitek [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], když dle stěžovatele z rozsudku nelze zjistit, z jakého důvodu vlastně byla žaloba zamítnuta a o jakém návrhu soud rozhodoval. Krajský soud se přitom meritorně vyjádřil pouze k některým bodům žaloby, žalobními body číslo 8 a 10 směřujícím proti nezákonně provedeným výsledkům svědků a vztahu daňové kontroly k daňovému řízení se krajský soud nezabýval vůbec.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje jednak v nedostatku důvodů, kdy namítá, že se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s žalobními body číslo 8 a 10 a dále z rozsudku není zřejmé o jakém žalobním petitu rozhodoval (zda o původním

či změněném), jednak v nesrozumitelnosti, když dle stěžovatele není z rozsudku patrné, na základě jakých skutečností byla žaloba zamítnuta.

Z textu žaloby, tak jak byla podána dne 11. 9. 2006, vyplývá, že stěžovatel pod bodem č. 8 uvedl, že dne 14. 8. 2006 a 17. 8. 2006 proběhly výsledky svědků. K postupu žalovaného měl stěžovatel námitky, jež formuloval v příslušných protokolech o ústních jednáních. Tyto námitky byly žalovaným zamítnuty rozhodnutími ze dne 18. 8. 2006, 29. 8. 2006 a 29. 8. 2006.

V bodě č. 10 žaloby pak stěžovatel namítal, že žalovaný mu sdělil dopisem ze dne 25. 5. 2006, že v souvislosti s daňovou kontrolou neprobíhá žádné daňové řízení. Stěžovatel z tohoto dovodil, že žalovaný porušuje ustanovení § 31 odst. 1 daňového řádu, neboť mimo daňové řízení nesmí provádět dokazování, což však v rámci kontroly nepochybně prováděl. Porušoval rovněž ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu, když předvolával osoby, a ustanovení § 32 odst. 1 téhož předpisu, když žalovanému ukládal povinnosti bez toho, aniž by nějaké daňové řízení vedl.

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud samostatně žalobními body 8 a 10 nezabýval. Nečinil tak s ohledem na závěr obsažený na straně č. 7 rozsudku, kde konstatoval, že považuje daňovou kontrolu za uzavřenou. Pokud by tento závěr byl správný a vycházel by ze skutkového stavu, nebylo by třeba zabývat se dílčími stěžovatelem namítanými nezákonnými úkony žalovaného v průběhu daňové kontroly, neboť by nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek pro poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem, a to, že zásah nebo jeho důsledky musí trvat nebo hrozit jeho opakování. Rozsudek by v takovém případě nepřezkoumatelností stížen nebyl. Závěr o ukončení daňové kontroly by byl sám způsobilý odůvodnit zamítnutí žaloby. V projednávané věci však daňovou kontrolu nelze považovat za ukončenou. Pochybení soudu v tomto směru však nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, nýbrž je důvodem pro zrušení rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení (viz níže).

S ohledem na výše uvedené, nelze taktéž označit napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, když dle stěžovatele ze systematiky rozhodnutí nelze zjistit, z jakého důvodu vlastně byla žaloba zamítnuta.

Krajský soud v rozsudku uvedl: “Krajský soud tak považuje daňovou kontrolu za uzavřenou. jak vyplývá z odůvodnění rozsudku, krajský soud se i přesto zabýval jednotlivými žalobními námitkami, kterými žalobkyně označila úkony žalovaného za nezákonné.”

Z citované části odůvodnění rozsudku je dle názoru Nejvyššího správního soudu patrné, které důvody vedly krajský soud k zamítnutí žaloby. Stěžejním důvodem se jeví závěr o ukončení daňové kontroly. Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, závěr o ukončení daňové kontroly by byl sám způsobilý odůvodnit zamítnutí žaloby bez toho, aniž by se musel krajský soud vypořádávat s dalšími žalobními námitkami. Pokud tak soud učinil a posuzoval i zákonnost jednotlivých dílčích úkonů žalovaného v průběhu kontroly, nelze tento postup považovat za vadu rozsudku mající vliv na jeho zákonnost. Nezákonnost rozhodnutí by mohl přivodit pouze stav, kdy by soudní řád správní s absencí jednoho ze znaků nezákonného zásahu spojoval např. neprojednatelnost žaloby a její odmítnutí, zatímco absence jiného by se odvíjela v rovině věcného projednání a měla by za následek zamítnutí žaloby dle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. V projednávané věci o tento případ nejde. Krajský soud

v daném případě zvažoval naplnění jednotlivých znaků nezákonného zásahu (podmínku trvání zásahu a zákonnost zásahu), přičemž nesplnění obou těchto znaků je důvodem pro zamítnutí žaloby.

Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud taktéž námitku stěžovatele, dle které je rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné, neboť z rozsudku není zřejmé, o jakém návrhu krajský soud rozhodoval. V případě opodstatněnosti výše uvedené námitky by bylo rozhodnutí soudu stiženo nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost.

Dosavadní judikatura dovodila, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze rovněž považovat ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003 – 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Napadený rozsudek výše uvedenými vadami netrpí.

V žalobě ze dne 11. 9. 2006 stěžovatel navrhoval, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole a nařídil mu její ukončení bez jakýchkoli dalších kroků a dále, aby soud zakázal žalovanému použít výsledky daňové kontroly v případném vyměřovacím řízení. Svůj původní návrh dne 14. 9. 2006 zúžil tak, že požadoval, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole. Stejný návrh učinil v průběhu nařízeného jednání dne 16. 11. 2006.

Krajský soud stěžovatelovu návrhu nevyhověl a výrokem I rozsudku žalobu zamítl. V rozsudku na straně č. 7 krajský soud pak konstatoval, že „žaloba, jíž se tedy žalobce domáhal vydání rozsudku, kterým by mělo být žalovanému uloženo kontrolu ukončit, nemohla mít úspěch.“

V daném případě krajský soud své rozhodnutí opatřil jednoznačným a srozumitelným výrokem, který má oporu v navazujícím odůvodnění. Skutečnost, že krajský soud přesně necitoval stěžovatelův návrh, je pro posouzení zákonnosti rozsudku nepodstatná.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dále se zaměřil na přezkum toho, zda se krajský soud nedopustil nesprávného právního posouzení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

V přezkoumávané věci byla za zásah stěžovatelem označena daňová kontrola. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS, „zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu.

Stěžovatel nezákonnost zásahu spatřuje v nezákonném postupu pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly.

Stěžovatel předně brojí proti závěru soudu o tom, že daňová kontrola byla uzavřena. K tomuto závěru stěžovatel uvádí, že nemá oporu v zákoně a přímo odporuje ustanovení § 16 odst. 2 písm. f) daňového řádu, dle něhož má daňový subjekt právo vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole před jejím ukončením. Závěr o uzavření daňové kontroly, který krajský soud učinil, je nepodložený a svévolný. Stěžovateli byl předložen návrh zprávy o daňové kontrole, stěžovatel v souladu s daňovým řádem navrhl doplnění závěrečné zprávy a navrhl též další důkazy. K vypracování konečné verze závěrečné zprávy do dnešního dne nedošlo. Rovněž z obsahu některých rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že sám žalovaný daňovou kontrolu za uzavřenou nepovažuje.

Výše uvedená námitka stěžovatele je důvodná.

Krajský soud považoval daňovou kontrolu za uzavřenou. Tento závěr učinil poté, co ze spisového materiálu zjistil, že zpráva o daňové kontrole byla žalovaným vypracována k datu 18. 1. 2006, následně k datu 26. 1. 2006 stěžovateli žalovaným předložena, čímž dle názoru soudu žalovaný dal stěžovateli na vědomí, že předložené důkazy a ústní jednání považuje za dostačující k tomu, aby daňová kontrola mohla být uzavřena. Dále uvedl, že stěžovatel proti postupu žalovaného začal brojit téměř s měsíčním odstupem od projednání zprávy o daňové kontrole. Proto jednání stěžovatele označil za účelové.

Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 26. 1. 2006 se u žalovaného uskutečnilo ústní jednání, předmětem kterého mělo být projednání výsledků daňové kontroly a podpis zprávy o kontrole. Pod odrážkou „vyjádření daňového subjektu“ je uvedeno: „Daňový subjekt bere Zprávu pro informaci a žádá o poskytnutí dodatečné lhůty pro navržení a předložení dalších důkazů, poskytnutí vysvětlení dle § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu pro doplnění Zprávy dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Daňový subjekt předpokládá, že po doplnění dokazování bude sepsána nová zpráva na základě které bude uzavřena daňová kontrola. Doplnění předložíme do 3. 2. 2006.“ Stejnopis zprávy o kontrole č. j. 582/06/255930/8481 byl předán stěžovateli. Tento je ve spise založen v originále bez podpisu zástupce stěžovatele.

Stěžovatel se ke zprávě dne 3. 2. 2006 vyjádřil a současně navrhl provést další důkazní prostředky. Poté bylo žalovaným pokračováno v daňové kontrole, jak vyplývá z provedených

výslechů svědků, výzev vydaných dle ustanovení § 16 odst. 1, 2 daňového řádu, dožádání a provedených ústních jednání. Sám žalovaný tedy nepovažoval daňovou kontrolu za ukončenou a pokračoval v doplňování důkazních prostředků.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 a 8 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu a o výsledku zjištění sepisuje zprávu o daňové kontrole, kterou po projednání s daňovým subjektem obě strany spolupodepisují. Dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 z citovaného logicky vyplývá, že po obsahové stránce musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.

Pokud v projednávané věci nebyla zpráva o daňové kontrole stěžovatelem podepsána a tento realizoval své právo ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, za situace, kdy sám žalovaný po předložení zprávy o daňové kontrole pokračuje v provádění dokazování ve vztahu ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím, nelze mít daňovou kontrolu za uzavřenou.

Naplnění podmínky trvání nezákonného zásahu tedy posoudil krajský soud nesprávně.

V kasační stížnosti stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení běhu lhůty k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu. Krajský soud dospěl v odůvodnění svého rozsudku k závěru, že ze strany stěžovatele nebyla dodržena dvouměsíční lhůta pro podání žaloby u námitky týkající se návrhu na provedení důkazů podáním ze dne 7. 4. 2006, námitky nezákonného zásahu žalovaného spočívajícího v jeho výzvě, doručené stěžovateli dne 21. 4. 2006 a námitky týkající se opakovaného výsledku svědka K. N. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně označil za den určující počátek běhu dvouměsíční lhůty den, kdy žalovaný doručil stěžovateli vyjádření, v němž se pokusil vysvětlit, proč důkazy neprovede (k první zmíněné námitce), kdy byla stěžovateli doručena nezákonná výzva (k druhé zmíněné námitce) a den, kdy se uskutečnil výslech svědka N. (k třetí zmíněné námitce). Soud se přitom vůbec nezabýval otázkou, zda stěžovatel podal proti postupu správce daně námitky, a jak a kdy o nich bylo žalovaným rozhodnuto, resp. kdy bylo rozhodnutí doručeno stěžovateli.

Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 daňového řádu), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

V souladu s výše uvedeným je pro posouzení včasnosti podané žaloby okamžik doručení rozhodnutí o námitkách, jak v kasační stížnosti uvádí stěžovatel. V případě námitky ze dne 4. 5. 2006, kterou žalovaný zamítl rozhodnutím č. j. 21359/06/255010/1030 ze dne 31. 5. 2006, byl dnem určujícím počátek lhůty pro podání žaloby den doručení – tj. 2. 6. 2006. Lhůta pro podání žaloby uběhla 2. 8. 2006. Lze tak souhlasit s krajským soudem o zmeškání lhůty. Krajský soud odvozoval počátek běhu lhůty chybně od data doručení vyjádření žalovaného, nikoliv od data doručení rozhodnutí o námitkách. Toto pochybení však vzhledem k výše uvedenému nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

U žalobní námitky, prostřednictvím které stěžovatel označil za nezákonný zásah výzvu č. 17631/06/255930/8481 ze dne 20. 4. 2006 doručenou stěžovateli 21. 4. 2006, odvozoval

krajský soud počátek lhůty ode doručení předmětné výzvy. Lhůta k podání žaloby dle názoru soudu marně uplynula dne 21. 6. 2006. Stěžovatel v žalobě uváděl, že proti výše uvedené výzvě brojil podáním ze dne 30. 5. 2006 a námitkou ze dne 7. 7. 2006. Žalovaným pak bylo dle stěžovatele rozhodnuto o námitce dne 17. 7. 2006 (rozhodnutí č. j. 24143/06/255010/1030). Z spisového materiálu vyplývá, že k napadené výzvě se stěžovatel vyjádřil přípisem ze dne 30. 5. 2006. Z obsahu námítky dle ustanovení § 16 daňového řádu ze dne 7. 7. 2006 však nelze seznat, zda směřuje proti výzvě ze dne 20. 4. 2006, když v jejím textu je uvedena výzva č. 23353/06/255930/3351. Pod tímto číslem jednacím žalovaný eviduje nikoli výzvu, nýbrž protokol o ústním jednání ze dne 29. 6. 2006, což bylo taktéž sděleno stěžovateli v odůvodnění rozhodnutí o námitce. Za této situace nelze dospět k závěru, že by stěžovatel námitkou proti výzvě brojil.

U námítky týkající se opakovaného výsledku svědka K. N. odvozoval krajský soud běh lhůty pro podání žaloby ode dne, kdy se uskutečnil výslech svědka (tj. 21. 6. 2006). Stěžovatel v žalobě uvedl že proti postupu, kdy žalovaný sice opakovaný výslech svědka N. provedl, avšak nezajistil, aby svědek odpověděl na otázky kladené stěžovatelem, podal námitku dne 7. 4. 2006, přičemž žalovaný o ni rozhodl dne 31. 5. 2006. Z rozhodnutí č. j. 21346/06/255010/1030 ze dne 31. 5. 2006 je zřejmé, že žalovaný tímto vyhověl námitce stěžovatele ze dne 10. 3. 2006 a stěžovateli sdělil, že bude zopakován výslech svědka pana N., a to i přesto, že u předchozího výsledku byl stěžovatel přítomen. Rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 2. 6. 2006. Ze spisu naopak nevyplývá, že by stěžovatel proti opakovanému výsledku konaného 21. 6. 2006 jakkoli brojil. Námitky proti postupu při opakovaném výsledku nemohl, jak uvádí v žalobě, vtělit do podání ze dne 7. 4. 2006, neboť toto bylo stěžovatelem sepsáno 2 měsíce před konáním výsledku.

Za nesprávné stěžovatel dále označit posouzení důvodnosti námítky proti neoprávněnému postupu žalovaného, který dle stěžovatele porušil právo žalobce volit důkazní prostředky. Krajský soud však v odůvodnění rozsudku konstatoval, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů je věcí správce daně vyzvat kontrolovaný subjekt k předložení důkazního prostředku a že stěžovateli nebylo bráněno předkládat jiné důkazní prostředky. Stěžovatel zásadu volného hodnocení důkazů nehodlá zpochybňovat, nicméně dodává, že z ní nevyplývá právo správce daně libovolně rozkládat důkazní břemeno, tím méně pak určovat konkrétní způsob, jakým mají být rozhodné skutečnosti prokázány. Ze zásady volného hodnocení důkazů vyplývá pouze oprávnění žalovaného zhodnotit důkazy a vyvodit z nich potřebná skutková zjištění, nikoli však právo předepisovat daňovému subjektu jaké skutečnosti a jakým způsobem má prokazovat. Stěžovatel se neztotožnil se závěrem, že uvedená výzva se stěžovatele nijak přímo nedotýkala a že by nevznikly žádné nepříznivé následky, pokud by výzvě nevyhověl, neboť na daňový subjekt je vždy neustále vyvíjen tlak, že správce daně přejde ke stanovení základu daně pomůckami, pokud by výzvě nevyhověl.

V této souvislosti je nucen Nejvyšší správní soud zdůraznit, že ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah. K povaze výzvy k dokazování se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku č. j. 2 Aps 6/2006 - 70 ze dne 30. 1. 2007, na jehož závěry lze odkázat i v projednávané věci. V citovaném rozhodnutí dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením jde vždy o situace svojí povahou mající základ především ve skutkovém stavu, v aktivním konkrétním jednání žalovaného, ať už zcela bez jakékoli opory v platném právu či o jednání, které sice formálně vykazuje znaky jednání právními předpisy upraveného, avšak právě vzhledem ke konkrétní situaci jde o zjevné vybočení z tohoto zákonného rámce, a to vybočení natolik flagrantní a nepopíratelné, že jej lze za splnění ostatních zákonných

podmínek za nezákonný zásah, pokyn či donucení považovat.“ Obdobně uzavřel i Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 17/2003 - 54, když uvedl, že pod pojem zásahu spadá velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd. Již z označení tohoto procesního úkonu je zřejmé, že správce daně daňový subjekt vyzývá (tzn. informuje jej o tom, že v řízení nastala potřeba aktivní činnosti adresáta výzvy spočívající ve splnění požadavků, které správce daně stanovil), nikoli jej k jakékoli činnosti nutí. Správce daně nestanovil konkrétní bezprostřední sankci, která by byla uplatněna, pokud by výzva nebyla splněna. Za takovou sankci pak nelze považovat případný výsledek daňového řízení, neboť ten není ve skutečnosti důsledkem toho, že předmětná výzva nebyla splněna, tzn. že daňový subjekt neuposlechl příkazu správce daně, ale je výsledkem hodnocení důkazní situace, která v daňovém řízení nastala, kdy výsledky dokazování vedly k (pro daňový subjekt) nepříznivým důsledkům. Této rozdílnosti si však žalobce není vědom, pokud v kasační stížnosti poukazuje na jednotlivá ustanovení daňového řádu a argumentuje proti závěru o tom, že se předmětnou výzvou práva daňového subjektu přímo nezkracují. Je třeba znovu zdůraznit, že pokud žalobce namítal, že právo správce daně doměřit daň podle pomůcek, je zcela zjevnou konkrétní sankcí, je třeba konstatovat, že uvedený postup nelze chápat jako sankci, ale jako důsledek skutečnosti, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním (ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu). I kdyby tomu tak nebylo, vyměření daně podle pomůcek není bezprostředním následkem nesplnění té které výzvy správce daně, ale jde o postup odvislý od důkazní situace, která v daňovém řízení nastala.“

V rozsudku č. j. 8 Aps 2/2006 ze dne 31. 7. 2006 Nejvyšší správní soud konstatoval, že výzva k dokazování není z to zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se stěžovatel nevystavuje riziku sankce. „Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádá práva stěžovatele proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Informaci finančního úřadu, která je součástí výzvy, o možných negativních důsledcích, které stěžovatele za určitých, zákonem předvídaných, podmínek mohou postihnout (doměření daně podle pomůcek za použití § 31 odst. 5 d. ř.), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem by ovšem došlo rozhodnutím finančního úřadu, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.). Ze samotné skutečnosti, že chování stěžovatele, jež je v rozporu s výzvou finančního úřadu, může vyvolat následek v podobě pro stěžovatele nepříznivého rozhodnutí – budou-li splněny podmínky pro jeho vydání, totiž nijak neplyne, že by tato výzva sama o sobě zasahovala do právní sféry stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65).

Projednávané věci stěžovatel namítal, že v průběhu dne 12. 12. 2005 žalovaný porušil právo stěžovatele volit důkazní prostředky, když ho v průběhu jednání vyzýval k doložení konkrétně označených důkazních prostředků. Stěžovatel je toho názoru, že žalovaný není oprávněn ve výzvě stanovit stěžovateli povinnost předložit konkrétní důkazy, neboť v takovém případě je porušeno právo stěžovatele na informační sebeurčení.

Námítka stěžovatele není oprávněná.

Z textu protokolu nevyplývá, že by stěžovateli bylo znemožněno předkládat další důkazní prostředky. Formulace požadavků žalovaného, kdy žalovaný stěžovateli nejprve sděloval informace o stavu dokazování ohledně uvedených skutečností a následně označil relevantní důkazní prostředky, kterými by bylo možno prověřovanou skutečnost doložit, není v rozporu s volným hodnocením důkazů a nelze taktéž dospět k závěru, že by stěžovatel nemohl předkládat důkazy jiné. O tomto svědčí mimo jiné i text na straně 3 protokolu, kde je pod bodem 2 uvedeno „doložte průběh stavebních prací na výše uvedené zakázce (např. stavebním deníkem a stavebním povolením)“. Obdobně u dotazu 2 na straně č. 5 protokolu je výčet důkazů příkladný, nikoli nutný. Z textu výzvy nevyplývá, že by žalovaný po stěžovateli splnění požadavků jakkoliv sankcionoval. Stěžovatel proti obsahu protokolu námitky nevznosl.

Obdobnou námitku Nejvyšší správní soud řešil v již výše citovaném rozhodnutí sp. zn. 2 Aps 6/2006, kde stěžovatel namítal, že správce daně jej vyzval k předložení konkrétních důkazů, čímž mu znemožnil předkládat další důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud neshledal námitku důvodnou. Dospěl k závěru, že „správce daně postupem, kdy ve výzvě konkretizoval skutečnosti, jejichž osvětlení vyžaduje a sdělil, jaká je důkazní situace ve věci, pokud k takovému osvětlení nedojde, došlo naopak k posílení požadavku na spravedlivý proces, nikoli k jeho popření.“

Argumentace stěžovatele možností uložení pokuty ve výši 2 000 000 Kč v případě nesplnění výzev je taktéž nepřipadná. Pokud by k uložení této pokuty došlo, bylo by tak učiněno rozhodnutím žalovaného, proti němuž by se mohl stěžovatel odvolat a které by bylo případně přezkoumatelné soudem v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. Ze skutečnosti, že chování stěžovatele, jež je v rozporu s výzvou správního orgánu, může vyvolat následek v podobě uložení nějaké sankce, budou-li splněny podmínky pro její uložení, totiž nijak neplyne, že by tato výzva samotná zasahovala do právní sféry stěžovatele. Do ní by zasáhlo teprve rozhodnutí, kterým by byla sankce uložena.

S ohledem na výše uvedené, shodně s názorem krajského soudu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že postup žalovaného, kdy ve vztahu ke stěžovateli formuloval požadavky na předložení konkrétních důkazních prostředků, nespĺňuje znaky nezákonného zásahu.

Dle stěžovatele krajský soud taktéž nesprávně právně posoudil namítané porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že práva stěžovatele nemohla být porušena výsledkem svědka D. M., k němuž sám ani jeho zástupce nebyl předvolán, a to, údajně z toho důvodu, že žalovaný z tohoto důkazu nevyvodil žádná zjištění. Takový závěr dle stěžovatele nemá oporu v platném právu. Stěžovatel má právo být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky. Je zcela nerozhodné, zda z výsledku svědka byly či nebyly vyvozeny nějaké závěry.

Námitka stěžovatele ohledně hodnocení možného zásahu do práv stěžovatele v případě, kdy není přizván k výsledku svědka, je opodstatněná. Pokud by žalovaný neinformoval stěžovatele, že bude v jeho věci vyslechnut svědek, zatížil by provedený výsledek vadou zapříčiňující jeho nezákonnost. Skutečnost, že by k takto provedenému důkazu později žalovaný nepřihlédl, není způsobila procesní pochybení odstranit. Nejvyšší správní soud odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6. 4. 2005 sp. zn. II. ÚS 94/03, kde Ústavní soud konstatoval, že „finanční úřad pochybil, když nehodnotil jako důkaz výpověď svědka R. M. s odůvodněním, že výsledek proběhl v rozporu se zákonem, neboť stěžovatel nebyl o jeho konání uvědoměn a nemohl se jej tak zúčastnit a klást svědkovi

otázky, jak mu to umožňuje ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Tím, že k této výpovědi nepřihlédl, nedostál finanční úřad své povinnosti hodnotit všechny skutečnosti, jež v řízení vyšly najevo, a neoprávněně zasáhl do ústavně zaručeného práva stěžovatele na spravedlivý proces.“

V daném případě sepsal žalovaný dne 6. 3. 2006 protokol o ústním jednání s panem M. D. V průběhu jednání byl žalovaným dotazován na práce na rodinném domku v S. Ze spisu nevyplývá, že by stěžovatel byl o ústním jednání informován. V žalobě stěžovatel předmětné pochybení žalovaného napadl v bodě č. 3. žaloby, neuvedl však, zda v průběhu kontroly proti tomuto postupu brojil formou námitek.

Krajský soud pak na straně č. 6 rozsudku mimo již výše uvedený závěr o nemožnosti porušení práv stěžovatele, s nímž Nejvyšší správní soud nesouhlasí, zhodnotil, že postup žalovaného nelze označit za nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

Pojem zásahu orgánu veřejné moci jako aktu, jak konstatoval Ústavní soud (sp. zn. I. ÚS 422/99), lze obecně charakterizovat jako takové jednání, kterým se konkrétní subjektivní práva někoho jiného proti jeho vůli určitým způsobem omezují. Musí jít o adresný (osobní) akt, který bezprostředně mění právní situaci (právní poměry) zasažené osoby. Faktické jednání správních orgánů musí pro to, aby bylo "zásahem" ve smyslu § 82 s. ř. s., naplňovat mj. dva znaky: 1) musí jít o aktivitu (úkon), nemůže se jednat o pasivitu (nekonání) správního orgánu, a 2) úkon musí být pro osoby, vůči nimž směřuje, závazný tak, aby tyto osoby na základě tohoto úkonu byly povinny něco dát, konat, nekonat (opominout, zdržet se) či strpět.

V daném případě, kdy žalovaný stěžovatele neuvědomil o konání ústního jednání, se nejedná o aktivní jednání žalovaného, nýbrž o nečinnost, která ve smyslu výše uvedeného zásahem dle § 82 s. ř. s. být nemůže. Navíc, za situace, kdy by žalovaný své rozhodnutí založil na důkazu získaném nezákonným způsobem, byl by takový postup důvod pro zrušení rozhodnutí a stěžovateli by byla poskytnuta soudní ochrana dle § 65 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že napadené procesní pochybení žalovaného nesplňuje znaky nezákonného zásahu dle § 82 s. ř. s.

Poslední stížní námitka se týkala přiměřenosti lhůty ke splnění povinností podle výzvy ze dne 29. 8. 2006. Krajský soud konstatoval; že 3 denní lhůta je dostatečná, neboť úkon je bezesporu jednoduchý. Soud se dle stěžovatele vůbec nezabýval otázkou, zda byl i naléhavý a zda se jednalo o zvlášť výjimečný případ, byť daňový řád vyžaduje splnění všech tří podmínek kumulativně. Závěr krajského soudu, že poskytnutá lhůta je dostatečná vzhledem k jednoduchosti úkonu, označil stěžovatel za zcela svévolný.

Ani tato námitka stěžovatele není důvodná. Žalovaný předmětnou výzvou vyzýval stěžovatele k předložení dokladů rozhodných pro správné stanovení základu daně v rámci řádně zahájené a prováděné daňové kontroly podle ust. § 16 daňového řádu. Podle ust. § 16 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně řádu v tomto zákonném ustanovení vyjmenovaných povinností, mimo jiné povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné a nebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti

nebo pravdivosti (§ 16 odst. 2, písm. c) daňového řádu). V ust. § 16 daňového řádu nejsou stanoveny lhůty pro splnění povinností daňových subjektů, proto při stanovení lhůty v předmětných výzvách správně správce daně prvního stupně vychází z ust. § 14 odst. 1 daňového řádu, podle kterého není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně s tím, že zároveň upozorní na právní důsledky nedodržení této lhůty, a s tím, že lhůtu kratší osmi dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

Předmětnou výzvou ze dne 29. 8. 2006 žalovaný vyzval stěžovatele ve lhůtě 3 dnů k předložení fotokopie dokladu a k předložení skladové evidence. Proti nepřiměřenosti podal stěžovatel dne 30. 8. 2006 námitku. Námitku žalovaný rozhodnutím č. j. 28466/06/255010/1030 dne 4. 9. 2006 zamítl. Rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 7. 9. 2006. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí dospěl k závěru, že lhůta tří dnů byla v daném případě dostatečná, neboť k předložení skladové evidence byl stěžovatel vyzýván již před čtyřmi měsíci a požadovaný účetní doklad je založen v účetnictví stěžovatele.

S hodnocením přiměřenosti 3 denní lhůty tak, jak ji učinil žalovaný i krajský soud, se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Za situace, kdy stěžovatel doklady disponuje, navíc, povinnost vést skladovou evidenci mu ukládá zákon, není lhůta 3 dnů k pořízení kopie jednoho dokladu a předložení evidence, nepřiměřeně krátká. Navíc v daném případě nelze odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatel byl již k předložení evidence vyzván. Stěžovatel si musí být vědom svých povinností, které mu ukládá ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu a musí být připraven plnit svou důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud měl stěžovatel za to, že ve výzvách stanovená lhůta je nepřiměřeně krátká, pak mohl žádat o prodloužení lhůty podle ust. § 14 odst. 2 daňového řádu, což neučinil. Závěr, který učinil krajský soud ohledně výše uvedené námítky, je v souladu se zákonem a taktéž Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl tento nedostatečně odůvodněn.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když krajský soud učinil nesprávně závěr o ukončení daňové kontroly a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v novém řízení přezkoumá zákonnost daňové kontroly v rozsahu všech žalobních námitek ze dne 11. 9. 2006 a taktéž posoudí včasnost a přípustnost námitek obsažených v doplnění žaloby ze dne 27. 10. 2006.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu