

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **FERRUM s. r. o.,** se sídlem Chelčického 260, Moravské Budějovice, zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec II, proti žalovanému: **Finanční úřad v Moravských Budějovicích,** se sídlem Husova 480, Moravské Budějovice, proti nezákonnému zásahu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 10. 2008, čj. 30 Ca 66/2008 - 97,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 10. 2008, čj. 30 Ca 66/2008 - 97, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalobce se domáhal žalobou u Krajského soudu v Brně ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Zásah podle něj spočíval v provádění nezákonné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005 a v nezákonném vyřízení námitek žalobce proti postupu pracovníka žalovaného.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 8. 10. 2008, čj. 30 Ca 66/2008 - 97. Uvedl přitom, že rozhodnutí o námitkách podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), není předmětem řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu a jeho případná nezákonnost nemá vliv na posouzení důvodnosti žaloby. Krajský soud se proto nezabýval žalobními námitkami poukazujícími na nezákonnost rozhodnutí o námitkách.

Při posouzení zákonnosti daňové kontroly krajský soud vyšel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS. Zaměřil se zejména na to, zda v průběhu daňové kontroly došlo k nezákonnému postupu pracovníků správce daně, který žalobce spatřoval ve zkrácení jeho

práva na právní zastoupení a neumožnění podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud zdůraznil, že důvod pro vyhovění žalobě v řízení o ochraně před nezákonným zásahem nevyplývá z jakéhokoliv nezákonného postupu v průběhu daňové kontroly. Musí se jednat o intenzivní a závažné pochybení, naplňující znaky zásahu vymezené v § 82 s. ř. s., tj. i materiální stránku zásahu. K tomu v posuzované věci nedošlo.

Krajský soud shledal za splněnou podmínku „nutného případu“ (§ 10 odst. 4 daňového řádu) při zahájení daňové kontroly dne 27. 11. 2007 bez účasti zástupkyně žalobce. Tato zástupkyně měla totiž podle obsahu správního spisu plnou moc pro zastupování žalobce pouze k určitým daním a zdaňovacím obdobím, přičemž předmětem ústního jednání dne 27. 11. 2007 bylo zahájení daňové kontroly jen k daním uvedeným na straně 2 protokolu z téhož dne. Dále krajský soud uvedl, že zástupkyně žalobce má kancelář v L., pobočku kanceláře v P. a bydliště v J., tj. vše ve značné vzdálenosti od sídla žalobce v Moravských Budějovicích, kde se nacházely účetní a daňové doklady, které měly být předloženy ke kontrole. Zástupkyně žalobce byla současně vyrozuměna o jednání správce daně přímo s daňovým subjektem a dodatečně jí byl zaslán i protokol o ústním jednání. Ustanovení § 10 odst. 4 daňového řádu neznamená, že by měl požadavek „nutného případu“ vyplývat přímo z obsahu vyrozumění zaslaného zástupkyni žalobce. Podle krajského soudu stačí, je-li splnění tohoto požadavku zřejmé ze správního spisu, jako tomu bylo v posuzované věci. Žalobce tedy nebyl zkrácen na svém právu na právní pomoc, ani na právu podat dodatečné daňové přiznání.

Dále krajský soud uzavřel po zhodnocení jednotlivých namítaných pochybení v postupu pracovníků správce daně v průběhu daňové kontroly, že je nelze považovat za zásah, kterým by došlo k přímému zkrácení žalobce na jeho právech, resp. právu na právní pomoc. K ústnímu jednání dne 22. 2. 2008 krajský soud uvedl, že podle rozhodnutí o námitkách ze dne 7. 4. 2008, čj. 16759/08/332930/1105, nebude protokol o ústním jednání ze dne 22. 2. 2008, čj. 7598/08/332930/0411, použit jako důkazní prostředek. K nahlížení do spisu dne 15. 4. 2008 krajský soud konstatoval, že o námitce proti postupu pracovníků správce daně bylo rozhodnuto dne 9. 5. 2008 pod čj. 23040/08/332930/1105. Na otázku, jak se do spisu dostaly některé listiny uvedené pod poř. č. 2–4 a 6–8, je na straně 3 protokolu odpověď pracovníka správce daně, že byly předány pracovníkům správce daně Ing. I. B., pracovnicí žalobce. Dále žalovaný v rozhodnutí ze dne 9. 5. 2008, čj. 23040/08/332930/1105, sdělil žalobci srozumitelné a logické důvody, proč neprovedl důkaz navržený žalobcem (hlasový záznam ústního jednání dne 22. 2. 2008). Krajský soud také uvedl, že z čísel jednacích protokolu o ústním jednání ze dne 22. 2. 2008 a úředního záznamu ze dne 25. 2. 2008 plyne, že je žalovaný evidoval v souladu s § 2 odst. 4 vyhlášky č. 646/2004 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby. Krajský soud neshledal rozporu mezi obsahem obou listin. Výzva ze dne 18. 2. 2008, čj. 6821/08/332930/0411, byla vydána v souladu s § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Námitkám proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole nebylo vyhověno, proto bylo postupováno podle § 16 odst. 6 daňového řádu a žalobci byly v odůvodnění rozhodnutí o námitkách sděleny důvody nevyhovění námitkám. Požadavek na ověření neplatnosti výzvy žalovaný vyřídil vyrozuměním, protože neshledal nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, což pro ověření neplatnosti rozhodnutí vyžaduje § 32 odst. 7 daňového řádu. Krajský soud také uzavřel, že uvedené důvody lze vztáhnout i na výzvu ze dne 17. 6. 2008, čj. 23098/08/332930/0411.

Dále krajský soud poznamenal, že správce daně má povinnost ověřit shodu kopie s originálem pouze tehdy, jsou-li na žádost daňového subjektu pořizovány kopie ze spisového materiálu a současně je vyznačen účel jejich užití. K tomu podle krajského soudu v posuzované věci nedošlo. Správce daně pak neměl povinnost ověřit shodu kopie s originálem, pokud pouze doplnil kopií protokolu vyrozumění zástupkyně žalobce o seznámení s průběhem ústního jednání.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 2. 9. 2008, čj. 33845/08/332930/0411, krajský soud dovodil, že správce daně zvolil formu ústního jednání s jednatelem žalobce, protože zástupkyně žalobce nereagovala na výzvy správce daně. Z protokolu krajskému soudu také vyplynulo, že daňový subjekt nepředal žádné doklady. Zástupkyně žalobce byla o ústním jednání vyrozuměna přípisem ze dne 2. 9. 2008. Správce daně proto postupoval v souladu s § 10 odst. 4 daňového řádu.

Krajský soud neprováděl důkazy navržené v žalobě či jejím doplnění, popř. při ústním jednání, neboť je pro objasnění skutkového stavu nepovažoval za potřebné.

II.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek jeho důvodů.

Stěžovatel namítl, že se krajský soud nikterak nezabýval námitkou, podle níž úkon žalovaného, jímž zahájil daňovou kontrolu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005 bez právní zástupkyně stěžovatele, nebyl v souladu s článkem 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Krajský soud se v odůvodnění soustředil pouze na další namítané porušení § 10 daňového řádu, nikoliv na porušení článku 37 odst. 2 Listiny, a rozsudek je v odpovídající části nepřezkoumatelný.

Krajský soud se podle stěžovatele nevyjádřil ani k namítanému porušení článku 2 odst. 2 Listiny a článku 2 odst. 3 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“). Stěžovatel se domníval, že došlo k překročení mezí stanovených daňovým řádem a žalovaný ani krajský soud nešetřili podstatu a smysl § 10 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel tvrdil, že je nutné vyložit pojem „nutný případ“ pouze z pohledu zmeškání věci, kdy věc nesnese odkladu. O takové důvody v posuzované věci nešlo. Dále stěžovatel doplnil, že *„(s)právní úvaha žalovaného o důvodech „nutného případu“ není zřejmá ze spisového materiálu..., ale je pouze dodatečně formulována...*“. Krajský soud bez dalšího přejal dodatečná tvrzení žalovaného, pokud jde o naplnění podmínky „nutného případu“, aniž by tento závěr podepřel konkrétním odkazem na písemnost obsaženou ve spisu. Krajský soud také nezdůvodnil, proč může vést k vyloučení zástupkyně z jednání skutečnost, že má sídlo, pobočku a bydliště ve značné vzdálenosti od stěžovatele. Vyloučení zástupkyně z jednání bylo v rozporu se zásadou rovnosti a zástupkyně jím byla diskriminována oproti jiným daňovým poradcům. Krajský soud překročil výkladem pojmu „nutný případ“ objektivní a racionální kritéria i ústavně konformní interpretaci právní normy. Ztotožnil se s názorem

žalovaného, že se jedná o „nutný případ“ podle zásad součinnosti a přiměřenosti, protože zástupkyně měla speciální plnou moc k zastupování stěžovatele jen ve vztahu k určitým daním a za určitá zdaňovací období, ale opomněl konkrétně vyložit, jak byly tyto zásady v posuzované věci naplněny. Krajský soud vyložil neurčitý právní pojem „nutný případ“ v rozporu s ústavními principy i s principy dobré správy. Zahájení daňové kontroly nelze zlehčovat, protože mělo zcela zásadní vliv na práva a povinnosti stěžovatele.

Dále se krajský soud podle stěžovatele dostatečně nevypořádal s námitkou, že úřední záznam ze dne 28. 11. 2007 byl vyhotoven dodatečně, dne 15. 4. 2008 se ve spisu nenacházel a dne 16. 6. 2008 nebyl uveden v soupisu z daňové schránky mezi úředními písemnostmi uloženými ve spisu, event. že bylo zatajením úředního záznamu porušeno právo na projednání věci v přítomnosti stěžovatele. Krajský soud se nezabýval námitkou, že žalovaný nevolal zástupkyni stěžovatele a není schopen prokázat své tvrzení. Soud se ztotožnil také s názorem žalovaného ve vztahu k ověření shody kopie s originálem. Stěžovatel naopak tvrdil, že vyrozumění zástupkyně bylo možné pouze písemností, o jejíž pravosti by nebylo pochyb, tzn. originálem nebo ověřenou kopií. Krajský soud se nezabýval ani námitkou, že žalovaný nevyrozuměl zástupkyni o jednání dne 27. 11. 2007 současně, ale až následně dne 11. 2. 2008.

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle kterého rozhodnutí o námitkách (§ 16 odst. 4 daňového řádu) není předmětem řízení v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu. Domníval se, že krajský soud byl povinen přezkoumat zákonnost tohoto rozhodnutí. Pokud jde o stanovení osob oprávněných vyřizovat námitky, stěžovatel namítl, že interní směrnice a podpisové řády jsou pouze vnitřními předpisy, nejsou součástí právního řádu a nemohou být podkladem pro podepisování rozhodnutí v zastoupení.

Ve vztahu k vypořádání údajně nezákonného postupu pracovníků žalovaného při ústním jednání dne 22. 2. 2008 stěžovatel namítl, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou porušení ústavního práva na právní pomoc a zástupkyně stěžovatele byla bezdůvodně vyloučena z jednání. Ze spisu nebylo stěžovateli zřejmé, proč se jednalo o nutný případ ve smyslu § 10 daňového řádu a nedošlo k současnému vyrozumění zástupkyně o jednání. Krajský soud se nezabýval otázkou, která osoba ve skutečnosti vyřídila námitku, ani rozporem v tvrzení žalovaného ve vztahu k rozdílům v číslech jednacích u rozhodnutí o námitkách ze dne 7. 4. 2008 a u vyrozumění datovaného dnem 3. 4. 2008. Dále krajský soud opomněl vypořádat žalobní námitku, podle níž z protokolu o ústním jednání ze dne 22. 2. 2008 neplyne, že by jednání bylo uskutečněno v rámci kontroly daně z příjmu fyzických osob. Stěžovatel se naopak domníval, že ústní jednání proběhlo v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob. Závěr krajského soudu, spojující nezákonnost postupu pracovníků žalovaného pouze s použitím předmětného protokolu jako důkazního prostředku, stěžovatel neměl za správný. Pokud byly v protokolu předem předepsány otázky, pak protokol nezachytil souvislé vylíčení průběhu jednání.

V návaznosti na žalobu, poukazující na nezákonný postup žalovaného při nahlížení do spisu dne 15. 4. 2008, stěžovatel namítl nedůvodné odmítnutí důkazu – hlasového záznamu ze dne 15. 4. 2008, kterým měl být prokázán skutečný průběh jednání.

Dále stěžovatel shrnul své dosud uplatněné námitky, vztahující se k nezákonnosti výzvy ze dne 18. 2. 2008, čj. 6821/08/332930/0411. K odpovídajícím závěrům krajského soudu namítl, že pokud žalovaný v rámci daňové kontroly nesdělil stěžovateli konkrétní pochybnosti a stěžovatel dosud nic netvrdil, nelze jej v souladu se zákonem vyzvat k předložení důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Výzva jako taková je proto nezákonná.

K závěrům krajského soudu, týkajícím se jednání dne 2. 9. 2008, stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně zhodnotil omezení práva stěžovatele na právní pomoc a opětovné nedůvodné vyloučení zástupkyně stěžovatele z jednání, aniž by nějaké důvody nasvědčovaly tomu, že šlo o nutný případ. Zástupkyně byla o jednání vyrozuměna až následně dne 19. 9. 2008, a to pouze fotokopií protokolu o jednání. Tvrzení, že nereagovala na výzvy správce daně, je nepravdivé.

Stěžovatel rovněž tvrdil, že daňová kontrola představuje zásah do autonomní sféry osoby, který musí mít jasné a předem seznatelné důvody, spočívající v konkrétních skutečnostech. Ve spisu však při nahlížení dne 15. 4. 2008 *„nebyla uložena žádná listina, která by osvědčila správní úvahu a důvody zdůvodňující provádění daňové kontroly zrovna u stěžovatele, a ani z protokolu o ústním jednání taková skutečnost neplyne, a to svědčí o zneužití veřejné moci žalovaným“*. Stěžovatel se s ohledem na četnost kontrol a vytýkacích řízení cítí znevýhodněn místem sídla a jeho pracovníci jsou neúměrně zatěžováni přemírou neustálých kontrol. To stěžovatel považoval za rozporné se zásadou rovnosti, proporcionality a minimalizace zásahů státní moci do jeho sféry. V této souvislosti namítl, že zahájení daňové kontroly dne 27. 11. 2007 bylo (ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, http://nalus.usoud.cz) pouze formální. Z obsahu protokolu vyplývá, že žalovaný pouze sdělil jednateli stěžovatele, že zahajuje daňovou kontrolu. Krajský soud se k namítané formálnosti obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2007 nevyjádřil.

Konečně stěžovatel namítl, že nebyl seznámen s obsahem repliky žalovaného ze dne 26. 9. 2008, která byla zástupkyni předána krátkou cestou až při soudním jednání, na kterém byl vynesen napadený rozsudek. Replika obsahovala sedm stran a zástupkyni nebyl dán žádný prostor k seznámení se s jejím obsahem. Za stavu, kdy se odůvodnění rozsudku opírá o informace uvedené v této replice, má stěžovatel za to, že postupem krajského soudu byl zkrácen na svém právu na spravedlivý proces.

III.

Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost jako opožděnou [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], protože stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek byl jeho zástupkyni doručen dne 9. 3. 2009, přičemž kasační stížnost byla krajskému soudu doručena dne 25. 3. 2009. Pro případ zachování lhůty k podání kasační stížnosti žalovaný navrhl její zamítnutí.

Ke stížní námitce poukazující na nezákonné zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 by Nejvyšší správní soud neměl podle žalovaného přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by se Nejvyšší správní soud s tímto názorem neztotožnil žalovaný dále tvrdil, že se jedná o ojedinělý právní názor, nikoliv ustálenou judikaturu Ústavního soudu, nález nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů České republiky, právní názor v něm obsažený nekoresponduje s právní úpravou daňového řádu a účelem daňové kontroly, nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením a byl přijat v návaznosti na specifický skutkový stav. Důvody nesouhlasu s právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu žalovaný podrobně rozvedl. Žalovaný zdůraznil, že průběh daňové kontroly svědčí o tom, že nebyla dne 27. 11. 2007 zahájena jen formálně. Z kontrolních poznámek a údajů v kontrolních denících pracovníků provádějících daňovou kontrolu lze zjistit, jakou činnost prováděli.

Žalovaný tvrdil, že krajský soud respektoval právní názor Nejvyššího správního soudu na posouzení rozhodnutí o námitkách v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem. Poukázal přitom na právní názor Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 2/2005 - 31, www.nssoud.cz.

Krajský soud podle žalovaného řádně odůvodnil závěr vztahující se k tvrzenému odepření práva na právní pomoc a vypořádal se s jednotlivými tvrzeními stěžovatele, byť poměrně stručně. Z napadeného rozsudku je zřejmé, proč krajský soud nepovažoval argumentaci stěžovatele za důvodnou, proč zvážil jeho námitky jako liché, mylné nebo vyvrácené a je seznatelné, které otázky považoval krajský soud za rozhodné. Vzájemná souvislost jednotlivých úvah vyslovených krajským soudem je zřetelná. Závěry soudu vychází z jím zopakovaného skutkového stavu a mají oporu ve spisovém materiálu. O přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí i skutečnost, že s ním stěžovatel v kasační stížnosti podrobně polemizuje.

Ke stížní námitce, podle níž se krajský soud nezabýval žalobním tvrzením, že úkon zahajující daňovou kontrolu nebyl v souladu s článkem 37 odst. 2 Listiny, žalovaný odkázal na stranu napadeného 12 rozsudku. K namítanému nevypořádání tvrzení o porušení článku 2 odst. 2 Listiny a článku 2 odst. 3 Ústavy žalovaný uvedl, že se krajský soud s námitkou neztotožnil, jak je z napadeného rozsudku zřejmé. K chybějícímu zdůvodnění, proč mohla být zástupkyně stěžovatele vyloučena kvůli vzdálenosti jejího sídla, pobočky nebo bydliště, žalovaný poznamenal, že vyloučení z daňového řízení upravuje § 11 daňového řádu, stěžovatel však v žalobě namítl porušení § 10 odst. 4 daňového řádu. K námitce, že z rozsudku není zřejmé, jak byla při zahájení daňové kontroly naplněna zásada součinnosti a přiměřenosti, žalovaný odkázal na stranu 11 napadeného rozsudku.

Namítl-li stěžovatel nedostatečné vypořádání namítaného dodatečného vyhotovení úředního záznamu ze dne 28. 11. 2007, žalovaný tvrdil, že tím stěžovatel vyjádřil nesouhlas s rozhodnutím o námitkách. To však není předmětem tohoto řízení. Pokud stěžovatel uvedl, že se krajský soud nezabýval námitkou, podle níž zástupkyně nebyla vyrozuměna žalovaným o jednání se stěžovatelem dne 27. 11. 2007, ale stalo se tak až následně dne 11. 2. 2008, o opaku podle žalovaného svědčí text napadeného rozsudku na straně 12. Stěžovatel účelově neuvedl, že zástupkyně byla o zahájení daňové kontroly vyrozuměna již

dne 28. 11. 2007 (vyrozumění převzala 13. 12. 2007) a že přebírá poštovní zásilky až v samém závěru úložní doby.

K tvrzení stěžovatele o nevypořádání žalobní námitky poukazující na bezdůvodné vyloučení žalobkyně [zřejmě myšleno zástupkyně – pozn. NSS] z jednání dne 22. 2. 2008 žalovaný odkázal na stranu 12 napadeného rozsudku. Z rozhodnutí o námitkách ze dne 7. 4. 2008 podle něj plyne, že protokol o ústním jednání ze dne 22. 2. 2008 nebude použit jako důkazní prostředek. Namítl-li stěžovatel nedůvodné opomenutí důkazu – hlasového záznamu ze dne 15. 4. 2008, žalovaný odkázal na stranu 13 rozsudku. Ten je podle žalovaného přezkoumatelný.

Zpochybnil-li stěžovatel závěr krajského soudu, že výzva ze dne 18. 2. 2008 byla vydána v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu a § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, žalovaný odkázal na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, www.nssoud.cz.

K namítanému nesprávnému posouzení aplikace § 10 odst. 4 daňového řádu žalovaný souhlasil s právními závěry krajského soudu. V podrobnostech odkázal na svá vyjádření ze dne 28. 7. 2008 a ze dne 26. 9. 2008.

IV.

Nejvyšší správní soud se předem dalšího posouzení zabýval přípustností kasační stížnosti, zejména pokud jde o námitku žalovaného k její opožděnosti. Uzavřel přitom, že lhůta pro podání kasační stížnosti byla v posuzované věci zachována. Podle obsahu soudního spisu byl napadený rozsudek doručen zástupkyni žalovaného dne 14. 3. 2009 (jak plyne z doručenky založené ve spisu) a kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 23. 3. 2009 (obálka s razítkem založena ve spisu). Pokud stěžovatel v kasační stížnosti nesprávně uvedl, že rozsudek byl jeho zástupkyni doručen již dne 9. 3. 2009, nemůže toto pochybení vést k závěru o opožděnosti kasační stížnosti.

Dále Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud připomíná, že poskytnutí ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. je na místě tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, který není 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) (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS). Žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.).

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, může být podle okolností zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že *„(z)ahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím proti daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu. Průběh kontroly je pak charakterizován řadou postupně prováděných úkonů pracovníka kontrolu provádějícího směřujících vůči kontrolovanému subjektu (§ 16 daňového řádu). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce by se mohlo jednat o nezákonný zásah.“* Nezákonnou kontrolou, porušující ústavně zaručená práva daňových subjektů, je třeba rozumět např. bezdůvodně opakovanou kontrolu při shodném předmětu, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby nebo kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (srov. obdobně rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 2. 2008, čj. 30 Ca 114/2007 - 62, č. 1594/2008 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud zkoumal, zda byl namítaný postup žalovaného při zahájení a dalším provádění daňové kontroly způsobilý zasáhnout do právní sféry stěžovatele způsobem, který by odůvodňoval poskytnutí ochrany stěžovateli v řízení o tomto typu žaloby. Ne každá nezákonnost v rámci daňové kontroly totiž může založit aktivní věcnou legitimaci žalobce v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Nelze přitom přehlédnout, že procesní pochybení správce daně při daňové kontrole mohou být i následně předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že *„je přitom u daňové kontroly (§ 16 d. ř.) 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. nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05) se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Je zřejmé, že např. informační povinnost daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. a) d. ř.], je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků, či dokonce obydlí daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. f) d. ř.]. V návaznosti na takto nastíněné rozlišení, je nutné posuzovat i aspekty daňové kontroly, jako možného nezákonného zásahu. 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, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 (publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS). Od daňové kontroly, stižené 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 se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah. Shora uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110,*

nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu v jeho rovněž citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za splnění podmínek nastíněných v rozsudku ze dne 17. 3. 2005“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, www.nssoud.cz).

Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonné daňové kontrole je přípustná až poté (§ 82 s. ř. s.), kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně, tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Podání námitek tak představuje nezbytnou podmínku věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu (srov. usnesení č. 735/2006 Sb. NSS). V posuzované věci není o naplnění této podmínky pochyb.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stížními námitkami, podle nichž bylo porušeno právo stěžovatele na právní pomoc. Při zahájení daňové kontroly ústním jednáním dne 27. 11. 2007 a při dalších ústních jednáních (dne 22. 2. 2008 a 2. 9. 2008) totiž správce daně podle stěžovatele v rozporu článkem 37 odst. 2 Listiny a § 10 odst. 4 daňového řádu jednal přímo se stěžovatelem, přestože mu nic nebránilo informovat o ústních jednáních zástupkyni stěžovatele. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že se jednalo o „nutný případ“ ve smyslu § 10 odst. 4 daňového řádu a účast zástupkyně stěžovatele při jednáních tedy nebyla potřebná. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že o zmocnění zástupkyně stěžovatele k některým kontrolovaným daním nebylo mezi účastníky pochyb.

Ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu zaručuje daňovému subjektu právo dát se v daňovém řízení zastupovat zvoleným zástupcem. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zajištění práva na právní pomoc je nezbytné pro zachování rovnosti účastníků v jejich procesním postavení a možnostech. Skutečnost, že je daňový subjekt v daňovém řízení zastoupen zmocněncem, aby správce daně jednal v některých případech přímo s daňovým subjektem, příp. aby daňový subjekt vyzval k (osobnímu) vykonání některých úkonů (§ 10 odst. 4 daňového řádu). Při vědomí důležitosti práva na právní pomoc, zaručeného článkem 37 odst. 2 Listiny i pro daňové řízení, je však v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny možné přistoupit k jeho omezení pouze za splnění podmínek § 10 odst. 4 daňového řádu, tedy pouze v „nutném případě“.

Pojem „nutný případ“ zakotvený § 10 odst. 4 daňového řádu je typickým neurčitým právním pojmem. Standardními a metodologicky korektními interpretačními metodami je v první řadě nutné vyložit obsah tohoto pojmu a následně zvážit, zda mu byla situace v této věci podřaditelná.

Nejvyšší správní soud shledal, že již jazykový výklad dává relativně jednoznačnou odpověď. V souladu s předpokladem racionálního zákonodárce lze legitimně soudit, že slovo „nutný“ bylo použito v obecném jazykovém významu, zejména nelze-li ze zákona dovodit opak. V podmínkách daňové kontroly je pak třeba vykládat předmětný pojem tak, že správce daně může s daňovým subjektem jednat přímo, tj. bez účasti zástupce daňového subjektu, zmařila-li by prodleva spojená se zajištěním účasti zástupce faktické provedení zamýšleného úkonu nebo jeho účel. To může nastat zejm. v případě neodkladných a

neopakovatelných úkonů, např. kdyby prodleva spojená se zajištěním účasti zástupce znamenala s ohledem na odjezd osoby, která má být vyslechnuta, do zahraničí zmaření možnosti provést její výslech. Ke zmaření účelu zamýšleného úkonu může být příkladem situace, kdyby např. zajištění účasti zástupce k samotnému zahájení daňové kontroly vedlo k tomu, že by daňový subjekt stihl podniknout kroky mařící smysl daňové kontroly jako takové.

V posuzované věci bylo nutné přisvědčit stěžovateli, že se krajský soud nevypořádal s aplikací právní normy obsažené v § 10 odst. 4 daňového řádu se zřetelem k článku 37 odst. 2 Listiny dostatečně. Shledal-li totiž krajský soud naplnění „nutnosti" podle § 10 odst. 4 daňového řádu v tom, že zástupkyně stěžovatele nebyla zplnomocněna ve vztahu ke všem kontrolovaným daním, aniž by tento závěr rozvedl, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Uvedený závěr platí i ve vztahu k navazující tezi krajského soudu, podle které má *„(z)ástupce žalobce…také kancelář v L., příp. pobočku kanceláře v P., resp. bydliště v J. …ve značné vzdálenosti od sídla žalobce v Moravských Budějovicích, kde se nacházely účetní a daňové doklady, které měly být předloženy ke kontrole"*. I zde krajský soud rezignoval na přezkoumatelné odůvodnění, proč vzdálenost sídla, resp. bydliště zástupkyně stěžovatele sama o sobě opakovaně bránila jejímu včasnému (apriornímu) vyrozumění o zamýšleném ústním jednání s daňovým subjektem.

Nejvyšší správní soud nepochyboval, že nedostatek zmocnění zástupkyně stěžovatele ke všem kontrolovaným daním nemohl ospravedlnit opakované opomenutí vyrozumět ji o jednáních, která se podle obsahu spisu vztahovala i ke kontrole daní, na něž se zmocnění vztahovalo. Obdobně ani vzdálenost sídla, sídla pobočky, resp. bydliště zástupkyně nemohla být bez dalšího důvodem „nutného případu" pro přímé jednání s daňovým subjektem podle § 10 odst. 4 daňového řádu. Tyto závěry platí tím spíše, že rozhodnutí krajského soudu postrádá v tomto směru jakoukoliv konkrétnější úvahu.

Dále Nejvyšší správní soud podotýká, že si lze představit situaci, kdy by účasti zástupkyně stěžovatele při zahájení daňové kontroly nebylo v souladu s § 10 odst. 4 daňového řádu potřeba. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, bylo by to např. tehdy, kdyby vyrozumění zástupkyně daňového subjektu vedlo ke zmaření účelu daňové kontroly. V posuzované věci však o takový případ nešlo. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně činil ve vztahu ke stěžovateli kroky již před ústním jednáním konaným dne 27. 11. 2007, kdy byla formálně zahájena daňová kontrola (srov. úřední záznam ze dne 28. 11. 2007, podle kterého žalovaný jednal se stěžovatelem již dne 19. 11. 2007 a dne 21. 11. 2007). Správci daně tak nic nebránilo, aby předem vyrozuměl zástupkyni stěžovatele o úmyslu zahájit daňovou kontrolu u stěžovatele, aby se mohla zúčastnit ústního jednání dne 27. 11. 2007. Zcela účelově pak působí, že zástupkyně stěžovatele nebyla předem vyrozuměna ani o dalších ústních jednáních konaných dne 22. 2. 2008 a 2. 9. 2008. Ve vztahu k těmto jednáním rozsudek postrádá i úvahu, která by korektně a ústavně konformně zachytila aplikaci § 10 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v případě nenaplnění podmínky „nutnosti" není relevantní, zda a jak byla zástupkyně vyrozuměna o přímém jednání s daňovým subjektem (§ 10 odst. 4 daňového řádu). Nejvyšší správní soud se proto námitkami, vztahujícími se k nedostatečnému vyrozumění o přímém jednání žalovaného se stěžovatelem, pro nadbytečnost nezabýval.

Přednost žaloby proti rozhodnutí oproti žalobě proti nezákonnému zásahu (srov. např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 14. 6. 2007, čj. 9 Aps 3/2007 - 33, www.nssoud.cz) nemůže vést v posuzované věci k závěru, že by stěžovateli nebylo možné poskytnout ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonně zahájené a dále prováděné daňové kontrole. Takový závěr by byl ostatně v rozporu s usnesením č. 735/2006 Sb. NSS nebo rozsudkem č. 1594/2008 Sb. NSS. Odmítnutí poskytnout stěžovateli ochranu s tím, že by měl vyčkat případného pravomocného rozhodnutí o odvolání proti eventuelnímu dodatečnému platebnímu výměru, by v posuzované věci fakticky vedlo k odmítnutí spravedlnosti. Se zřetelem k závěrům vysloveným v rozsudku čj. 8 Aps 2/2006 - 95 Nejvyšší správní soud uzavřel, že poskytnutí ochrany proti nezákonnému zásahu práva na právní pomoc nelze v kontextu posuzované věci činit závislým na nejisté skutečnosti spočívající v tom, zda daňová kontrola vyústí v doměření daně.

Lze shrnout, že žalovaný při zahájení a dalším průběhu daňové kontroly nezákonně odepřel stěžovateli právo na právní pomoc, pokud při ústních jednáních dne 27. 11. 2007, dne 22. 2. 2008 a dne 2. 9. 2008 v rozporu s § 10 odst. 4 daňového řádu jednal přímo se stěžovatelem bez ohledu na skutečnost, že stěžovatel byl zastoupen. Nezákonně tedy zasáhl do právní sféry stěžovatele způsobem, který (prozatím) nevyústil ve vydání rozhodnutí. Za situace, kdy nezákonně zahájená daňová kontrola v okamžik rozhodnutí krajského soudu nadále pokračovala, resp. kdy žalovaný v rámci dalšího průběhu daňové kontroly opakoval zásadní pochybení učiněné při jejím zahájení i při dalších ústních jednáních, bylo na krajském soudu, aby stěžovateli poskytl ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.

Pro shora uvedené posouzení již nebylo s ohledem na nevyhnutelné procesní vyústění účelné zabývat se dalšími dílčími námitkami stěžovatele. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že se nemohl zabývat stížními námitkami směřujícími proti rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka žalovaného. Z ustálené rozhodovací praxe správních soudů plyne, že případná nezákonnost rozhodnutí o námitkách nemůže být předmětem řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, jak ostatně uvedl v napadeném rozsudku i krajský soud (srov. shora citovaný rozsudek č. 1594/2008 Sb. NSS). Namítl-li stěžovatel nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení otázky ústavnosti zahájení daňové kontroly ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, odkazuje Nejvyšší správní soud pro stručnost plně na závěry přijaté v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, www.nssoud.cz, a v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, 2 Aps 2/2009 - 52, www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. května 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu