



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Advantel, a. s.**, se sídlem Praha 2, Boženy Němcové 1881/5, zastoupeným JUDr. Ing. Danielem Srnцем, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Prahu 2**, se sídlem Vinohradská 49, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2007, č. j. 6 Ca 295/2005 – 110,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) podal včas kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2007, č. j. 6 Ca 295/2005 – 110 (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba; touto se podle ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhal zákazu pokračování porušování svých práv spočívající v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací

období roků 2001 – 2003 s tím, že se stav daňového řízení vrací před okamžik zahájení daňové kontroly.

V žalobě stěžovatel uvedl, že shledává daňovou kontrolu nezákonnou. Stěžovatel byl v rámci daňové kontroly vyzván (výzva ze dne 5. 4. 2005, č. j. 64309/05/002931/6982) k prokázání reklamy na internetovém serveru www.kancl.cz, kterou zajišťovala firma Internet Advertising s. r. o. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel rozsáhlým vyjádřením a předložením dokladů. Poté dále předložil čestné prohlášení bývalé jednatelky Internet Advertising s. r. o. o poskytnutí reklamy a poukázal na to, že kalkulace ceny nijak nesouvisí s prováděnou daňovou kontrolou. Stěžovatel měl tedy zato, že tímto plně unesl své důkazní břemeno, které se přeneslo na žalovaného. Žalovaný, jakkoli nedoložil nesprávnost, neúplnost či jinou závadnost důkazních prostředků a svědecké výpovědi, prohlásil v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 10. 2005, č. j. 146475/05/002931/6982, že daňový subjekt tedy stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných daňových nákladů v souvislosti s umístěním reklamy na internetovém portálu a tak tyto náklady nelze uznat jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se bránil rozsáhlou námitkou podanou přímo do protokolu č. j. 146475/05/002931/6982 o níž bylo žalovaným rozhodnuto tak, že námitka proti postupu správce daně je považována za nedůvodnou s tím, že správce daně prověřuje oprávněnost uplatněných nákladů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a veškerá zjištění, která byla provedena v rámci daňového řízení jsou součástí daňového spisu, do kterého je daňový subjekt oprávněn dle ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků nahlédnout. Stěžovatel v žalobě uvedl, že dle jeho názoru, splnil všechny své zákonné povinnosti. Žalovaný nijak nezpochybnil perfektnost důkazních prostředků a ani neoznačil další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, jejichž průkaz by požadoval. Za takové situace byl stěžovatel toho názoru, že se daňová kontrola zcela vymkla zákonnému rámci a její trvání způsobuje nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv stěžovatele.

Městský soud v Praze rozhodl o žalobě tak, že ji rozsudkem ze dne 16. 11. 2007, č. j. 10 Ca 47/2007 - 102 zamítl s odůvodněním, že se v daném případě nejednalo o nezákonný zásah. V napadeném rozsudku soud I. stupně uvedl, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za roky 2001 – 2003 byla řádně zahájena dne 9. 2. 2005. Nejednalo se ani o kontrolu opakovanou, ani nezasahovala do období, za které již nelze daň vyměřit (doměřit), prováděl ji příslušný správce daně. Jestliže tedy byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem a výzvy (z jejichž vydání stěžovatel dovozuje nezákonnost daň. kontroly) se vztahovaly k předmětu kontroly, nelze mít zato, že byly naplněny podmínky pro podání žaloby dle ust. § 82 a násl. s. ř. s. Městský soud v odůvodnění uvedl, že správci daně nelze upřít právo prověřit, zda náklady byly do základu daně zahrnuty v oprávněné výši a rozsah prováděného dokazování záleží na konkrétních okolnostech. V daném případě se správce daně mimo prověření samotného uskutečnění služby zabýval i její cenou. Takový postup pak nelze hodnotit jako nezákonný zásah. Otázka unesení důkazního břemene je otázkou, která je řešena v následném vydání dodatečných platebních výměrů a v řízení o odvolání proti těmto rozhodnutím. Městský soud uzavřel, že žaloba nebyla v daném případě důvodná a proto ji dle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

V kasační stížnosti stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel nesouhlasí se zdůvodněním soudu a uvádí, že v jeho případě byly splněny podmínky pro vyslovení závěru o nezákonném zásahu spočívajícím v provádění nezákonné daňové kontroly. Soud byl dle názoru stěžovatele povinen přezkoumat každou stěžovatelem označenou nezákonnost, zvážit je jednotlivě a všechny ve svých vzájemných souvislostech. Stěžovatel považuje za nesprávný názor soudu, že správci daně nelze upřít právo prověřit, zda náklady byly do základu daně zahrnuty v oprávněné výši, neboť dle jeho názoru soud I. stupně pouze přijímá závěry o zákonnosti či nezákonnosti postupu správce daně, který soudnímu přezkumu nepodrobil.

Stěžovatel dále rozsáhle polemizuje co se rozumí pod pojmem daňová kontrola a daňové řízení, kdy dle jeho názoru nelze ztotožnit pojem daňová kontrola a daňové řízení, přičemž poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. č. j. 5 Afs 223/2004, č. j. 2 Afs 17/2003, č. j. 2 Afs 69/2004, 5 Afs 42/2004 apod.). Dle stěžovatele soud nesprávně posoudil námitku, že nebylo řádně zahájeno příslušné daňové řízení. Stěžovatel uvádí, že jestliže zásahem ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s. může být nezákonná aktivní činnost správního orgánu, pak dle závěru soudu, nemohla být nikdy daňová kontrola označena jako nezákonný zásah. Soud měl tedy při zkoumání důvodnosti žaloby vyjít z mantinelů a nejprve zkoumat splnění obecných podmínek důvodnosti soudní ochrany a následně speciální podmínky přezkumu zásahů spočívajících v nezákonných daňových kontrolách.

V neposlední řadě stěžovatel uvádí, že za nejpodstatnější zásah do svých veřejných subjektivních práv považuje prodlení soudu při vyřizování zásahové žaloby a tím došlo k zásahu do práva stěžovatele na dvojinstanční soudní přezkum a jeho rozhodnutí je proto nezákonné. Stěžovatel má za to, že jeho kasační stížnost je důvodná a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2007, č. j. 6 Ca 295/2005 - 110 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil, pouze v písemném sdělení ze dne 30. 7. 2008 uvádí, že odvolací orgán, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu dne 18. 6. 2008 odvoláním daňového subjektu – stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů právnických osob za rok 2002 a 2003 vyhovělo a napadená rozhodnutí zrušilo.

Kasační stížnost není důvodná. O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Nejvyšší správní soud, jakkoli ze spisu vyplynulo, že platební výměry, které byly vydány na základě kontroly, ve způsobu jejíhož provádění stěžovatel tvrdí nezákonný zásah, byly již žalovaným zrušeny, musel o kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 a § 109 odst. 2 s. ř. s. rozhodnout meritorně, neboť stěžovatel neuplatnil postup podle ust. § 62 s. ř. s., který by odůvodnil zastavení řízení dle § 47 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 (publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, přístupno na www.nssoud.cz), konstatoval, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

Jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze, neshledal tento splnění podmínek pro poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. Daňová kontrola byla řádně zahájena, nejednalo se o daňovou kontrolu opakovanou, nezasahovala do období, ze které nelze daň dodatečně vyměřit, prováděl ji příslušný správce daně. Výzvy k dokazování vydané správcem daně za účelem prokázání oprávněnosti a výše nákladů zahrnutých do základu daně (§ 24 odst. zákona o daních z příjmů) v souladu s ust. § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní) se vztahovaly k předmětu kontroly. Takový postup nelze hodnotit jako nezákonný zásah, neboť vůle stěžovatele nebyla činností žalovaného nijak omezena. Bylo pouze na stěžovateli, zda výzvám vyhoví či nikoliv a s případným nevyhověním nebyla spojena žádná sankce. Otázka unesení důkazního břemene je řešena při následném vydání dodatečných platebních výměrů a v řízení o odvolání proti těmto rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem městského soudu ztotožňuje. Pro potřeby posuzované věci je přitom u daňové kontroly (ust. § 16 zákona o správě daní) třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05) se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. Podrobně se k aspektům daňové kontroly jako nezákonného zásahu vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, přístupno na www.nssoud.cz).

Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné nelze zobecnit a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly, neboť ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah. Shora uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 -

110, nezpochybnuje závěry Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 –65. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za splnění shora nastíněných podmínek.

Výzvy správce daně, zejména pak výzva ze dne 5. 4. 2005, č. j. 64309/05/002931/6982 shora nastíněné podmínky nesplňuje. Jak správně dovodil městský soud, výzva k dokazování není s to zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se stěžovatel nevystavuje riziku žádné sankce. Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva stěžovatele proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. K námitce stěžovatele, že s případným nevyhověním výzvám je spojena sankce, tak lze uvést, že informaci správce daně, 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 zákona o správě daní), nelze považovat za zkrácení jeho subjektivních práv, jakkoliv jej tato informace může znejistět a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem by došlo rozhodnutím správce daně, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.). Skutečnost, že stěžovatel např. neunese důkazní břemeno může vyvolat následek v podobě pro stěžovatele nepříznivého rozhodnutí – budou-li splněny podmínky pro jeho vydání, ještě neznamená, že by výzva sama o sobě zasahovala do právní sféry stěžovatele. 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.

Nejvyšší správní soud tedy ze shora vyložených důvodů shledává zákonným závěr městského soudu o nesplnění podmínek, za nichž lze přiznat ochranu proti nezákonnému zásahu.

Co do dalších kasačních námitek, Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli v jeho domněnce o povinnosti městského soudu zabývat se procesem dokazování resp. zatímčím hodnocením stěžovatelem předložených důkazů, a to za stavu, kdy dokazování není ukončeno, neboť v době rozhodování soudu, ještě nebyla daňová kontrola ukončena. Nejvyšší správní soud připomíná, že právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originární a není pokračováním správního řízení. Tato ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv řízení správního (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57).

Pakliže stěžovatel městskému soudu vytýká hodnocení, podle kterého se jednotlivé výzvy vztahovaly k předmětu kontroly, přitom správci daně nelze upřít právo prověřit, zda náklady byly do základu daně zahrnuty v oprávněné výši, Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud v relevantní části rozsudku hodnotil pouze důvodnost vydání takových výzev. Tato výzva je jen jedním z úkonů provedených v rámci daňové kontroly. Daňová kontrola je ukončena sepsáním zprávy o daňové kontrole, která je jedním z možných důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní (viz stěžovatelem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5

Afs 223/2004 - 89), nikoliv však důkazním prostředkem jediným. Hodnocení důkazů provedených správcem daně v rámci vyměřovacího řízení (resp. řízení o doměření daně) může být správním soudem přezkoumáno pouze v řízení o žalobě, kterou bylo napadeno rozhodnutí o vyměření (resp. doměření) daně. V řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu pak lze jen obtížně věcně hodnotit nutnost prokázání oprávněnosti a výše nákladu na reklamu na internetovém serveru www.kancl.cz, jež zajišťovala firma Internet Advertising s. r. o., úplnost a pravdivost svědeckých výpovědí i další hodnocení stěžovatelem předložených důkazních prostředků. Jakákoliv úvaha v uvedeném směru by předcházela úvahu správce daně, který se bude důkazy shromážděnými v průběhu řízení zabývat a teprve na jejich základě rozhodovat. Skutečnost, že stěžovatel již v rámci řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu použil argumenty fakticky patřící do řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí se týká právě otázek jež mohou vyvstat až při řízení o přezkumu správních rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto obě výše uvedené námitky neshledal ve věci relevantními, a tedy ani důvodnými.

Stěžovatel nijak blíže nespecifikoval svoji další výtku, podle které městský soud nesprávně posoudil námitku, že nebylo řádně zahájeno daňové řízení. Nejvyšší správní soud tuto námitku, přezkoumatelnou vzhledem k její obecnosti rovněž jen v obecné rovině, neshledal důvodnou. Jak městský soud uvedl, pod pojem daňové řízení spadá veškerý postup správce daně a dalších zúčastněných subjektů, který je činěn v rozsahu působnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a jedním z prostředků je i daňová kontrola prováděná dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků; zahájení daňové kontroly tedy znamená zahájení daňového řízení. Rozhodnutí městského soudu je tedy i v této části plně srozumitelné, a důvody rozhodnutí jsou v něm uvedeny způsobem nenechávajícím jakýchkoli pochyb o jejich logické nerozpornosti. Řízení před soudem nebylo stíženo žádnou zjevnou vadou.

Poslední námitkou stěžovatel zpochybnil postup městského soudu, který nerozhodl o návrhu stěžovatele na vydání předběžného opatření v přiměřené lhůtě a z tohoto důvodu byl nucen stěžovatel nucen vzít svůj návrh zpět.

Nejvyšší správní soud předesílá, že prodlení s vyřizováním věci není způsobilé založit nezákonnost rozhodnutí, což ostatně připouští i sám stěžovatel. Dovozuje-li stěžovatel nezákonnost rozhodnutí soudu přesto, že návrh na vydání předběžného opatření vzal stěžovatel zpět a řízení o něm bylo zastaveno, nelze z postupu soudu jakkoli seznat, že by byl stěžovatel na svých právech dotčen. Nejvyšší správní soud proto v rámci své přezkumné činnosti nedospěl k závěru o nezákonnosti postupu městského soudu.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl

tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 25. září 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu