

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **ADEN LP s.r.o.,** se sídlem Jeseník nad Odrou 28, zastoupen Mgr. Michalem Gruberem, advokátem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě na ochranu proti nezákonným zásahům žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2015, č. j. 22 A 114/2014 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Dne 15. 1. 2013 byla se žalobcem podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 01/2010 – 07/2010, 09/2010 – 12/2010 a 01/2011 – 12/2011 (protokol č. j. 82044/13/3215-05401-800132). V průběhu daňové kontroly byly na základě dožádání žalovaného příslušnými (dožádanými) finančními úřady provedeny výslechy několika svědků. Žalovaný dále v rámci daňové kontroly vydal výzvu k prokázání skutečností ze

dne 29. 1. 2014, č. j. 325779/14/3215-05401-800132. Proti postupu žalovaného stěžovatel podal stížnost dle § 261 daňového řádu. Následně dle § 261 odst. 6 daňového řádu podal k Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného, podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal, aby soud: 1) určil, že postup žalovaného k odstranění pochybností (výzva k prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2014, č. j. 325779/14/3215-05401-800132), je nezákonný; 2) určil, že vyřešení žalobcovy stížnosti formou vyrozumění o výsledku šetření dle ustanovení § 261 odst. 5 daňového řádu, ze dne 17. 7. 2014, č. j. 2387776/14/3215-05400-800654, je nezákonné; 3) zakázal žalovanému v průběhu daňové kontroly daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty zahájené protokolem ze dne 15. 1. 2013, č. j. 82044/13/3215-05401, používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti a porušení zásady legitimního očekávání. Žalobce se taktéž domáhal, aby bylo určeno, že vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o prošetření způsobu vyřízení shora vymezené stížnosti je nezákonné. Jelikož příslušným k projednání tohoto bodu byl Krajský soud v Brně, vyloučil Krajský soud v Ostravě tuto část žaloby k samostatnému projednání (tato část není předmětem kasační stížnosti).

Rozsudkem ze dne 12. 2. 2015, č. j. 22 A 114/2014 – 25 (dále „napadený rozsudek“), krajský soud žalobcovu žalobu zamítl. Nejdříve se krajský soud zabýval navrhovaným výrokem 3). Krajský soud konstatoval, že navrhovaný výrok je natolik obecný, vágní a abstraktní, že nemůže vést k nápravě jakéhokoli případného závadného stavu. Návrhem výroku je přitom u zásahové žaloby soud vázán a nepřísluší mu při absenci konkrétního žalobcova návrhu za žalobce domýšlet, čeho vlastně chtěl navrhovaným výrokem dosáhnout. S návrhem takového výroku pak nemůže být žalobce u soudu úspěšný. Navíc, jediné konkrétní úkony, které žalobce svou argumentací k navrhovanému výroku 3) napadá, jsou úkony, které vůči žalobci neučinil žalovaný. Jedná se totiž jednak o „některé odpovědi dožádaných správců daně“ (str. 3 in fine žaloby), jednak o úkony finančních úřadů pro Prahu 3, v Plzni a v Mělníce [str. 2, bod 1. písm. a) – c) žaloby], nikoli o úkony žalovaného. Představují-li tedy tyto úkony vůbec nezákonný zásah (touto otázkou se však soud pro nadbytečnost nezabýval), nejedná se o nezákonný zásah žalovaného, ale jiných finančních úřadů. Pokud se pak žalobce domáhá ochrany před těmito úkony vůči žalovanému, činí tak vůči někomu, kdo tyto úkony neučinil (zásah neprovedl). Žalovaný proto není v této části ani pasivně věcně legitimován (§ 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

K navrhovanému výroku 2) krajský soud uvedl, že soudy opakovaně judikují, že vyřízení stížnosti samo o sobě není způsobilé jakkoli založit, změnit, zrušit či závazně určit (tzn. případně i zkrátit) žalobcova práva, což však nevylučuje přímou ochranu proti konkrétnímu úkonu či postupu, na který si žalobce stěžoval. K tomu krajský soud odkázal na usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11 Ca 394/2006 - 93, usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2010, č. j. 31 Af 101/2010 - 45, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 4 Ads 32/2007 - 36, ze dne 29. 11. 2012, č. j. 5 As 43/2012 - 40, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 4 As 187/2014 - 36). S tímto názorem se krajský soud ztotožnil. Podle soudu vyřízení stížnosti nemohlo žalobce zkrátit

na jeho právech, proto se ochrany proti vyřízení stížnosti nelze domáhat ani žalobou proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 s. ř. s.), ani žalobou zásahovou.

K navrhovanému výroku 1) krajský soud nejprve uvedl, že žalobce se zjevně domáhá, aby soud vyslovil nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2014, č. j. 325779/14/3215-05401-800132, pročež nemá smysl dále rozepisovat, že v posuzovaném případě soud posuzuje výzvu vydanou v rámci daňové kontroly, jak si toho je i žalobce vědom, nikoli výzvu vydanou v daňovém řízení nazývaném i formálně „postup k odstranění pochybností“. Z judikatury správních soudů plyne, že i jednotlivý úkon v daňové kontrole může být podle okolností nezákonným zásahem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006 - 70, či ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014 - 45). Krajský soud se proto zabýval argumentací žalobce k navrhovanému výroku 1). Výzvou vyzval žalovaný žalobce, aby k jednotlivým konkrétním obchodním případům předložil důkazní prostředky prokazující, že došlo k faktickému plnění podle předmětných dodavatelských faktur od konkrétně označených dodavatelů tak, jak je na dokladech deklarováno, dále byl žalovaný vyzván k prokázání užití těchto plnění ke své ekonomické činnosti a k prokázání, že se jedná o výdaje dle § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Toto je jediný obsah výzvy způsobilý zasáhnout žalobcova práva, když jen k právě uvedeným činnostem byl žalobce uvedenou výzvou vyzván. Tento vlastní obsah výzvy však žalobce nikterak nenapadá. Předmětem jeho argumentace je toliko nesouhlas s motivací žalovaného k vydání této výzvy, jak je obsažena na osmé straně výzvy v jejím odůvodnění, přičemž žalobce polemizuje se závěrem žalovaného o tom, že z uváděných skutečností vznikly žalovanému důvodné pochybnosti. Tato motivace však nemohla mít podle názoru soudu na posouzení zákonnosti výzvy (jejíž samotný obsah nebyl žalobcem nikterak napaden) žádný vliv, neboť správce daně je v daňové kontrole oprávněn k takové výzvě, i kdyby dosud důvodných pochybností neměl. Absence konkrétních důvodných pochybností totiž nepředstavuje překážku provádění daňové kontroly a pokračování v ní (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Krajský soud proto uzavřel, že námitky směřující toliko proti odůvodnění výzvy (nikoli proti vlastnímu obsahu výzvy) nemohou samy o sobě odůvodnit závěr, že napadená výzva představuje nezákonný zásah.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Proti napadenému rozsudku nyní žalobce (dále „stěžovatel“) brojí kasační stížností. Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil institut stížnosti dle § 261 daňového řádu. Smyslem vyřízení stížnosti je efektivní odstranění právně závadného stavu při zahájení a průběhu kontroly. Pokud pak žalovaný zastavil řešení stížnosti pro její právní nepřípustnost a tento stav pak potvrdilo Odvolací finanční ředitelství, byla stěžovateli upřena možnost obrany dle § 261 daňového řádu. Ten se poté musel bránit zásahovou žalobou, přičemž té mělo být vyhověno. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, stěžovatel uvádí, že je nutno respektovat jeho právo na objektivně a procesně bezvadně vedené dokazování a právo na stížnost (a její řešení, včetně soudní ochrany tohoto institutu) dle § 261 daňového řádu. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013. Z něj podle stěžovatele vyplývá, že i prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového

řádu představuje prostředek ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly. Stěžovatel z uvedeného rozsudku cituje: *„Lze tak shrnout, že zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti vůbec provedeno ve stanovené lhůtě (zde lze obdobně vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zejména jeho části III.).“* Stěžovatel využil žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, přičemž té nebylo Odvolacím finančním ředitelstvím vyhověno, a tak měl stěžovatel nárok na věcné projednání jeho zásahové žaloby proti nezákonnostem žalovaného v průběhu daňové kontroly.

Dále stěžovatel namítá nesprávné posouzení institutu vyrozumění dle § 96 odst. 6 daňového řádu. Toto ustanovení správci daně přikazuje, aby daňovému subjektu sdělil věc, ve které bude svědek vypovídat a označil svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi. Stěžovatel však dostával nesrozumitelná vyrozumění různých správců daně o výslechu osob, které neznal a neměl s nimi žádný osobní ani obchodní vztah. Stěžovatel měl být vyrozuměn alespoň o tom, jaké je jméno svědka a co má dosvědčit. Když nebylo vyhověno stěžovatelově stížnosti na tento postup dle § 261 daňového řádu, musel se obrátit na soud. V petitu se pak stěžovatel domáhal, aby soud zakázal žalovanému v průběhu daňové kontroly „používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti a porušení zásady legitimního očekávání“. Pro stěžovatele je pak překvapivé stanovisko soudu, že uvedené úkony vůči stěžovateli neučinil žalovaný, nýbrž jiné finanční orgány. Je to totiž právě žalovaný, kdo dával písemně dožádaným orgánům otázky a pokyny pro výslech svědka. Žalovaný má pak právní odpovědnost za dodržování zákonnosti v tomto případě (jinak musí zabezpečit opakovaný výslech svědka). Krajský soud neuvedl, na základě jakých právních skutečností dospěl k názoru, že právní úkon neučinil žalovaný, resp. žalovaný za něj neměl odpovědnost. Krajský soud si přitom jistě byl vědom § 13 daňového řádu (místní příslušnost správce daně) a § 17 (dožádaný správce daně), jakož i praktické formy tohoto dožádání, které správce daně provádí a za jehož obsah a formu odpovídá místně příslušný správce daně (žalovaný). Stěžovatel si nedovede představit situaci, kdy by pro nezákonný rozpor s § 96 odst. 6 daňového řádu měl nejdříve podat stížnost na dožádaného správce daně, potom na nadřízeného správce daně a následně se bránit zásahovou žalobou např. v případě, kdy existuje 20 dožádaných správců daně. Konstrukce, kdy krajský soud přisuzuje odpovědnost za postup v rozporu § 96 odst. 6 daňového řádu, jde nad účel a smysl daňového řádu. Jelikož stěžovatelovým stížnostem nebylo vyhověno, měl mu ochranu poskytnout soud. Stěžovatel se domáhal ukončení nezákonnosti s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, podle něhož „[d]*ůkazní břemeno však nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. K tíži daňového subjektu nemohou jít ani pochybení dodavatele, popř. předchozích vlastníků zboží, která se týkají zcela jiného obchodněprávního vztahu.*“ Touto námitkou se však krajský soud nezabýval.

Stěžovatel dále nesouhlasí s posouzením právního úkonu výzvy dle § 89 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá požadavek na oprávněné a konkrétní pochybnosti

správce daně, které má o údajích tvrzených daňovým subjektem. Podle odstavce 2 uvedeného paragrafu musí správce daně ve výzvě, kterou zahajuje postup k odstranění pochybností, daňovému subjektu sdělit pochybnosti konkrétně. Ve výzvě správce daně stěžovatele vyzval k odstranění pochybností o uskutečnění reklamních služeb, a to z důvodu, že společnosti AA service s.r.o. a TORMIDUS s.r.o., jež měly zajistit odvysílání reklamního spotu stěžovatele, jsou nekontaktní a ani bývalí jednatelé těchto společností nebyli schopni uvést, u kterého subjektu zajistili odvysílání onoho spotu. Pochybnosti správce daně byly umocněny tím, že obě společnosti byly shodně prodány a staly se nekontaktními a jejich účetnictví tak není k dispozici. Stěžovatel namítá, že se nejedná o skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení (přiznání), neboť s uvedenými společnostmi nemá a neměl žádný právní vztah a ani je nezná. Jelikož považoval výzvu správce daně za neoprávněnou a nekorektní, podal proti ní stížnost dle § 261 daňového řádu. Stížnosti nebylo vyhověno, toto řešení potvrdilo i Odvolací finanční ředitelství. Tak bylo zasaženo do práv stěžovatele, přičemž ochranu mu neposkytl ani krajský soud, když nevyhověl jeho petitu, že ona výzva, resp. postup žalovaného, je nezákonná. Stěžovatel neví, co si má představit pod pojmy „odůvodnění“ a „obsah“. Správce daně stěžovatele vyzval k prokázání skutečností na základě indicií, které nemají co do činění se sférou možností stěžovatele, aniž by uvedl oprávněné a konkrétní pochybnosti, které má o stěžovatelem tvrzených údajích. Tento postup je nezákonný.

Stěžovatel dále uvádí, že pokud se krajský soud domníval, že požadavek stěžovatele na to, aby soud žalovanému v průběhu daňové kontroly zakázal používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti a porušení zásady legitimního očekávání, je nedostatečně zdůvodněný, měl využít poučovací povinnosti dle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzvat žalobce k doplnění žaloby, resp. mohl tento žalobní návrh neakceptovat a ostatní přijmout. Tak však neučinil. Podle stěžovatele postup poučení soudu přichází v úvahu mj. i tehdy, pokud možné jiné právní posouzení věci vyžaduje doplnění vylíčení rozhodujících skutečností významných z pohledu skutku, který je předmětem řízení. Nadto stěžovatel podotýká, že i v daňovém řádu se díky zásadě legitimního očekávání (kterou soud v podstatě odmítl) zvyšuje právní jistota daňových subjektů, neboť dochází k „zúžení“ prostoru pro rozhodování správce daně tam, kde používá správní uvážení. Jedná se tedy o zcela legitimní požadavek, který by měl požívat soudní ochrany.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že žalobní návrh na zákaz pokračování v nezákonném zásahu musí být formulován dostatečně určitě a nepostačí vymezení pomocí znaků typově charakterizujících množinu neurčitého počtu jednání (zákaz používat prostředky, jež mají znaky nekonkrétnosti a porušení zásady legitimního očekávání). Opačný závěr by znamenal, že posouzení toho, zdali nějaké jednání je nezákonným zásahem, by neřešil soud, ale přímo žalovaný, který by byl nucen obsah výroku soudu dotvářet vlastní interpretací. Kasační stížnost neobsahuje argumentaci, že návrh tímto deficitem netrpěl; poukaz na vadnost jednotlivých procesních úkonů žalovaného je irelevantní, neboť žalobním návrhem nebyly tyto úkony nijak reflektovány. Skutečnost, že jednotlivé napadené úkony byly prováděny jinými (dožádanými) správními orgány než žalovaným, a tedy že zde absentuje pasivní legitimace žalovaného, je soudem uvedena pouze pro úplnost, a nepředstavuje nosný rozhodovací důvod. Žalovaný uvádí, že soud neměl povinnost stěžovatele vyzvat k upřesnění žalobního petitu ve smyslu § 37 odst.

5 s. ř. s., neboť neurčitost návrhu nezpůsobila neprojednatelnost žaloby jako celku, podání totiž obsahovalo i takové návrhy výroků, které projednatelné byly.

Pokud jde o určení nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností, žalovaný uvádí, že z argumentace soudu je zřejmé, že žalobce nenapadal tu část výzvy, kterou žalovaný založil jeho povinnost, tzn. výrok („obsah“). Existence důvodných pochybností je pro právo vydat v daňové kontrole výzvu dle § 92 odst. 3 a 4 ve spojení § 86 odst 3 písm. c) daňového řádu irelevantní. Žalovaný dodává, že o nezákonnosti výzvy v daňové kontrole lze uvažovat pouze za předpokladu, že by touto výzvou (výrokem) bylo uloženo prokázat takové skutečnosti, které jsou pro otázku stanovení daně nerozhodné. Žalobce v kasační stížnosti směšuje výzvu zahajující postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, pro jejíž zákonnost je podmínkou existence objektivních okolností zakládajících pochybnosti o obsahu daňového tvrzení, a výzvu požadující prokázání rozhodných skutečností, resp. předložení důkazních prostředků v daňové kontrole, přičemž rozdílný význam existence důvodných pochybností pro tyto typy výzev nerozlišuje.

K povaze vyrozumění o vyřízení stížnosti žalovaný uvádí, že kasační stížnost v tomto ohledu neobsahuje žádnou relevantní argumentaci, která by zpochybnila závěr, že vyřízení stížnosti nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje práva stěžovatele, a v případě neúspěšného uplatnění stížnosti, musí být žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu napaden konkrétní úkon či postup, na který si stěžovatel stěžoval. Je-li žalobou navrhováno prohlášení vyrozumění o vyřízení stížnosti za nezákonný zásah, nelze z toho usuzovat, že by žalobou byly napadeny úkony či postup, proti kterým stížnost směřovala, a nejsou-li tyto úkony či postup v návrhu výroku explicitně uvedeny, není na soudu, aby žalobní návrh rozšiřoval.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Ustanovení § 82 s. ř. s. zní: *„Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") 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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“* O zásah se ve smyslu § 82 s. ř. s. se tedy jedná pouze v případě, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah (srov. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 2 Aps 1/2006 - 80, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, jak krajský soud posoudil žalobu v té části, ve které žalobce napadal způsob vyřízení jeho stížnosti dle § 261 daňového řádu. Podle § 261 odst. 1 daňového řádu „[o]*soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*“. Podle odst. 5 tohoto ustanovení platí, že „[b]*yla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.*“ Žalovaný stížnosti nevyhověl a stěžovatele o tom vyrozuměl přípisem ze dne 17. 7. 2014, č. j. 2387776/14/3215-054000-800654.

Nejvyšší správní soud ze znění žaloby ověřil, že stěžovatel skutečně napadal pouze samotné vyřízení jeho stížnosti, tedy shora specifikovaného přípisu; tvrzení o nezákonném zásahu (zásahu do jeho práv) pak nenavázal na samotné úkony žalovaného, proti nimž stížnost směřovala (až na výzvu k prokázání skutečností – k tomu viz dále). Vyrozuměním žalovaného o vyřízení stížnosti však stěžovatel nemohl být přímo zkrácen na svých právech, neboť mu jím žalovaný neuložil žádné povinnosti ani neomezil jeho práva. Až samotnými úkony, jež stěžovatel napadal stížnosti, mohlo dojít k zásahu do jeho právní sféry; ty však v žalobě stěžovatel nenapadl. Stěžovatel má samozřejmě dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti. Jinak by bylo nutné žalobu posuzovat v případě, že by jí stěžovatel napadl přímo postup, proti němuž jeho stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu směřovala. Soudní řízení ve správním soudnictví je však vedeno zásadou dispoziční a žalobcova vůle napadnout vyřízení stížnosti, nikoliv samostatné úkony (až na výtky směřující proti výzvě k prokázání skutečností – k tomu viz dále), proti nimž stížnost směřovala a jež mohly zasáhnout do žalobcovy právní sféry, byla ze žaloby zřejmá. Krajský soud nemohl za stěžovatele jakkoliv dotvářet jeho vůli. Je to sám stěžovatel, kdo si měl v souladu se zásadou *vigilantibus iura* střežit svá práva náležitou formulací žalobních tvrzení a petitu. Krajský soud proto postupoval správně, když v tomto ohledu posoudil žalobu jako nedůvodnou. Ostatně i v kasační stížnosti stěžovatel setrval na obdobné argumentaci, kde pouze rozvedl svá tvrzení o nezákonnosti vyřízení jeho stížnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, a tvrdí, že v souladu se závěry v něm vyslovenými vyčerpal možnost ochrany svých práv, a proto měl nárok na věcné projednání jeho žaloby. Uvedený rozsudek se zabýval podmínkami přípustnosti zásahové žaloby, když dospěl k závěru, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby (§ 85 s. ř. s.), kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona. Tyto podmínky stěžovatel splnil, jeho žaloba byla přípustná a jako takovou ji krajský soud věcně projednal. To, že krajský soud žalobě nevyhověl, neznamená, že rezignoval na její věcné projednání (v

takovém případě by žalobu odmítal pro nevyčerpání jiných právních prostředků ochrany). Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, čeho se stěžovatel uvedenou námitkou domáhá.

Dále stěžovatel napadá následující závěr krajského soudu: *„Nedosti na tom, jediné konkrétní úkony, které žalobce svou argumentací k navrhovanému výroku 3) napadá, jsou úkony, které vůči žalobci neučinil žalovaný. Jedná se totiž jednak o „některé odpovědi dožádaných správců daně" (str. 3 in fine žaloby), jednak o úkony finančních úřadů pro Prahu 3, v Plzni a v Mělníce [str. 2, bod 1. písm. a) – c) žaloby], nikoli o úkony žalovaného."* Nejvyšší správní soud však podotýká, že tento závěr krajský soud vyslovil nad rámec potřebného odůvodnění (*obiter dictum*). Pro posouzení věci tak nebyl rozhodující. Polemizuje-li totiž stěžovatel toliko s právním názorem krajského soudu vysloveným o určité otázce jen obiter dictum, a nenapadá vlastní rozhodovací důvod, jako kasační důvody uplatňuje důvody jiné než uvedené v § 103 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006 – 74). Taková kasační stížnost (nebo její část) je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Správnost tohoto závěru krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neověřoval.

Vlastním rozhodovacím důvodem krajského soudu v této části posouzení žaloby bylo totiž zcela něco jiného. Krajský soud konstatoval nedůvodnost části žaloby, ve které se stěžovatel domáhal, aby krajský soud zakázal žalovanému „používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti", z důvodu, že navrhovaný výrok je natolik obecný, vágní a abstraktní, že nemůže vést k nápravě jakéhokoliv případně závadného stavu, přičemž soud nemůže za stěžovatele domýšlet, čeho vlastně chtěl navrhovaným výrokem dosáhnout. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48, uvedl*: „Žalobce tak musí v závislosti na skutkové situaci volit adekvátní obranu. Jestliže zásah trvá (trvají jeho důsledky či hrozí jeho opakování) je na místě navrhnout soudu vydání výroku na plnění (zakazujícího či přikazujícího). Pokud byl zásah před podáním žaloby ukončen, může se žalobce domáhat určení, že zásah byl nezákonný."* Stěžovatel v nynějším případě zvolil první možnost, když se domáhal, aby žalovanému bylo zakázáno „používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti", tedy vydání výroku na plnění. Správnímu orgánu však nelze zakázat činit nijak konkrétně nespecifikované úkony, neboť by tím došlo jednak k zásahu do jeho kompetencí a jednak k jednání ultra vires ze strany soudu, který takovou pravomocí nedisponuje. Za nezákonný zásah je považován pouze konkrétní, určitý úkon, kterým bylo zasaženo do práv či právem chráněných zájmů dotčeného subjektu. Stěžovatel sice v žalobě popsal některá vyrozumění o výsleších svědků, nedomáhal se však určení jejich nezákonnosti ani toho, aby soud žalovanému do budoucna zakázal taková oznámení vydávat. Pokud se tedy stěžovatel domáhal pouze toho, aby žalovanému bylo zakázáno „používat prostředky pro dokazování, které mají znaky nekonkrétnosti", nezvolil tak adekvátní obranu, nespecifikoval konkrétní, určitý úkon, proti němuž se domáhá ochrany, a krajský soud tak správně v tomto ohledu posoudil žalobu jako nedůvodnou.

Stěžovatel se domnívá, že v takovém případě měl krajský soud buď postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s. a stěžovatele vyzvat k upřesnění žaloby, nebo mohl tento návrh neakceptovat a ostatní přijmout. Tomu však nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit.

Ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. totiž slouží k odstraňování vad podání. Podle ustanovení § 84 odst. 3 musí žaloba na ochranu před nezákonným zásahem mimo obecných náležitostí podání obsahovat *„a) označení zásahu, proti němuž se žalobce ochrany domáhá, b) vylíčení rozhodujících skutečností, c) označení důkazů, jichž se žalobce dovolává, d) návrh výroku rozsudku.“* Všechny uvedené náležitosti, včetně těch obecných, stěžovatelova žaloba obsahovala, a proto soud neměl povinnost postupovat dle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzývat stěžovatele k odstranění vad podání. Obecnost stěžovatelova petitu totiž není vadou podání, neboť žaloba byla bez dalšího projednatelná, avšak právě pro obecnost navrhovaného výroku jí soud nemohl v této části vyhovět. Jak již bylo totiž naznačeno, to, že stěžovatel nezvolil adekvátní obranu (nedomáhal se vyslovení nezákonnosti vyrozumění o výsleších svědků či toho, aby soud do budoucna zakázal žalovanému taková oznámení vydávat), může jít pouze k jeho tíži. Nejednalo se ani o situaci, kdy by byl rozporný petit s obsahem žaloby (petit byl toliko obecný, nikoliv rozporný). Pokud by soud v tomto případě vyzýval stěžovatele k úpravě petitu a de facto by mu tím naznačoval, jak má petit formulovat tak, aby zvýšil svou šanci na úspěch, zasahoval by do principu rovnosti účastníků soudního řízení. K tomu je opět vhodné poznamenat, že řízení ve správním soudnictví je mj. ovládáno zásadou dispoziční a žalobcův úspěch je tak do značné míry ovlivněn kvalitou jeho žaloby, resp. argumentů v ní uvedených. Pokud je žaloba na jedné straně bez dalšího projednatelná, avšak argumenty v ní nejsou zcela jednoznačné, srozumitelné či obecně kvalitní, snižuje se tím zpravidla její šance na úspěch. Právě tak tomu bylo v nyní projednávaném případě. Posouzení krajského soudu je tak v tomto ohledu zcela správné.

Dále se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, jak krajský soud posoudil důvodnost stěžovatelova návrhu na vyslovení nezákonnosti postupu žalovaného k odstranění pochybnosti, konkrétně nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností č. j. 325779/14/3215-05401-800132 ze dne 29. 1. 2014. Touto výzvou byl stěžovatel vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících, že došlo k faktickému plnění podle dodavatelských faktur od společnosti Street Light, s.r.o., k prokázání, že odpočet daně z přidané hodnoty byl nárokován v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a k prokázání, že se jedná o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Nejprve Nejvyšší správní soud, shodně s názorem krajského soudu, uvádí, že zásahovou žalobou lze napadnout jak samotnou daňovou kontrolu, tak jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46). Je však vždy podle konkrétních skutkových okolností nutné posuzovat, zdali konkrétní jednání žalovaného (úkon) je s to nezákonně zasáhnout do právní sféry žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 6/2006 - 70 ze dne 30. 1. 2007). Shodně s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v žalobě nespecifikoval, jak konkrétně měla uvedená výzva zasáhnout do jeho právní sféry, nýbrž se primárně zaměřil na rozporování podmínek pro vydání uvedené výzvy. K tomu lze vycházet z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, a ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Aps 6/2006 – 70. V nich se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zdali konkrétní výzva správce daně učiněná v rámci daňové kontroly, může zasáhnout do právní sféry žalobce takovým způsobem, jež by

zakládal podmínky pro uplatnění obrany prostřednictvím zásahové žaloby. Závěry v těchto rozsudcích byly sice vysloveny ve vztahu k předešlé právní úpravě (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), lze je však s ohledem na to, že institut daňové kontroly je v daňovém řádu upraven obdobně jako v zákoně o správě daní a poplatků, vztáhnout i na nyní projednávaný případ. Z těchto rozsudků vyplývá, že výzva zpravidla 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. Ani skutečnost, že v případě, že nebudou splněny některé ze zákonných povinností a nebude-li v důsledku toho možnost stanovit daň na základě dokazování, a ta pak bude stanovena podle pomůcek (srov. poučení v uvedené výzvě), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistět a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. K doměření daně uvedeným způsobem by ovšem došlo rozhodnutím správce daně, proti kterému stěžovatel má prostředky obrany v podobě odvolání a případného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.). 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. Lze k tomu uzavřít, že výzvu k prokázání skutečností učiněnou v rámci daňové kontroly zpravidla nelze považovat za nezákonný zásah. Z toho je tedy nutné vycházet i v nyní projednávaném případě.

Na druhou stranu Nejvyšší správní soud uvádí, že mohou výjimečně existovat i situace, kdy výzva k prokázání skutečností (resp. i další jednotlivé úkony v rámci daňové kontroly) bude sama o sobě vykazovat znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s, tedy sama o sobě bude představovat zásah do práv účastníka. V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsaný zákonný rámec. Daňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbývá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbývá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkoly daňovému subjektu „kradou čas a práci“, které není povinen správci daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.“* Lze si také představit situaci, kdy by výzvy správce daně byly zjevně šikanózního charakteru. V citovaném rozsudku se dále uvádí: *„Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně*

nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv. S obecnými tvrzeními je krajský soud povinen vyrovnat se alespoň v obecné rovině." V projednávaném případě stěžovatel nikterak nenamítal, že by byl vystaven nezákonné administrativní zátěži a z uvedené výzvy to ani nikterak nevyplývá. Výzva není šikanózního charakteru a stěžovatel nespecifikoval, čím konkrétně tato výzva zasahuje do jeho právní sféry (slovy krajského soudu „nenapadal obsah výzvy"). K tomu tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že předmětná výzva (sama o sobě) nebyla s to zkrátit stěžovatele v jeho právní sféře, resp. že stěžovatel onen zásah dostatečně netvrdil. Posouzení krajského soudu je tak zcela správné.

Nejvyšší správní soud musel korigovat názor krajského soudu, že správce daně je v daňové kontrole oprávněn k takové výzvě, i kdyby dosud důvodných pochybností neměl, když podle stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st33/11, platí, že absence konkrétních důvodných pochybností nepředstavuje překážku provádění daňové kontroly. Zatímco daňová kontrola totiž může být podle tohoto stanoviska zahájena i bez důvodných pochybností, samotné úkony v ní prováděné již musí být prováděny v souladu s principem proporcionality. Konkrétní postup vůči daňovému subjektu nesmí být nepřiměřeným. Tato argumentace krajského soudu však neměla na výsledek řízení žádný vliv, neboť, jak již bylo výše uvedeno, předmětná výzva v projednávaném případě nemohla nikterak zasáhnout do právní sféry stěžovatele, resp. stěžovatel tento zásah dostatečně netvrdil (motivace pro její vydání, resp. přiměřenost výzvy, tak nebyla v tomto případě podstatná; toto posouzení by přicházelo v úvahu, až kdyby bylo prokázáno, že výzva zasáhla do stěžovatelovy právní sféry).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že argumentace stěžovatele ustanovením § 89 daňového řádu je zcela mimoběžná, neboť toto ustanovení se týká postupu k odstranění pochybností, nikoliv postupu při daňové kontrole. *„Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení. Pro každý z postupů má daňový řád odlišnou právní úpravu, každý postup má jiný účel.*" (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 - 43)

IV. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daném případě byl naplněn jakýkoliv kasační důvod. S posouzením a postupem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil, a proto kasační stížnost stěžovatele ve smyslu § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. února 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu