

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna 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**, se sídlem Tůmova 178, 566 01 Vysoké Mýto, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 52 Ca 47/2008 - 221,

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 věci

[1] 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. Výzvou ze dne 16. 6. 2006, č. j. 29127/06/274930/4201, vyzval žalobce ke sdělení původu a zdroje peněžních prostředků ve výši 1 100 000 Kč, jež žalobce použil k zakoupení nemovitostí v roce 2000. Dne 5. 9. 2006 vznesl žalobce proti tomuto postupu námitky, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 18. 9. 2006 zamítl.

[2] Žalobce 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 rozsudkem ze dne 20. 2. 2007, čj. 52 Ca 70/2006 - 83, žalobu zamítl. 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, čj. 1 Aps 3/2007 - 121, pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[3] Následně řízení o žalobě krajský soud zastavil usnesením ze dne 20. 3. 2008, č. j. 52 Ca 50/2007 - 163. Dospěl k závěru, že 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. Rovněž proti tomuto usnesení brojil žalobce kasační stížností, k níž bylo výše citované usnesení krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2008, čj. 1 Aps 6/2008 - 196, zrušeno pro nepřezkoumatelnost a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Nepřezkoumatelnost usnesení krajského soudu byla způsobena tím, že si krajský soud nedostatečně vymezil předmět řízení a na řadě míst rozhodnutí usuzoval o nezákonnosti daňové kontroly, ačkoliv žalobce spatřoval nezákonný zásah ve výzvě ze dne 16. 6. 2006 a poté ve skutečnosti, že mu správce daně nevrátil listiny vypovídající o jeho soukromí a ponechal si je ve spisu. Další důvod nepřezkoumatelnosti daného usnesení spatřoval Nejvyšší správní soud v bodu I. výroku, neboť krajský soud zastavil řízení podle § 86 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), v situaci, kdy dospěl k závěru, že výzva nebyla nezákonným zásahem. V takovém případě totiž nebylo z povahy věci možné řízení zastavit, ale soud měl žalobu zamítnout.

[4] V dalším (v pořadí již třetím) řízení vydal krajský soud dne 17. 12. 2008 rozsudek, čj. 52 Ca 47/2008 - 221, jímž žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že výzva správce daně, adresovaná žalobci, není nezákonným zásahem, neboť se jedná o úkon správce daně bezprostředně nevynutitelný. Žalobce takové výzvě nemusel vyhovět, považoval-li ji za nezákonnou, výzva proto žádná žalobcova práva proti jeho vůli přímo neomezovala, ani nezkracovala. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, podotknul, že informaci (byť nesprávnou) žalovaného o možných negativních důsledcích, jež žalobce za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, nelze považovat za zkrácení subjektivních práv žalobce, jakkoliv jej tato informace mohla (čistě hypoteticky, neboť byl v řízení zastoupen odborníkem – daňovým poradcem) znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení. Krajský soud dále uvedl, že žalobce v daňovém řízení má povinnost sám daň přiznat, nese břemeno tvrzení, ale má k výzvě správce daně též povinnost toto své tvrzení doložit a nese břemeno důkazní. Jediným možným následkem nevyhovění výzvě žalovaného by mohlo být vyměření daně podle pomůcek, muselo by se tak stát rozhodnutím správce daně, proti němuž by se žalobce mohl bránit podáním odvolání a následně pak žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.

[5] Krajský soud se rovněž neztotožnil s názorem žalobce, že jednání žalovaného, který odmítl žalobci vydat listiny a jejich kopie, týkající se zjišťování původu finančních prostředků, za které žalobce pořídil nemovitost č. p. 144, na parcele č. 3023 a č. 3024 v části

obce Choceňské předměstí ve Vysokém Mýtě (dále též „nemovitost“), je nezákonným zásahem. Krajský soud uvedl, že žalobce tyto listiny vydal žalovanému dobrovolně, tudíž si svůj autonomní prostor narušil sám a nejedná se o následek zásahu orgánu veřejné moci. Mimo to krajský soud s odkazem na zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění pozdějších předpisů, a na vyhlášku č. 646/2004 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, uzavřel, že žalovaný není oprávněn dokument ze spisu na žádost účastníka řízení odstranit. Neboť správní spis musí věrně zachycovat průběh řízení a správní orgán je proto zásadně povinen do správního spisu zanést veškeré dokumenty k dané věci se vztahující, a to v pořadí, v jakém byly správnímu orgánu doručeny, resp. byly správním orgánem vytvořeny. Požadavek žalobce proto dle názoru krajského soudu nemá oporu v právním řádu, neboť žalovaný může činit jen to, co mu zákon výslovně dovoluje (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) Závěrem krajský soud doplnil, že se žalobce nemusí obávat zneužití informací obsažených ve správním spisu, jelikož mezi základní zásady daňového řízení patří mj. zásada zákonnosti, neveřejnosti a mlčenlivosti. Správce daně by tyto listiny, za předpokladu, že by je skutečně získal nezákonným způsobem, nemohl použít ani jako důkazní prostředek s ohledem na § 31 odst. 4 daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl rozsudek krajského soudu ze dne 17. 12. 2008, č. j. 52 Ca 47/2008 - 221, v celém rozsahu, namítaje, že jsou dány důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel se domnívá, že jeho kasační stížnost je přípustná, neboť obě předchozí rozhodnutí krajského soudu byla Nejvyšším správním soudem zrušena pro nepřezkoumatelnost.

[7] Stěžovatel ve svém podání zopakoval podrobnou argumentaci obsaženou již v jeho doplnění první kasační stížnosti ze dne 9. 8. 2007, kdy s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95) dovozuje, že ochrana před nezákonným zásahem může být žalobci poskytnuta, jsou-li kumulativně splněny všechny zákonem stanovené podmínky, které ve svém podání blíže specifikoval a uvádí, že tyto podmínky jsou v předmětné věci splněny.

[8] K podmínce přímého zkrácení stěžovatel uvedl, že povinnost prokázat původ majetku, jež mu byla uložena předmětnou výzvou finančního úřadu, je povinností přímo vynutitelnou ukládáním pokut [srov. ustanovení § 351 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v znění pozdějších předpisů (dále též „o. s. ř.“)]. Úvaha soudu, že se stěžovatel mohl bránit až po uložení pokuty, je podle něj v rozporu s principem právní jistoty zakotveným v čl. 1 Ústavy. Stěžovatel dále tvrdí, že byl zkrácen na svém právu na informační sebeurčení tím, že byl předmětnou výzvou přinucen sdělit žalovanému takové informace o své osobě, které jsou v jeho výlučné dispoziční sféře a o nichž jedině on sám může rozhodovat, komu je sdělí. Nezákonnost spatřuje stěžovatel v postupu žalovaného, který neměl oprávnění zjišťovat údaje o původu majetku žalobce, pokud šlo o taková zdaňovací období, za která již nešlo daň vyměřit ani doměřit, a současně, pokud šlo o

majetek ryze soukromý, který neměl žádnou souvislost s podnikatelskými aktivitami žalobce. Má za to, že pojem zásah je nutné vykládat v širším smyslu, a proto i předmětnou výzvu žalovaného lze považovat za zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Jelikož byl stěžovatel označen jako adresát předmětné výzvy, je splněna i podmínka zaměření zásahu přímo proti stěžovateli. Důsledky trvání nezákonného zásahu spatřuje stěžovatel v tom, že žalovaný stále disponuje jednak vysvětlením o původu majetku, jakož i listinami, dotýkajícími si nejniternějšího soukromí stěžovatele, do kterého v žádném případě nehodlal orgány veřejné moci vpustit. Splněním všech podmínek, jimiž Nejvyšší správní soud ve své judikatuře charakterizoval nezákonný zásah, mu náleží ochrana ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., neboť v jeho situaci neexistuje žádné jiné řízení, v němž by bylo možné napravit spáchané bezpráví a přimět žalovaného k obnovení stavu před nezákonným zásahem.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že listiny byly vydány dobrovolně, a namítá, že od počátku jednal pod pohrůžkou sankce, která by mohla dosáhnout i ekonomicky zničující výše. Namítá též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřuje ve vnitřně rozporném názoru soudu, že i když byla pohrůžka žalovaného sankcí protiprávní, jednal žalobce dobrovolně.

[10] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud předmětné rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení

[11] Žalovaný se ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a dále uvedl, že s návrhem žalobce nesouhlasí a že trvá na svých stanoviscích uvedených během soudního řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti (III./A). Dále zvážil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu (III./B) a konečně též namítanou nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, že výzvu ze dne 16. 6. 2006 nelze považovat za nezákonný zásah (III./C). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III./A Přípustnost kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve vážil, zda je předložená kasační stížnost přípustná. Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. totiž platí, že kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu. Smyslem uvedeného ustanovení o omezení přípustnosti kasačních stížností je zamezení opakování kasační stížnosti ze stejných důvodů, které by logicky nemohlo přinést jiný výsledek a vedlo by jen k protahování řízení. Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu, uvede v rozsudku své důvody, které jej k danému zrušujícímu výroku vedly, přičemž tyto důvody ve svém celku formují právní názor závazný pro krajský soud.

Další rozhodnutí krajského soudu se pak zakládá na tomto názoru Nejvyššího správního soudu a je i pro jeho účastníky relativně předvídatelné, neboť krajský soud vychází ze skutečností, ke kterým se strany sporu již vyjádřily a sporná právní otázka již byla vyřešena. V projednávané věci však krajský soud ve svém v pořadí třetím rozhodnutí otevřel novou otázku (věc zamítl z jiných důvodů, než v předchozím rozhodnutí), která nebyla a ani nemohla být Nejvyšším správním soudem v předchozím řízení řešena. Odmítnutí kasační stížnosti v tomto případě z důvodu nepřípustnosti by se proto jevilo jako přepjatý formalismus, jímž by v podstatě byla eliminována role Nejvyššího správního soudu jako sjednotitele judikatury krajských správních soudů a který by zjevně zasahoval do práva žalobce na spravedlivý proces.

[14] V daném případě je pak nutné uvést také nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, podle něhož je možné novou kasační stížnost odmítnout podle § 104 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pouze v případě, že v předchozím řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud vyjádřil závazný právní názor týkající se posouzení věci samé. Podle Ústavního soudu „vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav (...), by ve svých důsledcích, v rozporu i s úmyslem zákonodárce, mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť byl-li by výklad předestřený v projednávané věci Nejvyšším správním soudem přípustný, mohl by tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva“. Ústavní soud zde tedy postavil najisto, že omezení přípustnosti kasační stížnosti lze uplatnit pouze v případech, kdy již měl Nejvyšší správní soud možnost vyjádřit se k věci samé, tj. k výkladu hmotného práva; naopak byla-li předmětem první kasační stížnosti pouze otázka procesní (resp. procesní pochybení správního soudu prvého stupně), není možné novou kasační stížnost týkající se věci samé bez dalšího odmítnout.

[15] V projednávaném případě se Nejvyšší správní soud v řízení o první ani druhé kasační stížnosti k věci samé nevyjádřil, proto v řízení o třetí kasační stížnosti, kdy je namítáno nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, je nutné takovou kasační stížnost považovat za přípustnou.

III./B Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[16] Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, jež má spočívat v tom, že se krajský soud nezabýval jeho podrobnou argumentací proč lze výzvu ze dne 16. 6. 2006 považovat za nezákonnou a lze ji označit za nezákonný zásah.

[17] Krajský soud, jak kasační soud podrobně rozebírá v části III./C tohoto rozsudku, správně dospěl k závěru, že v případě výzvy vydané správcem daně v průběhu daňové kontroly, není splněna podmínka přímého zkrácení adresáta takové výzvy na jeho právech. Dospěl k závěru, že jediným možným následkem nevyhovění výzvě mohlo být vyměření (doměření) daně podle pomůcek, k němuž by muselo dojít rozhodnutím, proti němuž by se stěžovatel mohl bránit opravným prostředkem v daňovém řízení a následně

žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Pokud jde o poučení o možnosti uložení pokuty, krajský soud uzavřel, že pokutu podle § 37 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád) za nerespektování výzvy nelze uložit a pokud by se tak přesto stalo, muselo by být nevyhnutelně takové rozhodnutí zrušeno v odvolacím řízení, popř. soudem přezkoumávajícím k podané žalobě rozhodnutí o uložení pokuty ve správním soudnictví. Na základě žalobních bodů stručně a jasně vyložil důvody, pro něž shledal žalobu nedůvodnou a uvedl argumenty, proč musí být žaloba zamítnuta. Rozhodnutí krajského soudu proto nepřezkoumatelností netrpí a kasační stížnost v tomto bodě není důvodná.

III./C Právní otázka, zda výzva ze dne 16. 6. 2006 splňuje podmínky nezákonného zásahu.

[18] Stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu v nesprávném posouzení právní otázky, že výzvu ze dne 16. 6. 2006, jíž byl vyzván, aby prokázal původ a zdroje peněžních prostředků, které použil na nákup nemovitostí, nelze považovat za nezákonný zásah. V kasační stížnosti snáší podrobnou argumentaci k tomu, že předmětná výzva splňuje všechny podmínky, za nichž má být poskytnuta soudem ochrana proti nezákonnému zásahu.

[19] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, rozsudek 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 94, rozsudek ze dne 26. 5. 2010, čj. 8 Aps 1/2009 – 159 a další) vyložila, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li splněna i jen jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Nejvyšší správní soud nevidí důvod, pro nějž by bylo třeba se od stávající judikatury odchýlit a ostatně ani stěžovatel takto vyložené podmínky nezpochybňuje. Předmětem sporu činí závěry, které o naplnění těchto podmínek krajský soud učinil.

[20] Krajský soud, ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95), dospěl k závěru, že výzva podle § 31 odst. 9 daňového řádu nesplňuje již první ze shora uvedených podmínek, neboť není způsobilá zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se stěžovatel nevystavuje riziku žádné sankce.

[21] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud, ve shodě s citovaným rozhodnutím sp. zn. 8 Aps 2/2006, uvedl, že výzva k prokázání původu majetku je úkonem bezprostředně nevynutitelným, aniž by tento pojem byl jakkoliv definován a byl jasný jeho obsah, a použil tak mimozákonné kritérium k posouzení toho, zda má být stěžovateli poskytnuta ochrana.

[22] S touto argumentací se kasační soud neztotožňuje. Soud takto formulovaným požadavkem vyložil, v čem je třeba spatřovat obsah jednoho ze znaků, jímž ustanovení §

82 s. ř. s. vymezuje nezákonný zásah správního orgánu, proti němuž je poskytována ochrana ve správním soudnictví, jímž je přímé zkrácení na právech. Soud svým výkladem naplnil obsah zákonného pojmu a nezaložil nějaká další „mimozákonná“ kritéria, jimiž by poskytnutí soudní ochrany podmiňoval. Na rozdíl od stěžovatele nemá soud pochybnosti o tom, jaký úkon je úkonem bezprostředně vynutitelným. Je to takový úkon zkracující práva adresáta úkonu, který již sám o sobě umožňuje správnímu orgánu užít donucovací nebo sankční prostředky k tomu, aby adresát úkon respektoval. Za nezákonný zásah přímo zkracující práva tak bude třeba např. považovat takový úkon, který ukládá adresátovi něco učinit a v případě že úkonu nevyhoví, hrozí mu již bez dalšího postih.

[23] Daňová povinnost je koncipována tak, že daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání a sám si daň vypočítat a daň zaplatit. Daňovou kontrolou pak pracovníci správce daně zjišťují nebo prověřují daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Tedy ověřují, zda daň byla daňovým subjektem vypočtena a odvedena ve správné výši. Výzva podle § 31 odst. 9 daňového řádu je úkonem správce daně v rámci dokazování; daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nese důkazní břemeno v rozsahu skutečností uvedených v cit. ustanovení a je na něm, aby nabídl a předložil správci daně důkazní prostředky k jejich prokázání. Hodnocení, které z důkazních prostředků budou osvědčeny jako důkaz, provádí správce daně v intencích § 2 odst. 3 daňového řádu, neunesení důkazního břemene pak, za podmínek stanovených v § 31 odst. 5 daňového řádu, bude mít za následek stanovení daně podle pomůcek. Výzva tedy je „jen“ úkonem, kterým správce daně vyzývá daňový subjekt k předložení důkazních prostředků o skutečnostech, jež je povinen prokázat. Dostatečnost či nedostatečnost předložených důkazních prostředků popř. nerespektování výzvy se pak promítne v hodnocení důkazů a eventuálním závěru o nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování a stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Rozhodnutí o stanovení daně tímto náhradním způsobem je možno napadnout odvoláním a následně proti němu brojit i žalobou ve správním soudnictví. V rámci přezkumu dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně má daňový subjekt prostor namítat, že jej nestíhala povinnost prokázat skutečnosti, v nichž správce daně spatřuje neunesení důkazního břemene.

[24] Již v předchozím zrušujícím rozsudku v této věci Nejvyšší správní soud vyslovil souhlas s krajským soudem v tom, že správce daně překročil své pravomoci, jestliže v poučení ve výzvě ze dne 16. 6. 2006 uvedl, že při nevyhovění výzvě může být podle § 37 stěžovateli uložena pokuta až do výše 2 000 000 Kč a na tomto závěru setrvává. Nesprávná informace o možných následcích nesplnění výzvy, daná správcem daně v poučení, nečiní výzvu bezprostředně vynutitelnou a zůstává jen mylnou informací bez právních následků. Je třeba vzít do úvahy i to, že stěžovatel byl vyzván k prokázání původu a zdroje peněžních prostředků, které použil na koupi nemovitostí; výzva proto neobsahovala a ani nemohla obsahovat požadavek na předložení konkrétně specifikovaných důkazních prostředků, které má stěžovatel předložit, aby původ a zdroj peněžních prostředků prokázal. Za situace, kdy závěr o unesení či neunesení důkazního břemene a prokázání požadovaných skutečností je výsledkem hodnotící úvahy správce při rozhodování v intencích § 2 odst. 3 daňového řádu je evidentní, že poučení je vadné a neprokázání

požadované skutečnosti nemůže být důvodem pro uložení sankce podle § 37 daňového řádu. Jediným v úvahu přicházejícím důsledkem nesplnění výzvy by mohlo být pouze neunesení důkazního břemene a stanovení daně za použití pomůcek.

[25] Stěžovatel se mýlí, spatřuje-li paralelu mezi pokutou, pokud by mu byla uložena podle § 37 daňového řádu a soudním výkonem rozhodnutí podle § 351 o. s. ř. který jako jeden ze způsobů výkonu rozhodnutí předvídá výkon rozhodnutí ukládáním pokut. Předpokladem výkonu rozhodnutí v občanském soudním řízení je existence exekučního titulu, tedy existence vykonatelného rozhodnutí ukládajícího povinnost k nepeněžitému plnění, která nebyla dobrovolně splněna (a není vynutitelná některým z jiných způsobů výkonu rozhodnutí k uspokojení nepeněžitých plnění). Uložení pokuty podle § 351 o. s. ř. není sankcí, ale je způsobem výkonu rozhodnutí. Pokuta podle § 37 je sankcí za nesplnění povinností uvedených v odstavci 1 tohoto ustanovení. Povinnost zaplatit tuto pokutu musí být uložena rozhodnutím, proti němuž je možno podat odvolání, popř. žalobu ve správním soudnictví. Pokud pokuta nebude dobrovolně uhrazena, pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o pokutě se může stát exekučním titulem, který může být vymáhán v daňové či soudní exekuci. Pokuta podle daňového řádu je tedy originálním založením sankční povinnosti a předpokladem její zákonnosti je mj. i existence povinnosti, za jejíž porušení tato sankce může být uložena. Postavení žalobce, pokud by mu byla uložena pokuta podle § 37 daňového řádu, by tak byla diametrálně odlišná od postavení povinného při ukládání pokuty výkonem rozhodnutí v občanském soudním řízení a měl by k dispozici opravné prostředky jimiž by se mohl domáhat odstranění takového nezákonného rozhodnutí.

[26] Ani další konstrukce, které z chybné informace o možnosti uložení pokuty, obsažené v poučení stěžovatel dovozuje, neopouštějí hypotetickou rovinu. Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než zopakovat, že povinnost prokázat vlastní tvrzení, resp. unést důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu není povinností, za kterou by bylo možno uložit pokutu podle § 37 daňového řádu. Tento údaj mylně uvedený v poučení obsaženém ve výzvě ze dne 16. 6. 2006 nebyl a nemohl být reálnou hrozbou, tím méně bezprostředně vynutitelným důsledkem nerespektování této výzvy. Nelze jistě zcela vyloučit možnost excesu že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem a rozhodl o uložení pokuty. K dispozici daňového subjektu jsou však prostředky, jak docílit odstranění nezákonného rozhodnutí. Ani v tomto směru následný postup správce daně nezavdává žádné důvody pro takové spekulace, neboť ze správního spisu je zřejmé, že žádné řízení o uložení pokuty nevedl a žádnou pokutu žalobci neuložil. Rovněž i úvahy stěžovatele odvíjející se od horní hranice této sankce ve výši 2 000 000 Kč a zničujících dopadů, které by měla pokuta na jeho ekonomický život, jsou nepřiměřené. Jak správně podotkl krajský soud, stěžovatel byl v řízení zastoupen odborníkem – daňovým poradcem a lze proto předpokládat, že se mu dostalo odborného poučení o tom, jaké důsledky mohly být s nesplněním výzvy ze dne 16. 6. 2006 spojeny.

[27] Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že výzva podle § 31 odst. 9 daňového řádu není způsobilá 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. Informaci správce daně o možných negativních důsledcích nesplnění výzvy nelze považovat za zkrácení subjektivních práv

stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistět. K doměření daně za použití pomůcek i k eventuelnímu excesivnímu uložení pokuty dle § 37 daňového řádu by došlo rozhodnutím správce daně, proti kterým má stěžovatel prostředky obrany jak cestou odvolání v daňovém řízení, tak i následného soudního přezkumu (§ 65 a násl. s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud proto, v souladu s dosavadní judikaturou shledal námitku stěžovatele nedůvodnou. Argumentuje-li stěžovatel tím, že v rozsudku ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007 - 91 Nejvyšší soud dospěl k závěru, že výzvu (pokyn) k osobní účasti jednatele obchodní společnosti je třeba považovat za závazný a přímo vynutitelný úkon, pak je třeba mít na zřeteli, že s tímto pokynem jsou spojeny zcela jiné důsledky než s výzvou podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Nerespektuje-li předvolaná osoba tento pokyn, může správce daně vymoci osobní účast předvedením prostřednictvím příslušníků orgánů Policie ČR. V případě nezákonného předvolání tak předvolaná osoba nemá k dispozici dostatečně účinný prostředek ochrany, neboť ochrany před nezákonným zásahem by se mohla dovolávat až po případném nezákonném předvedení prostřednictvím policie. Za situace, kdy nezákonné předvolání může vždy směřovat k předvedení, byla upřednostněna v tomto případě garance dostatečně rychlé ochrany. V posuzovaném případě, jak bylo výše uvedeno, se důsledky případné nezákonnosti výzvy mohou vždy projevit jen v následném rozhodnutí, proti němuž může stěžovatel brojit odvoláním, popř. žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.

[29] Jak již bylo pod bodem 19 uvedeno, ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je možná jen tehdy jsou-li kumulativně splněny tam uvedené podmínky. Není-li i jen jediná z podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. poskytnout. Jestliže tedy výzva ze dne 16. 6. 2006 není způsobilá zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech, stává se bezpředmětným zkoumat, zda výzva splňuje ostatní z podmínek a poukazuje-li stěžovatel na jejich naplnění, pak tato tvrzení nejsou schopna zvrátit závěr o tom, že výzva není nezákonným zásahem, jemuž lze poskytnout ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Žalobce tedy se svými námitkami neuspěl; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu