



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Vysokém Mýtě**, Tůmova 178/I., 566 01 Vysoké Mýto, o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 20. 3. 2008, č. j. 52 Ca 50/2007 - 163,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 20. 3. 2008, č. j. 52 Ca 50/2007 - 163, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný zahájil u žalobce dne 2. 3. 2006 daňovou kontrolu mimo jiné i daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000, 2002, 2003 a 2004. Dne 16. 6. 2006 vyzval žalovaný žalobce ke sdělení původu a zdroje peněžních prostředků ve výši 1 100 000 Kč, které žalobce použil k zakoupení nemovitostí v roce 2000. Dne 5. 9. 2006 vznesl žalobce proti tomuto postupu žalovaného námitky; ty žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 18. 9. 2006.

Žalobce nato podal ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočce v Pardubicích žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřoval ve vydání výše zmíněné výzvy porušující jeho informační autonomii. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 2. 2007. Ve svém rozhodnutí přitom uvedl, že výzvu samu o sobě nelze považovat za zásah.

K žalobcově kasační stížnosti byl tento rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007 pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Toto nové řízení o žalobě zastavil krajský soud usnesením ze dne 20. 3. 2008. Dospěl k závěru, že žalobcem tvrzený nezákonný zásah již netrvá: výzva byla totiž vydána v rámci daňové kontroly, která byla jako celek ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 2. 2007; zde bylo také konstatováno, že právo vyměřit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 zaniklo. Ve vztahu k této dani a tomuto období tak byla kontrola nezákonná; nezanechala však žádné důsledky, jimiž by byl žalobce krácen na svých právech. Jelikož výzva sama není nezákonným zásahem, nemohou být nezákonné ani její důsledky. Pokud vůbec došlo k narušení žalobcovy informační autonomie, stalo se tak z jiného důvodu, než byl důvodem žalobním. Jestliže byla daňová kontrola - byť nezákonná - zahájena a do určité fáze vedena, je obnovení stavu před zahájením takové kontroly reálně nemožné, neboť listiny dokládající postup správce daně budou vždy součástí spisu. To, že ve spisu žalovaného zůstaly i po skončení této nezákonné kontroly založeny listiny, jimiž žalobce doložil zdroje své investice ve výši 1 100 000 Kč, je přirozeným důsledkem proběhnuvšího daňového řízení, který není s to zasáhnout žalobce přímo a bezprostředně na jeho právech; ostatně je třeba připomenout povinnost mlčenlivosti podle § 2 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Není na místě uvažovat ani o hrozbě opakování zásahu: ta se váže jen k zásahu nezákonnému. Krom toho musí být hrozba opakování zásahu opodstatněna konkrétními okolnostmi případu; nepostačí obecná úvaha o tom, že v budoucnu může dojít k daňové kontrole, během níž by správce daně mohl uplatnit obdobný postup, aby zjistil zdroje žalobcova majetku. Konečně poučení obsažené ve výzvě, podle něž žalobci hrozila za neuposlechnutí výzvy pokuta podle § 37 odst. 1 daňového řádu až do výše 2 000 000 Kč, krajský soud označil za nezákonné: negativní důsledek neuposlechnutí výzvy podle § 16 daňového řádu totiž spočívá v případném stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení je ustanovením speciálním k § 37 odst. 1 daňového řádu, a uložení pokuty je v takovém případě vyloučeno.

V kasační stížnosti proti tomuto usnesení žalobce namítl, že krajský soud se opětovně nevypořádal s důkazními návrhy, ačkoliv byl k tomu povinen a i Nejvyšší správní soud na to ve svém rozsudku poukázal. Ani při jednání dne 20. 3. 2008 soud žádné dokazování neprováděl, nemluvě již o tom, že účastníci vůbec nebyli poučeni ve smyslu § 118a odst. 1 a § 119a odst. 1 o. s. ř. Žalobce je proto přesvědčen, že i nové rozhodnutí krajského soudu trpí z tohoto důvodu nepřezkoumatelností. Co se týče samotného právního posouzení věci, žalobce nikdy netvrdil, že nezákonným zásahem je samotná daňová kontrola; prostý fakt ukončení daňové kontroly tedy nemusí znamenat, že zásah ustal. Zásah tvrzený žalobcem spočíval v jiné skutečnosti než v provádění kontroly jako takové; závěr soudu je proto nelogický, a navíc není ani řádně odůvodněn. To, zda a jak je daňová kontrola ukončena a zda je poté vydán dodatečný platební výměr či nikoli, nemá sebemenší vliv na obsah a povahu výzvy k prokázání původu majetku. Úvaha soudu, podle níž se žalobce měl proti nezákonnému postupu správce daně bránit až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, je nesprávná, protože v žalobcově případě žádné rozhodnutí vydáno nebylo.

Žalobce setrval na tom, že výzva samotná představuje nezákonný zásah - už jen proto, že obsahovala nezákonné poučení o možnosti uložení pokuty až do výše 2 000 000 Kč. Bezprávnost této výhrůžky ji v očích žalobce nečinila méně přesvědčivou; nelze tedy souhlasit se soudem v tom, že žalobce nemusel výzvě vyhovět, jelikož uložení pokuty mu nehrozilo. Žalobce vycházel z toho, že poučení má zákonný podklad; úvahy o tom, že žalobce mohl poučení o pokutě ignorovat, uvrhávají žalobce do nepřijatelné právní nejistoty ohledně toho, co z úkonů správních úřadů vůči sobě má považovat za vážně míněné, a co nikoli. Žalobce byl takto donucen, aby vyjevil žalovanému informace o své osobní sféře, aniž měl žalovaný právo

o ně žádat. Kritérium „bezprostřední vynutitelnosti“, které soud u výzvy neshledal, není kritériem zákonným ve smyslu § 82 s. ř. s.; navíc není náležitě vysvětleno.

Žalobce nijak nepolemizuje s krajským soudem v tom, že důsledkem každé - i nezákonné - daňové kontroly je shromáždění listin v daňovém spisu; předmětem jeho žaloby však nebyla nezákonná daňová kontrola, nýbrž porušení žalobcovy autonomní sféry v důsledku nezákonné výzvy. Žalobce nikdy netvrdil - jak se lze dočíst v napadeném usnesení - že by jej jeho vlastní listiny, založené do daňového spisu, zasahovaly na právech: napadal naopak samotný postup, jímž se od něj žalovaný těchto listin domohl, k čemuž se ale soud nevyjádřil. Důsledkem zásahu, který trvá i nyní, je založení listin v daňovém spisu. Trvá-li soud na tom, aby i nezákonná činnost žalovaného byla v tomto spisu dokumentována, lze přece stále listiny žalobci vrátit a úředním záznamem ve spisu vyznačit, že žalobce výzvě vyhověl, ovšem že listiny mu byly na základě rozhodnutí soudu vráceny. Konzervovat protiprávní stav jen proto, aby byl náležitě zdokumentován, je absurdním požadavkem, který je v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod.

Důsledky porušení žalobcovy informační autonomie podle soudu netrvaly, protože pokud k porušení došlo, stalo se tak z jiného než žalobou tvrzeného důvodu (totiž z důvodu zániku práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000); tato okolnost však nebyla předmětem žaloby. Zde soud jasně rozlišuje mezi nezákonnou kontrolou a nezákonným zásahem spočívajícím v porušení žalobcovy autonomní sféry; na jiných místech odůvodnění tak však nečiní. S ohledem na toto rozlišení však žalobce považuje za nesprávný výrok o zastavení řízení podle § 86 s. ř. s.: to je totiž možné jen v případě, kdy tvrzený zásah skutečně nastal, ovšem on sám ani jeho důsledky již v okamžiku rozhodování soudu netrvaly. Pokud však soud nepovažoval výzvu vůbec za zásah, bylo na místě žalobu zamítnout podle § 87 s. ř. s. Zastavil-li soud řízení, ovšem zároveň popřel, že by výzva vůbec byla zásahem, ocitá se výrok usnesení v rozporu s odůvodněním, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Úvaha soudu o povinnosti mlčenlivosti také míří mimo podstatu věci. Žalobce netvrdil, že by tato povinnost byla porušována; je však přesvědčen, že žalovaný neměl právo dovědět se jakékoli informace týkající se žalobcova soukromého života.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Výzva podle něj nebyla nezákonná, stejně tak byl žalovaný oprávněn případně uložit pokutu (což krajský soud nepopírá, ač se tak žalobce domnívá). Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení; ostatně ubezpečit se o tom, že napadené rozhodnutí soudu je přezkoumatelné, by musel i bez kasační námítky z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Námitce nepřezkoumatelnosti přisvědčil, ačkoli důvody, pro něž k tomuto závěru dospěl, se ne zcela překrývají s důvody uváděnými žalobcem. Převážnou část důvodů nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení však žalobce pojmenoval příلهavě.

Nic vadného neshledává zdejší soud na tom, že krajský soud se ve svém usnesení o zastavení řízení nezmínil o důkazních návrzích vznesených žalobcem v průběhu řízení o žalobě. Dokazování jako proces sloužící ke zjištění skutkového stavu má své místo tam, kde je nutné zjednat si jistotu o skutkových okolnostech, jejichž znalost je nezbytná pro rozhodnutí o věci

samé. Dokazovat naopak není zapotřebí v případě, že veškeré potřebné skutečnosti již byly zjištěny v řízení před správním orgánem, soud nemá pochyby o správnosti postupu, jímž byly takové důkazy získány, ani o úplnosti a věrohodnosti zjištění, která z takového dokazování vzešla, a není důvodná domněnka, že nové dokazování by mohlo přinést nová zjištění, resp. že by taková nová zjištění byla významná pro posouzení důvodnosti žaloby.

I v této posledně uvedené situaci je soud povinen zabývat se vznesenými důkazními návrhy alespoň tak, že se o nich zmíní v odůvodnění rozhodnutí a stručně vyjádří, proč navržené důkazy neprovedl. Nerespektování této povinnosti je vadou, jejíž závažnost a důsledky je nutno zvažovat případ od případu. Tuto povinnost ostatně zdejší soud připomněl krajskému soudu ve svém předchozím rozsudku ze dne 14. 11. 2007.

Důkazní návrhy ovšem ze své podstaty mají být oporou žalobním tvrzením usilujícím o to, aby rozhodnutí bylo zrušeno, aby žalovaný vydal rozhodnutí, aby upustil od porušování žalobcova práva, a podobně - a vycházejí tedy z předpokladu, že věc bude meritorně posouzena a že o ní bude rozhodnuto rozsudkem. Skončí-li řízení rozhodnutím nemeritorním - tedy bude-li žaloba nakonec odmítnuta či řízení o ní zastaveno - není proto nutné, aby soud v odůvodnění takového rozhodnutí uváděl výčet navržených důkazů, případně rozebíral, jaký význam by ten který důkaz mohl pro věc mít. I bez toho je nasnadě, že tyto důkazy nemělo smysl provádět a z jakého důvodu nebyly provedeny - totiž proto, že soud nerozhodoval o věci samé.

To byl právě případ projednávané věci. Řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu zde bylo zastaveno, neboť soud dospěl k závěru, že ve smyslu § 86 s. ř. s. již není na místě poskytovat žalobci ochranu, jakkoli třeba k tvrzenému zásahu skutečně v minulosti došlo. Bylo tak zbytečné, aby se soud vyjadřoval k jednotlivým důkazním návrhům, které měly sloužit k prokázání toho, že žalovaný vůči žalobci nezákonně zasáhl, a k objasnění povahy tohoto zásahu. Pokud soud v takové situaci o navržených důkazech pomlčel, nedopustil se vadného postupu, natožpak takového, který by měl za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

Krom toho se sluší připomenout, že žalobcovy důkazní návrhy byly vlastně jen výčtem různých listin bez výjimky obsažených v daňovém spisu - tedy vlastních žalobcových podání vůči správci daně, rozhodnutí správce daně a protokolů o jednání. Soud by se tedy s obsahem těchto listin byl seznámil při studiu správního spisu (bez toho, že by jej žalobce o těchto listinách zvláště musel informovat) - a ostatně tak učinil, jak je patrné z rekapitulační části napadeného usnesení.

Krajský soud neporušil ani ustanovení § 118a odst. 1 a § 119a odst. 1 o. s. ř., jak to žalobce namítá. Ustanovení § 118a odst. 1 o. s. ř. ukládá soudu, resp. předsedovi senátu, povinnost při jednání vyzvat účastníka, aby doplnil svá tvrzení, ukáže-li se, že účastník nevylicil všechny rozhodné skutečnosti nebo že je nevylicil úplně, a poučit jej, v čem má tvrzení doplnit a jaké by byly následky nesplnění této výzvy. Podle § 119a odst. 1 o. s. ř. je pak předseda senátu před skončením jednání povinen poučit přítomné účastníky, že musí uvést všechny rozhodné skutečnosti a označit důkazy dříve, než ve věci vyhlásí rozhodnutí, neboť později uplatněné skutečnosti a důkazy jsou odvolacím důvodem jen za podmínek uvedených v § 205a. Je třeba předeslat, že ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu (kam patří i uvedená ustanovení) se v řízení před správními soudy použijí toliko přiměřeně (§ 64 s. ř. s.). Užití ustanovení § 118a odst. 1 o. s. ř. by v řízení před správními soudy přicházelo v úvahu právě ve věcech žalob na ochranu před nezákonným zásahem a na ochranu před nečinností, kde neplatí zásada koncentrace řízení. Není však zřejmé, proč se žalobce dovolává tohoto ustanovení: podle názoru zdejšího soudu vylicil v žalobě, v jejích doplněních a následně i při jednání všechny rozhodné skutečnosti, takže nebylo třeba jej vyzývat k dalším tvrzením. Ustanovení § 119a

odst. 1 o. s. ř. pak v řízení před správními soudy nelze použít z povahy věci, neboť zde upravená koncentrace řízení má úzký vztah k zásadě neúplné apelace, již je ovládáno následné řízení odvolací, a jen společně s ní dává smysl. Odvolání však nepatří mezi opravné prostředky ve správním soudnictví, a již jen z toho důvodu nepřipadá poučení podle § 119a odst. 1 o. s. ř. v řízení před správním soudem v úvahu.

Žalobci je ovšem nutno přisvědčit v tom, že krajský soud si řádně nevymezil předmět řízení, což je patrné - jak žalobce správně podotýká - již z první věty odůvodnění usnesení, a působí to jeho nepřezkoumatelnost. O tom, co žalobce učinil předmětem řízení, vypovídá žalobní petit, v průběhu řízení postupně měněný a upravovaný. V samotné žalobě ze dne 25. 10. 2006 žalobce navrhl, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování žalobcových práv nucením žalobce prokazovat původ, zdroj a zdanění jeho osobního majetku; za zdroj tohoto porušování přitom označil výzvu správce daně ze dne 16. 6. 2006. V doplnění žaloby ze dne 20. 2. 2007 - učiněném poté, co již žalobce výzvě vyhověl doložením kopie výpisu ze svého termínovaného účtu a kopie smlouvy o půjčce - žalobce žádal, aby soud žalovanému jednak zakázal pokračovat v porušování žalobcových práv spočívajícím v narušování informační autonomie žalobce včetně opakování zásahu, jednak aby mu přikázal obnovení stavu před zásahem, a to tak, že nezákonně získané informace a listiny odstraní ze správního spisu. Při jednání dne 20. 3. 2008, konaném již poté, co daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 2. 2007, žalobce dále upřesnil druhou část petitu tím způsobem, že se přikazuje obnovit stav před zásahem, a to tak, že žalovaný vrátí žalobci veškeré listiny týkající se zjišťování původu finančních prostředků, jimiž žalobce pořídil nemovitost čp. 144 na parcele číslo 3023 a parcele číslo 3024 v části obce Choceňské předměstí ve Vysokém Mýtě, včetně všech jejích kopií.

Z přehledu žalobních petitů, které žalobce postupně uplatňoval, je patrné, že nikdy nezpochybňoval samotné provádění daňové kontroly, nýbrž že zásah do svých práv, resp. jeho důsledky, spatřoval nejprve ve výzvě ze dne 16. 6. 2006 a poté ve skutečnosti, že správce daně mu nevrátil listiny vypovídající o jeho soukromí a ponechal je ve spisu. (Lépe řečeno - provádění daňové kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000 žalobce zpochybňoval, ovšem nikoli pro zásah do své informační autonomie, nýbrž z důvodu zániku práva vyměřit daň za toto zdaňovací období ve smyslu § 47 daňového řádu. Těmto jeho pochybám správce daně přisvědčil a daňovou kontrolu za toto zdaňovací období pak bez dalšího ukončil. To ale není předmětem tohoto řízení.) Soud však zjevně v této věci neměl jasno. Na některých místech odůvodnění označuje za nezákonný zásah samotnou daňovou kontrolu - tak např. v již zmíněné první větě na str. 1, na str. 6 dole („*daňová kontrola... byla nezákonná*“) s pokračováním na str. 7 nahoře („*otázkou zůstává, co lze považovat za důsledky takové nezákonné daňové kontroly*“) či dále na str. 7 uprostřed („*nezákonným zásahem... byla celá daňová kontrola za zdaňovací období roku 2000 z důvodu prekluze, nikoli z důvodu uvedené výzvy*“). Soud si byl vědom toho, že provádění daňové kontroly za zdaňovací období, ve vztahu k němuž již zaniklo právo vyměřit daň, nebylo předmětem žaloby v této věci a ani být nemohlo, neboť správce daně v tomto ohledu žalobci vyhověl (str. 8 nahoře); přesto se však zabýval celou daňovou kontrolou jako nezákonným zásahem a hodnotil její důsledky.

Na jiných místech odůvodnění naopak soud zřetelně vyňal z rámce daňové kontroly právě jediný úkon v jejím průběhu učiněný, a sice onu výzvu ze dne 16. 6. 2006 (tak na str. 2 - „*žalobce tvrdí, že uvedeným nezákonným zásahem, tedy nezákonnou výzvou...*“, při shrnutí obsahu předchozího rozsudku na str. 3 dole - „*výzva... nevykazovala rysy nezákonného zásahu*“, na str. 6 nahoře - „*nezákonný zásah již netrvá, neboť k němu mělo dojít v rámci daňové kontroly*“, na str. 7 uprostřed - „*opakování zásahu do jeho informační autonomie, který spočíval ve výzvě ze dne 16. 6. 2006*“ a „*výzva... není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.*“).

Nejde zde o lpění na formulacích: nezřetelné prolínání širšího pojmu daňové kontroly a užšího pojmu výzvy, která byla učiněna v průběhu této kontroly, se totiž přímo projevilo v rozhodujících úvahách soudu a promítlo se i do (nesprávného) výroku usnesení (jak o tom bude ještě řeč níže). Soud smísl oba pojmy natolik, že ukončení nezákonného zásahu spočívajícího ve výzvě spojil s ukončením daňové kontroly jako takové. Jak výslovně uvedl na str. 6 nahoře: „...výzva sama o sobě... nebyla bezprostředně vynutitelným úkonem a přímo neomezovala ani nezkracovala žádná práva žalobce. Daňová kontrola je totiž ukončena sepsáním zprávy o daňové kontrole... V případě zjištění nedostatků pak dochází k dodatečnému vyměření, a to dodatečným platebním výměrem. Ve věci však bylo zjištěno, že daňová kontrola za období, na něž se prekluze nevztahovala, byla bez nedostatků.“ Tímto závěrem se ale soud nevyjádřil k tomu, oč jej žalobce žádal. Žalobce nečinil sporným to, že by daňová kontrola nebyla ukončena nebo že by z ní snad vzešel dodatečný platební výměr. Nevadilo mu ostatně ani provádění daňové kontroly jako takové. Jediné, proti čemu se bránil, byla právě výzva ze dne 16. 6. 2006 jako jeden z dílčích úkonů v rámci daňové kontroly. Krajský soud správně uzavřel v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, že samotná výzva není nezákonným zásahem; tento závěr však plyne z povahy výzvy, nikoli z toho, že daňová kontrola, v jejímž průběhu byla výzva vydána, byla ukončena - a to bez ohledu na skutečnost, že šlo třeba i o kontrolu nezákonnou. To, že sám správce daně po žalobcově upozornění dospěl k závěru, že kontrola za zdaňovací období roku 2000 neměla být prováděna, bylo v podstatě jen vedlejší okolností, která nic nezměnila na příčinách, pro něž se žalobce obrátil na soud. Žalobci bylo v jistém smyslu lhostejné, zda kontrola, při níž byla výzva vydána, byla nezákonná či nikoli: byl totiž přesvědčen, že správce daně nemá právo jej vyzývat ke sdělování okolností svého osobního života a k jejich dokládání listinami, i kdyby kontrola jako celek byla prováděna řádně a v souladu se zákonem. Z tohoto pohledu bylo ukončení kontroly - třeba i bez výsledku a bez doměření daně - pro žalobce nepodstatné. Krajský soud proto pochybil, pokud případnou nezákonnost výzvy odvozoval jednak od běžící daňové kontroly, jednak od skutečnosti, že z kontroly nevzešel žádný dodatečný platební výměr.

Další důvod nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu spočívá v samotném jeho výroku. Podle § 86 s. ř. s. soud zastaví řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu. Pojem „zásah“ objevující se v tomto ustanovení je třeba vykládat ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 82 s. ř. s.: „*byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen 'zásah') správního orgánu*“. O zastavení řízení podle § 86 s. ř. s. lze tedy uvažovat jen v případě, že skutečně došlo k nezákonnému zásahu, ovšem než soud rozhodl, tento zásah ustal, netrvají již ani jeho důsledky a nehrozí jeho opakování. Důvodem této úpravy je smysl řízení o ochraně před nezákonným zásahem, jímž není *ex post* vyslovit, že k zásahu došlo a že žalobce jím byl poškozen (k tomu ostatně srov. § 85 s. ř. s., který označuje za nepřipustnou žalobu domáhající se pouze určení, že zásah byl nezákonný), nýbrž poskytnout ochranu právům aktuálně poškozeným či zamezit trvání (případně opakování) protiprávního stavu nastoleného nezákonným zásahem.

Krajský soud ovšem jasně řekl - stejně jako ve svém předchozím rozhodnutí - že výzva, v níž žalobce spatřoval zásah do svých práv, není nezákonným zásahem. V takovém případě nebylo z povahy věci možné zastavovat řízení, ale nabízelo se - jak to uvádí i žalobce - žalobu zamítnout (pro nesplnění jedné z pěti podmínek vypočtených v § 82 s. ř. s. - totiž pro chybějící nezákonnost zásahu). Pokud soud dospěl k závěru, že o nezákonný zásah nešlo, nebyl důvod zabývat se důsledky takového (zákonného) zásahu či hrozbou jeho opakování. Krajský soud to takto výslovně vyjádřil v odůvodnění usnesení na str. 7 dole: „*s ohledem na to, že výzva není nezákonným zásahem z důvodů sbora uvedených, nemohou být nezákonné ani její důsledky; logicky pak ani není dána hrozba opakování nezákonného zásahu*“. Výrok usnesení a jeho odůvodnění se tak ocitají v rozporu, protože zastavit řízení je možné jen ohledně nezákonného zásahu, který ale již nijak

škodlivě nezasahuje do žalobcovy právní sféry. To činí usnesení krajského soudu nesrozumitelným.

Navzdory závěru o zákonnosti výzvy se ale soud v dalších částech odůvodnění věnoval důsledkům (nezákonného) zásahu i tomu, zda i nadále hrozí narušování žalobcovy informační autonomie ze strany správce daně. Činil tak patrně s ohledem na to, že za nezákonný zásah považoval - na rozdíl od žalobce - daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2000, a shromáždění žalobcových osobních listin v daňovém spisu považoval za důsledek této kontroly. Jak ale již bylo řečeno, tyto jeho úvahy neměly do posuzování zákonnosti či nezákonnosti výzvy vůbec vstupovat, protože žalobce nenapadal důsledky daňové kontroly, nýbrž důsledky výzvy. I tento postup dále přispívá k nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení.

Co se týče poučení obsaženého ve výzvě ze dne 16. 6. 2006, podle něž mohla být žalobci při nevyhovění výzvě uložena pokuta až do výše 2 000 000 Kč, ztotožňuje se zdejší soud s krajským soudem v tom, že správce daně tímto poučením překročil své pravomoci. Pokutu podle § 37 daňového řádu lze uložit za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy vyplývající z daňového řádu nebo zvláštního daňového zákona; povinnost prokázat vlastní tvrzení, resp. unést důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, však takovou povinností není. Předložit správci daně dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení je ve vlastním zájmu daňového subjektu. Pokud na tuto možnost, danou mu zákonem, rezignuje, vystavuje se riziku, že daň mu bude stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu); nelze jej však ke splnění tohoto požadavku správce daně mocensky donutit. Pokuta podle § 37 daňového řádu má zabránit tomu, aby daňové subjekty či třetí osoby ztěžovaly dosažení cíle daňového řízení, jímž je stanovení a vybrání daně v zákonné výši. Neunesení důkazního břemene tento cíl nijak neohrožuje: nebyl-li totiž žalobce schopen či ochoten svá tvrzení doložit, bude mu i přesto daň vyměřena (k tomu srov. č. 1081/2007 Sb. NSS).

K žalobcovým úvahám je ještě vhodné dodat, že horní hranice pokuty je právě jen horní hranicí, a nikoli vyjádřením konkrétní výše pokuty, která účastníku hrozí za nesplnění určité povinnosti. Žalobci nelze vytýkat, že bral úkony správního orgánu vážně - ostatně rozhodnutím správních orgánů svědčí presumpce správnosti; přesto je však třeba tyto úkony vykládat rozumně a nespátřovat v nich *a priori* snahu správních orgánů o to, zneužít veřejnou moc, popřít zásadu sebeomezení vykonavatelů této moci a nedbat hlediska přiměřenosti jen proto, aby účastník správního řízení dostal na pamětnou. Žalobcovy úvahy o „*ekonomicky zničující sankci ve výši 2 000 000 Kč*“ tedy zdejší soud považuje za poněkud nadsazené. Je nutno ještě dodat, že i kdyby správce daně přece jen žalobci pokutu uložil, stalo by se tak nezákonně (nelze postihovat účastníka za jednání, které sice třeba není v jeho zájmu, ale není ani protiprávní), a v případném žalobním řízení by takové rozhodnutí muselo být zrušeno.

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a znovu tedy uváží o povaze zásahu, jemuž se žalobce brání; v návaznosti na to pak zformuluje výrok svého rozhodnutí. V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. srpna 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu