



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **T. K.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, 502 00 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2005, č. j. 190641/05/228931/2571, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2005, č. j. 31 Ca 268/2005 - 21,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 30. 9. 2005 vyzval žalovaný žalobce podle § 31 odst. 9 a § 36 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d.ř.“), k tomu, aby vysvětlil a prokázal, že peníze zapůjčené v letech 2001 – 2002 společnosti A. M., spol. s r. o., byly v těchto či v některých předchozích zdaňovacích obdobích zdaněny daní z příjmů, nejsou předmětem této daně nebo byly od této daně osvobozeny.

Žalobu, již žalobce brojil proti této výzvě, odmítl Krajský soud v Hradci Králové usnesením ze dne 24. 11. 2005: výzva se totiž podle něj nedotýká hmotněprávního postavení žalobce, není tedy rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a proto je z prezkumné činnosti soudu vyloučena. K návrhu na přiznání odkladného účinku, připojenému k žalobě, soud uvedl, že pokud rozhodoval o věci samé bezprostředně po předložení správního spisu žalovaným

a jeho vyjádření k žalobě i k návrhu na přiznání odkladného účinku, odpadl ve smyslu § 73 odst. 3 s. ř. s. důvod o tomto návrhu samostatně rozhodovat. Zároveň soud odmítl v souladu s § 38 odst. 3 s. ř. s. jako nepřipustný návrh žalobce na vydání předběžného opatření, neboť žalobě proti rozhodnutí žalovaného bylo možné přiznat odkladný účinek.

V kasační stížnosti proti tomuto usnesení žalobce namítl, že výzvou žalovaného byla nově založena povinnost žalobce sdělit a prokázat žalovanému zde uvedené skutečnosti; výzva je tak rozhodnutím dle § 65 s. ř. s., a soud byl proto povinen ji přezkoumat. To, že napadenou výzvou nebyla žalobci uložena povinnost hmotněprávního charakteru, nevylučuje výzvu z okruhu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Krajský soud pochybil též tím, že se nezabýval žalobcovou argumentací vztahující se k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žalobce soudu vytkl také to, že nerozhodl o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě a že odmítl návrh na vydání předběžného opatření. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce následně svou kasační stížnosti doplnil a rozšířil svou argumentaci odkazem na dvě rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu publikovaná pod č. 906/2006 Sb. NSS (podle něj není pro přístup ke správnímu soudu nezbytné, aby bylo úkonem správního orgánu porušeno žalobcovo *hmotné* právo) a pod č. 792/2006 Sb. NSS (v pochybnostech o tom, zda se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., je třeba přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu). Žalobce zopakoval, že výzvou bylo zasaženo do jeho základních práv, konkrétně do práva na informační sebeurčení (k tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu ve věcech sp. zn. IV. ÚS 29/05 a I. ÚS 512/02). Žalovaný výzvou překročil rámec vymezený ustanovením § 36 daňového řádu, neboť ani toto ustanovení neopravňuje žalovaného zjišťovat jiné skutečnosti než ty, které jsou rozhodné pro správné vyměření daně. Výzva neobstojí ani s poukazem na ustanovení § 2 odst. 9 d. ř. stanovícího daňovým subjektům povinnost součinnosti se správcem daně: toto ustanovení je totiž obecné, teprve konkrétní výzvou se stanoví konkrétní povinnost. Nemožnost obrany proti excesu při stanovování takových konkrétních povinností by byla absurdní asi stejně, jako kdyby nebyla připuštěna možnost obrany proti konkrétnímu platebnímu výměru na daň z příjmů s odůvodněním, že povinnost platit daň je daňovému subjektu obecně stanovena v § 2 d. ř. a platební výměr je již jen pouhou konkretizací této povinnosti. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že by se mohl u soudu bránit až proti případně vydanému dodatečnému platebnímu výměru: tam jde totiž o obranu jiných subjektivních práv (právo vlastnické) než těch, která jsou ohrožena, resp. porušena, nyní (právo na informační sebeurčení, na autonomní prostor a na soukromí). K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS a týkající se nezákonné daňové kontroly, proti jejímuž provádění lze poskytnout ochranu ještě před vydáním dodatečného platebního výměru. V návaznosti na posledně citovaný judikát spatřoval žalobce nepřipustnou odlišnost v tom, že zatímco proti úkonům při nezákonně prováděné daňové kontrole má být poskytována ochrana podle § 82 s. ř. s., proti výzvě vydané v žalobcově věci mimo jakoukoli daňovou kontrolu soud odmítl ochranu poskytnout. Poskytnutí soudní ochrany by při tomto výkladu bylo závislé na zcela nahodilé události, jakou je zahájení daňové kontroly.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobce namítá, že výzva podle § 31 odst. 9 a § 36 daňového řádu, kterou mu adresoval žalovaný, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a měla tedy být věcně

přezkoumána; tomu však nelze přisvědčit. K přezkoumání před správním soudem není způsobilý jakýkoli akt správního orgánu, nýbrž jen takový jeho úkon, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce. Takové účinky však napadená výzva nemá, byť vykazuje formální znaky rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 d. ř., jak to ostatně soud vysvětlil již v jiném svém rozsudku v žalobcově věci ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 10/2006 - 45 (posléze publikovaném pod č. 1047/2007 Sb. NSS): daňový subjekt se jí toliko vyzývá k plnění povinnosti spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně tak, jak mu ostatně ukládá § 2 odst. 9 d. ř. Výzva je pro správce daně nezbytným prostředkem k plnění povinností, které mu ukládá § 36 d. ř. – tedy mj. zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňových subjektů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Daňové subjekty jsou povinny při takové činnosti se správcem daně spolupracovat a zjišťované údaje poskytovat. Samotná výzva nemůže zasáhnout žádná žalobcova subjektivní hmotná práva; ostatně daňový řád z tohoto důvodu neposkytuje možnost obrany proti takové výzvě a odvolání proti ní vylučuje (§ 48 odst. 2 d. ř.). Výzva je spíše než cokoli jiného upozorněním na to, že správce daně začal věnovat zvýšenou pozornost majetkovým poměrům daňového subjektu, a pokud jí daňový subjekt vyhoví a rozptýlí pochybnosti správce daně, není důvodu pro započetí formálnějších postupů určených ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Přetrvávají-li však pochybnosti správce daně i po reakci daňového subjektu, nebo pokud daňový subjekt na výzvu nereaguje, může to být důvodem k zahájení vytýkácího řízení či daňové kontroly. Platební výměr, jímž se vyměřuje či doměřuje daň a v jehož vydání mohou tyto postupy vyústit, pak již je nepochybně rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkoumání.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jichž se žalobce dovolává, na věc nedopadají. Rozhodnutí č. 906/2006 Sb. NSS, podle nějž není pro přístup ke správnímu soudu nezbytné, aby bylo zasaženo žalobcovo subjektivní *hmotné* právo, se týkalo žalobce, jemuž nebylo uděleno státní občanství. Žalobce namítal, že v řízení byla porušena jeho procesní práva, a soud jeho žalobu přezkoumal a vyhověl jí, ačkoli hmotněprávní závěr o tom, zda státní občanství udělit či neudělit, je věcí správního uvážení rozhodujícího správního orgánu, a nikoli soudu. Rozhodnutí o státním občanství však bylo rozhodnutím konečným, definitivně určujícím právní postavení žalobce, a žádný další akt správního orgánu, který by na tom mohl cokoli změnit, již nepřicházel v úvahu. V žalobcově případě je však situace jiná. Žalobce na výzvu reagoval; je nyní na správci daně, zda bude s reakcí spokojen, a žalobcova právní sféra tak zůstane nedotčena, nebo zda bude dále zkoumat žalobcovy majetkové poměry a nově mu uloží daňovou povinnost, proti níž se žalobce bude moci bránit jak v daňovém řízení, tak u soudu.

Žalobce dále poukazuje na rozhodnutí č. 792/2006 Sb. NSS, podle nějž je v pochybnostech o tom, zda je akt správního orgánu rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., třeba přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu; žalobce si však tento závěr vykládá příliš široce. V dané věci šlo o rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti, již se daňový subjekt domáhal prominutí daně; tímto rozhodnutím byla daňovému subjektu s konečnou platností uzavřena cesta k nápravě stavu, který pociťoval jako nezákonný, v daňovém řízení. Žalovaný však žalobci svou výzvou nijak neznemožnil další postup a nepředurčil jeho právní postavení: k tomu dojde až v případné další fázi daňového řízení vydáním dodatečného platebního výměru, pokud se ovšem správce daně nespokojí se skutečnostmi doloženými k výzvě a neupustí od dalšího zkoumání žalobcových majetkových poměrů. (Tím se vypořádává i námitka o porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod: žalobci jistě nebude upřeno domáhat se svého práva u soudu, ovšem až v případě, že bude jeho právní

sféra zasažena aktem ve smyslu § 65 s. ř. s. – nejtýpistiěji tedy platebním výměrem, případně i pokutou za nesplnění povinnosti podle § 37 d. ř.).

Žalobce se dále domáhá svého práva na informační seburčení, jak je formuloval Ústavní soud např. v nálezech sp. zn. IV. ÚS 29/05 a I. ÚS 512/02 a Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. 735/2006 Sb. NSS; i zde však přehlíží odlišnosti otázek zde řešených od otázky, kterou soudu předkládá on. Prvně citovaný nález, v němž dal soud daňovému subjektu za pravdu, se týkal situace, kdy byla daňovému subjektu doměřena daň podle pomůcek – a ačkoli i on byl zprvu jen vyzván, aby doložil své majetkové poměry, nebyla mu v této fázi ještě poskytnuta soudní ochrana. Té se dovolal až poté, co mu byla nově uložena daňová povinnost, a v takovém postupu by jistě nic nebránilo ani žalobci, ocitne-li se v této situaci. Nález I. ÚS 512/02 a citované rozhodnutí zdejšího soudu se pak týkaly daňové kontroly, což je opět pokročilejší fáze daňového řízení, do níž žalobce ještě nedospěl; až (a pokud vůbec) se tak stane, bude žalobci náležet odpovídající ochrana.

Tím se odpovídá i na námitku, v níž žalobce srovnává svou situaci a situaci, v níž je prováděna daňová kontrola, a spatřuje jako svou nevýhodu to, že nebyl podroben daňové kontrole, při níž by požíval více práv. Stěží se však žalobce může domáhat stejných prostředků ochrany pro obě situace, které jsou ze své podstaty odlišné. Žalobce přehlíží, že kromě toho, že by při daňové kontrole požíval více práv a mohl využívat ochrany v daňovém i v soudním řízení, stíhalo by jej i více povinností.

Ve své nynější situaci se žalobce nemůže domáhat nápravy ani opravným prostředkem, ani žalobou k soudu; zato má ale jedinou povinnost, a to doložit, jak nabyl peníze půjčené obchodní společnosti. Pokud správci daně postačí reakce žalobce na jeho výzvu, tím lépe pro žalobce; nebude-li tomu tak, je třeba zdůraznit, že případnou daň nelze doměřit jen na základě vyhledávací činnosti, a bude-li mít správce daně takový úmysl, bude muset u žalobce zahájit daňovou kontrolu (srov. k tomu č. 938/2006 Sb. NSS). V ní pak bude žalobce moci požívat všechna práva, která mu nyní ještě nenáleží.

Krajský soud tak nepochybil, když žalobu odmítl jako nepřipustnou [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]: výzva žalovaného totiž není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a dopadá tak na ni kompetenční výluka ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s.

Závěrem kasační stížnosti žalobce brojí proti postupu, jímž se krajský soud vypořádal s návrhem na přiznání odkladného účinku a na vydání předběžného opatření. Judikatura ovšem považuje jak rozhodnutí o odkladném účinku, tak rozhodnutí o předběžném opatření za rozhodnutí, která jsou podle své povahy dočasná; proti takovým rozhodnutím je pak kasační stížnost nepřipustná [§ 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s.], a zdejší soud se tak kasační stížností v této části nemůže věcně zabývat. To platí jak pro případ, kdy žalobce napadá samotné dočasné rozhodnutí (ve vztahu k předběžnému opatření), tak pro případ, kdy žalobce namítá, že dočasné rozhodnutí nebylo vydáno, ač vydáno být mělo (ve vztahu k odkladnému účinku).

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. března 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu