ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **renerga servisní s.r.o.,** se sídlem Osová Bítýška 33, zast. Mgr. Hubertem Müllerem, advokátem se sídlem Mičurinova 1752/9, Znojmo, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2014, čj. 1373/14/5000-14504-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2016, čj. 11 Af 14/2014-52,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2016, čj. 11 Af 14/2014-52, **se zrušuje** a věc **se vrací** Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vyzval dne 5. 9. 2013 žalobkyni (dále „stěžovatelka“) dle § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „daňový řád“), k předložení údajů, které mohou být důkazem v daňovém řízení vedeném s třetí osobou, společností DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., a vztahují se ke zdaňovacímu období roku 2009 (dále jen „výzva“). V návaznosti na to udělila stěžovatelka plnou moc daňové poradkyni. Ta dne 23. 9. 2013 částečně výzvě vyhověla a předložila některé požadované doklady. Zároveň podala stížnost na postup správce daně s ohledem na nezákonnost výzvy a navrhla prohlášení její nicotnosti. Tímtéž přípisem požádala, aby jí správce daně nahradil podle § 107 odst. 2 daňového řádu náklady řízení ve výši 3 146 Kč za dva úkony právní služby. O žádosti o náhradu nákladů řízení bylo správcem daně rozhodnuto rozhodnutím ze dne 7. 10. 2013, čj. 5095434/13/2001-05403-107917, tak, že jí nebyl přiznán nárok na náhradu nákladů

řízení. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví tak, že ho zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[2] Městský soud dospěl k závěru, že nelze použít § 107 odst. 4 daňového řádu, neboť ten se vztahuje pouze na odměnu ustanoveného zástupce. Stěžovatelce nelze náhradu přiznat ani podle § 107 odst. 2 daňového řádu, neboť se řízení neúčastnila. Nestala se ani účastníkem daňového řízení, ani se jej neúčastnila na základě předvolání podle § 100 daňového řádu. Byla vyzvána k předložení listin podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tedy jako osoba, která disponuje listinami, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní. Stěžovatelka byla listiny povinna vydat v souladu se zásadou součinnosti upravenou v § 6 odst. 2 daňového řádu. Není osobou uvedenou v § 57 daňového řádu a neměla proto povinnost poskytnout údaje bezúplatně. Zastoupení daňovou poradkyní však nebylo účelně vynaloženým nákladem. Z obsahu výzvy je patrné, že správce daně požadoval pouze doklady, které mohly být důkazem v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o. Byla upozorněna i na to, že v případě, pokud by dokladů bylo velké množství a usoudila, že bude lepší předložit je v místě jejich uložení, má možnost kontaktovat správce daně a dohodnout s ním termín předložení. Nikdo jí nemohl bránit v tom, aby se při plnění výzvy nechala zastoupit. Stěžovatelka však jako podnikatel musela být schopna listiny vznikající při její podnikatelské činnosti sama dohledat a správci daně předat. Správce daně po ní nepožadoval žádný rozbor předkládaných dokladů či jiné stanovisko k jejich obsahu.

[3] Pokud stěžovatelka zpochybňovala tvrzení žalovaného uvedené v úředním záznamu z místního šetření konaného dne 8. 8. 2013, ze kterého vyplývá, že byla nekontaktní, nenavrhla žádné důkazy, kterými by své tvrzení podpořila. Soud proto neměl důvod, aby úřední záznam sepsaný pracovníky správce daně považoval za falzifikát, jak navrhovala zástupkyně stěžovatelky u jednání. Žalovaný nedostupností stěžovatelky odůvodňoval vydání výzvy, ale tato skutečnost nemá přímý vliv na posouzení otázky vynaložených nákladů a na jejich náhradu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností z důvodů, které podřazuje důvodům dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] V prvé řadě poukazuje na jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Soud při rozhodování nevycházel ze skutečného obsahu výzvy. Zcela pominul zásadní žalobní námitky, dále upřesněné v replice, že obsahem výzvy byly také povinnosti předložit evidence pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2009 a povinnost předložit účetnictví za rok 2009. Výzva obsahovala též poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty až do výše 50 000 Kč. Stěžovatelka proto v žalobě poukazovala na to, že bylo k ochraně jejích práv nezbytné, aby si sjednala zastoupení daňovým poradcem. V žalobě uvedla, že se nejednalo o pouhé

předložení několika dokladů, které by samozřejmě byla schopna předložit sama, ale rozsah požadavku na předložení dokladů se jevil tak, že je u ní zahajován neznámý a zákonem neupravený druh daňové kontroly roku 2009. Tento rozsah činil výzvu nezákonnou. Z obsahu výzvy neplyne nic o tom, že by správce daně požadoval evidenci pro účely DPH a účetnictví pouze cíleně ve vztahu k daňovému řízení vedenému s třetím daňovým subjektem. Rozsah požadovaných dokladů tak byl naprosto nepřiměřený. O tom svědčí i to, že správce daně fakticky stížnosti podané v zastoupení daňovou poradkyní vyhověl.

[6] Stěžovatelka se z odůvodnění rozsudku nedozvěděla, proč žalovaný nepostupoval v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), proč nebyla napadaným rozhodnutím zasažena na svém právu vlastnickém zaručeném čl. 11 Listiny, ani proč nepřiznáním náhrady nákladů řízení nebyl porušen čl. 37 odst. 2 Listiny, jakož i to, proč nebyla zasažena zásada rovnosti, zásada proporcionality a zdrženlivosti. Městský soud také opomněl, že právo na přiznání přiměřené náhrady nákladů řízení je součástí práva na právní zastoupení a žalobní argumentací k této otázce se vůbec nezabýval.

[7] Městský soud se také nevyjádřil k žalobní námitce, že dle výzvy měla stěžovatelka předložit údaje, které mohou být důkazem. Jako údaje pak byly uvedeny listiny a evidence pro účely DPH a účetnictví roku 2009. V tomto rozsahu byla výzva zmatečná, neboť vyžádané listiny nejsou údajem.

[8] Městský soud konstatoval, že stěžovatelka byla povinna poskytnout na vyžádání správce daně stanovené údaje bezplatně, i když zároveň uvedl, že není osobou, která by byla uvedena v § 57 daňového řádu. Takový závěr je však pro stěžovatelku nesrozumitelný. Podle § 58 daňového řádu jsou povinny poskytnout bezúplatně stanovené údaje orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57. Daňový řád tedy stanoví, že bezúplatně se poskytují pouze údaje, nikoliv již listiny, a bezúplatně je poskytují právě osoby uvedené v § 57. Pokud však soud tvrdí, že stěžovatelka nebyla osobou uvedenou v § 57, pak nemohla mít povinnost poskytnout listiny bezúplatně.

[9] Nesrozumitelný a nezákonný je také závěr, že výzvu neobdržela jako účastník daňového řízení, ale k předložení listin byla vyzvána dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Uvedené ustanovení se však vztahuje pouze na samotný daňový subjekt, ale nikoliv na třetí osoby.

[10] Podle stěžovatelky se městský soud nevyjádřil k její námitce, že předložení listin v jejím sídle nemá vliv na uplatněné náklady řízení a předmět soudního řízení. Naopak, pokud by proběhlo ústní jednání v jejím sídle, za přítomnosti její daňové poradkyně, náklady by byly ještě vyšší. Soud se vyjádřil tak, že bylo pouze na stěžovatelce, aby se rozhodla, jakou formou předání dokladů správci daně zvolí. To však stěžovatelka nikdy nerozporovala. Naopak se nedozvěděla odpověď na svou žalobní námitku.

[11] Městský soud řádně neodůvodnil své závěry, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, která se účastní řízení podle § 107 odst. 2 daňového řádu, včetně toho, že výzvou tam uvedenou je míněno právě a pouze předvolání dle § 100 odst. 1 daňového řádu. Pouze převzal závěry žalovaného a tuto skutečnost konstatoval. Stěžovatelka však podrobně namítala, že tento výklad je příliš zužující.

[12] Ve vztahu k § 107 odst. 4 daňového řádu se městský soud žádným způsobem nevypořádal s žalobní námitkou, že není důvod u stěžovatelky postupovat jinak, než jak zákon předvídá v citovaném ustanovení. To by jinak znamenalo porušení zásady rovnosti, a ustanovení je proto analogicky aplikovatelné i na věc stěžovatelky. Pokud by z určitých důvodů stěžovatelka součinnost neposkytla, mohly by být dány důvody pro postup podle § 26 daňového řádu a ustanovení zástupce ze strany správce daně. Takovému zástupci by náklady podle § 107 odst. 4 daňového řádu byly nahrazeny. Osoba vytvářející obstrukce v řízení by tak byla zvýhodněna, oproti stěžovatelce, která k výzvě, ač nezákonné, poskytla potřebnou součinnost a jednala.

[13] Rozhodnutí správce daně neobsahovalo přezkoumatelnou úvahu, proč stěžovatelka měla nést sama náklady na činnost zástupce. Tyto důvody doplňoval až žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný jí v rozporu se zásadou projednací s doplněním důvodů rozhodnutí neseznámil a neumožnil jí, aby se k doplněnému právnímu názoru vyjádřila. Bylo jí tak upřeno právo na dvoustupňové správní řízení. Městský soud k takové namítané vadě nepřihlédl a s námitkami stěžovatelky se nevypořádal.

[14] Pro realizaci práva na právní zastoupení není podstatné, zda je povinnost ve výzvě pro daňový subjekt zatěžující. Je třeba posoudit, zda je schopen se sám ve věci zastupovat, včetně toho, zda se sám cítí dostatečně vzdělán, aby nepochybil při plnění povinností. Udělením plné moci stěžovatelka jasně deklarovala své přesvědčení, že problematice nerozumí a přenechává její řešení daňové poradkyni. Ta pak nezajišťovala pouhý administrativní úkon, ale daňové poradenství, které bylo vyvoláno doručením výzvy. Právo na právní zastoupení vychází z čl. 37 odst. 2 Listiny, který zakotvuje právo na právní pomoc každému v jakémkoli typu řízení před orgánem veřejné moci od jeho počátku. Zástupce poskytující právní pomoc musí mít garantovánu ochranu advokátního tajemství a zákonný rámec, v němž se pohybuje, mu musí umožňovat stabilní ekonomické zajištění této činnosti. S ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. IV. ÚS 167/05, dovozuje, že právo na přiznání přiměřené (a právním předpisem stanovené) náhrady nákladů, které úspěšné straně v řízení vzniknou, je součástí práva na spravedlivý proces. Pokud městský soud vázal právo na náhradu nákladů řízení pouze na situaci, kdy by správce daně požadoval po stěžovatelce nějaký právní rozbor, pak se jednalo o situaci, která by nemohla nastat. Správce daně nemá právo ukládat daňovým subjektům či třetím osobám povinnost učinit rozbor předkládaných dokladů či povinnost podat stanoviska k obsahu dokladů.

[15] Výklad žalovaného a městského soudu neprojde testem proporcionality mezi veřejným zájmem na výběru daní a zájmem na ochranu vlastnického práva stěžovatelky. Závěr, že nemá nárok na náhradu nákladů řízení, není souladný v souladu se zásadou *in dubio mitius*, neodpovídá smyslu a účelu předmětné právní normy. Je rozporný se zásadou legitimního očekávání, kdy důvodně očekávala, že pokud jí vzniknou na základě rozhodnutí správce daně v souvislosti s daňovým řízením u jiného daňového subjektu náklady, tak jí budou správcem daně, který vede daňového řízení, nahrazeny.

[16] Městský soud uvedl, že stěžovatelka nenavrhla žádné důkazy, kterými by podpořila své tvrzení, že úřední záznam správce daně ze dne 8. 8. 2013 je falzifikát. Uvedl také, že skutečnost, zda se stěžovatelka v místě svého sídla zdržovala či nikoliv, neměla na

důvodnost podané žaloby žádný vliv. S ohledem na tento závěr městského soudu stěžovatelka pouze konstatovala, že se závěry o tom, že by nebyla kontaktní, nesouhlasí. S ohledem na strukturu čísla jednacího a posloupnost těchto čísel trvá na tom, že se o falzifikát jednalo.

[17] Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení, případně aby zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek městského soudu za správný. Přes obsáhlost kasační stížnosti postačí stručně poukázat na východiska právní úpravy. V § 93 odst. 4 daňového řádu je stanovena povinnost vydat nebo zapůjčit k ohledání listiny nezbytné pro správu daní za podmínek podle § 58 daňového řádu. Podle § 58 odst. 1 stejného zákona jde o bezúplatnou povinnost mimo jiné pro osoby dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tou je i stěžovatelka, neboť poskytovala plnění, která byla předmětem daně. Na tom nic nemění úprava obsažená v § 107 daňového řádu. Ustanovení dopadá pouze na situace, kdy je zástupce daňovému subjektu ustanoven a náhrady se může domáhat jen ustanovený zástupce, ne daňový subjekt. Podmínky pro ustanovení zástupce jsou poměrně striktní. Vyžádání listin nepředstavuje ani účast na řízení ve smyslu § 107 odst. 2 daňového řádu, což žalovaný podrobně odůvodnil ve svém rozhodnutí, včetně odkazů na odbornou literaturu.

[19] I pokud by stěžovatelka nerozuměla dané problematice, nic to nemění na tom, že se jednalo o povinnost bezúplatnou. Lze v tom spatřovat určitou paralelu s povinností řádně vyplnit a podat daňové přiznání, což je jistě úkon výrazně složitější, než vyhledání dokladů a listin. Ani za tuto činnost nemají daňové subjekty právo na náhradu nákladů, včetně daňového poradenství. Lze navíc pochybovat, zda je možné považovat prosté administrativní úkony za dva úkony právní služby. Stěžovatelka samozřejmě není nijak zkrácena na právu na právní pomoc, ale žalovaný nemá povinnost ji hradit, neboť mu zákon takovou povinnost neukládá.

[20] Není pravdou, že by rozsudek byl nepřezkoumatelný. Obsahuje pouze chybu v psaní, kdy soud nesprávně odkazuje na § 92 odst. 4 namísto na § 93 odst. 4 daňového řádu. Z kontextu je však zřejmé, že měl na mysli právě § 93 odst. 4 stejného zákona.

[21] Žalovaný se také relativně podrobně vyjádřil k tvrzenému falšování záznamu správce daně ze dne 8. 3. 2013, zejména pokud jde o přidělené číslo. Důrazně popřel, že by k něčemu takovému došlo, neboť tato skutečnost byla pro správce daně nevýznamná.

[22] Závěrem proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2). Následně přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[24] Naprostá většina námitek směřuje do nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu z důvodu, že se městský soud opomněl vypořádat s žalobními námitkami. Pouze z menší části směřuje do chybných závěrů městského soudu.

[25] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Zejména je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, čj. 8 Afs 73/2007-111, vydaný v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, podle něhož je krajský soud povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, a při tom se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Je také třeba poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ve kterém shrnuje judikaturu týkající se povinnosti vypořádat se s právní argumentací žalobce: „*Této judikatuře je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá*.“

[26] Nejvyšší správní soud proto musel nejprve přezkoumat, zda skutečně byly tvrzené námitky jako žalobní námitky vzneseny, a pokud ano, zda je městský soud v souladu se shora popsanými pravidly vypořádal. Pokud byla námitka nepřezkoumatelnosti bezprostředně spojena i s námitkou nesprávného posouzení věci, Nejvyšší správní soud reaguje i na tuto námitku, jestliže shledal závěr městského soudu přezkoumatelným.

[27] Prvá námitka směřovala do nevypořádání se se skutečným obsahem výzvy, ačkoliv na něj stěžovatelka v žalobě upozorňovala. V žalobě k této otázce uvedla větu, že byla vyzvána, aby předložila kompletní účetnictví roku 2009, a dále v jiné části větu, že měla poskytnout velmi široce vymezenou součinnost. Uvedenou argumentaci dále rozvinula v replice ze dne 19. 8. 2015. V ní dále uvedla v písm. a) a b) bodu [4], že se jednalo o velice široce a nezákonně vymezenou součinnost, jejíž rozsah se zdál stěžovatelce neadekvátní. V písm. d) bodu [4] rozvedla, že měla předložit evidenci pro účely DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2009 a kompletní účetnictví za rok 2009 a v písm. e) uvedla, že tento rozsah byl nezákonný. Opětovně v bodě [5] pak uvedla, že po ní bylo požadováno kompletní účetnictví roku 2009 a nikoliv jednotlivé listiny. Městský soud k tomu ve druhém odstavci na str. 5 napadeného rozsudku uvedl, že soud vycházel z obsahu výzvy, ze které je patrné, že správce daně požadoval doklady, které mohly být důkazem v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., vztahujícím

se ke zdaňovacímu období 2009, a proto podle soudu nebylo pravdivé tvrzení stěžovatelky, že byla vyzvána k předložení kompletního účetnictví roku 2009. Naopak je z výzvy patrné, že po ní byly požadovány toliko doklady, které vznikly v souvislosti s podnikatelským kontaktem stěžovatelky a jmenované společnosti. Městský soud obsah výzvy hodnotil, pouze dospěl k odlišnému závěru než stěžovatelka. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že výzvu je třeba vnímat tak, jak uvedl městský soud, neboť vymezení požadovaných dokladů je uvozeno návětím, kterým správce daně vyzývá stěžovatelku *„[k] předložení těchto údajů, které mohou být důkazem v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., DIČ: CZ60732628, vztahujícím se ke zdaňovacímu období rok 2009:“*. Následuje výčet požadovaných dokladů, mezi kterými figuruje i stěžovatelkou zmiňovaná evidence pro účely DPH a účetnictví za rok 2009. Z uvedeného je tedy zřejmé, že evidence a účetnictví byly požadovány pouze v rozsahu, ve kterém mohou být relevantní jako důkaz v daňovém řízení s daňovým subjektem DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., tedy jen pokud jde o vztahy s touto společností. Není tedy pravdou, jak uvádí stěžovatelka, že by z obsahu výzvy neplynulo nic o tom, že by správce daně požadoval doklady pouze cíleně ve vztahu k daňovému řízení vedenému s třetím daňovým subjektem.

[29] Soud souhlasí s tím, že výzva nebyla v tomto směru zcela přesně formulována, neboť u požadovaných evidencí DPH a účetnictví není výslovně uvedeno, že se mají vztahovat právě ke vztahům se společností DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., což je naopak patrné u dalších dokladů, kde to správce daně výslovně uvádí. Podle soudu tento závěr však vyplývá ze shora citovaného návětí. Pokud si stěžovatelka skutečně nebyla obsahem výzvy zcela jistá, mohla si jednoduchým dotazem u správce daně její rozsah ověřit a teprve následně by bylo na místě případně činit závěry o její nepřiměřenosti.

[30] S ohledem na tento závěr se pak již městský soud nemusel vyjadřovat k tomu, že nesplnění výzvy mohlo znamenat uložení pořádkové pokuty až 50 tis Kč, neboť dospěl k závěru, že stěžovatelkou tvrzené povinnosti výzva vůbec neobsahovala a za jejich nesplnění jí tedy logicky nemohla být uložena pokuta.

[31] Stěžovatelka má pravdu, že městský soud výslovně nereagoval na její poukaz na čl. 4 odst. 4 a čl. 11 Listiny. Námitky stěžovatelky spojené s uvedenými články však lze shrnout tak, že právo na právní pomoc, kterou vyhledala v souvislosti s plněním povinností vůči správci daně, by bylo nepřiměřeně zasaženo, pokud by jí tyto náklady správce daně následně neuhradil. Proporcionalitou zásahu se však soud zabýval ve druhém odstavci na str. 5 napadeného rozsudku, kde uvedl, že posuzoval, zda aktivita, k níž byla stěžovatelka vyzvána, pro ni byla natolik zatěžující, aby nemohla požadavek splnit sama. Vzhledem ke shora rozebranému závěru, že z výzvy bylo patrné, že jsou požadovány pouze doklady týkající se vztahů se společností DVOŘÁK - TRUCKS, s.r.o., nepovažoval soud za nutné, aby se stěžovatelka nechala zastoupit. Tím na námitky stěžovatelky věcně odpověděl. To platí i pro námitky týkající se zásad proporcionality a zdrženlivosti.

[32] Ustanovení § 107 odst. 4 daňového řádu a zásada rovnosti byly v žalobě zmíněny pouze v souvislosti námitkou nepřezkoumatelnosti správce daně. Nebyly tedy ani v žalobě,

ale ani později, uvedeny jako samostatné námitky, jak stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti. Městský soud přesto, již nad rámec nutného odůvodnění, v rozsudku uvedl, že dané ustanovení na věc nedopadá, neboť upravuje náhradu nákladů přiznávaných ustanovenému zástupci. Tím i odpověděl na to, že se o nerovné zacházení nejedná, neboť jde o odlišnou situaci. Nyní podrobně rozvedená úvaha, proč by se měl § 107 odst. 4 daňového řádu analogicky aplikovat, v žalobě obsažena nebyla.

[33] Pokud stěžovatelka uvádí, že městský soud konstatoval, že není osobou, která by byla uvedena v § 57 daňového řádu a byla proto povinna poskytnout na vyžádání správce daně stanovené údaje bezplatně, pak se mýlí. Městský soud dospěl k právě opačnému závěru. Uvedená věta rozsudku městského soudu zní: „*Vzhledem k tomu, že žalobce není osobou, která by byla uvedena v § 57 daňového řádu a byla proto povinna poskytnout na vyžádání správce daně stanovené údaje bezúplatně, zabýval se soud otázkou, zda aktivita, ke které byl žalobce správcem daně vyzván, pro něj byla natolik zatěžující, že nemohl ve výzvě uvedený požadavek splnit sám a zda tedy zastoupení daňovou poradkyní bylo účelně vynaloženým nákladem.*“ Následně soud rozebírá, proč nebyly náklady vynaloženy účelně. Soud tedy dospěl k závěru, že pouze osoby uvedené v § 57 daňového řádu mají povinnost poskytnout údaje bezplatně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka mezi nimi není, účelně vynaložené náklady by jí mohly být přiznány. Závěry soudu proto nejsou nesrozumitelné. Stěžovatelka pouze nesprávně pochopila danou větu. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že správnost této úvahy nebyla kasační stížností napadena. Nemohl jí proto posoudit věcně, ve světle opačných závěrů, k nimž dochází ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný.

[34] Poukaz stěžovatelky na nesrozumitelnost rozsudku z důvodu odkazu na ustanovení, které na věc nedopadá, není případný. Je pravdou, že městský soud nesprávně uvedl, že výzva byla vydána podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Již samotná výzva je ale výslovně označena jako výzva podle § 93 odst. 4 daňového řádu. Tímto ustanovením argumentoval ve svém rozhodnutí také žalovaný a zmiňovala jej i stěžovatelka v rekapitulační části žaloby. Soud pak obsahově citoval právě text § 93 odst. 4 daňového řádu. Jde tedy o zjevnou chybu v psaní, která musela být stěžovatelce zřejmá.

[35] Důvodná je nicméně námitka, že se městský soud dostatečně nevypořádal s tím, proč na danou situaci nedopadá § 107 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka v žalobě poukazovala na to, že žalovaný bez vysvětlení uvedl, že předložení dokladů není účastí třetí osoby na daňovém řízení. S tím nesouhlasila a namítala, že žalovaný vyložil dané ustanovení velmi zužujícím způsobem jako fyzickou přítomnost při jednání. Poukazovala na to, že komentář k daňovému řádu údajně dochází k jinému závěru. Výkladu tohoto ustanovení, opět i s poukazem na komentář, ale i na teleologický výklad v souvislosti s některými ustanoveními Listiny, se opětovně věnovala v bodech [6] až [9] repliky ze dne 19. 8. 2015. Městský soud se výkladu § 107 odst. 2 daňového řádu věnoval v pátém odstavci na str. 4 napadeného rozsudku. V něm však bez jakékoliv bližší argumentace konstatuje, na jaké situace se dané ustanovení vztahuje, aniž by vysvětlil, proč je podrobná právní argumentace stěžovatelky mylná, nebo alespoň sám předestřel podrobnou právní argumentaci, vedoucí k závěrům tam uvedeným.

[36] Stěžovatelka se také zjevně dovolávala přímé aplikace čl. 37 odst. 2 Listiny,

zaručujícího právo na právní pomoc od počátku řízení. Ačkoliv primárně tuto úvahu spojovala s nepřiměřeností výzvy, vedla ji i samostatně. To lze dovodit například z bodů [7] a [10] repliky ze dne 19. 8. 2015, ve kterých toto právo není výslovně spojováno se složitostí výzvy a je poukazováno na to, že náhrada nákladů řízení je nedílnou součástí práva na právní pomoc. Městský soud však na tuto ústavněprávní argumentaci stěžovatelky nijak nereagoval.

[37] Městský soud se také nevypořádal s námitkou v žalobě, že je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje přezkoumatelnou úvahu, proč by měla stěžovatelka sama nést náklady, a proč u ní nemá být postupováno podle § 107 odst. 4 daňového řádu s ohledem na zásadu rovnosti. Na tuto žalobní námitku městský soud nijak nereagoval a kasační námitka je v této část důvodná. V žalobě však není uvedena nyní uváděná argumentace stěžovatelky, týkající se tvrzeného práva na dvojinstančnost správního řízení. V tomto rozsahu je proto kasační námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[38] Stěžovatelka neuplatnila přímo v žalobě žalobní bod spočívající v tom, že výzva byla zmatečná, neboť vyžádané listiny nejsou údajem. Stejně tak v žalobě neuplatnila námitku, že předložení listin v sídle stěžovatele nemá vliv na uplatněné předmětné náklady řízení a předmět soudního řízení. Argumentace ke zmatečnosti se však objevuje v písm. c) bodu [4] repliky ze dne 19. 8. 2015 a k relevantnosti nepředložení listin v bodě [3] této repliky. Městský soud proto měl na argumentaci reagovat, a to i tak, že by se jimi případně věcně nezabýval, pokud by se domníval, že případně nejsou tyto námitky pro věc relevantní, nebo pokud by byly uplatněny opožděně (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[39] Nejvyšší správní soud se nijak nevyjadřoval k údajnému falšování úředního záznamu z místního šetření konaného dne 8. 8. 2013. Městský soud uvedl, že tato otázka není pro věc relevantní, s čímž stěžovatelka nijak nepolemizuje. Je proto nadbytečné se touto otázkou v tomto řízení zabývat.

[40] S ohledem na shledanou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu není v současné době možné, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k námitkám stěžovatelky směřujícím do merita věci. V prvé řadě se musí městský soud vypořádat s namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí správce daně. Pokud zjistí, že se o nepřezkoumatelné rozhodnutí nejedná, případně mohla a byla tato vada odstraněna žalovaným, bude třeba, aby postavil na jisto, jakými zákonnými ustanoveními se postavení stěžovatelky, pokud jde o případné hrazení nákladů, řídí. Daňový řád totiž v různých ustanoveních, která jsou účastníky i městským soudem zmiňována, rozlišuje rozsah náhrady nákladů, který je určitým osobám poskytován (např. podle § 107 odst. 2 daňového řádu má nárok na hotové výdaje a ušlý výdělek, podle § 93 odst. 4 ve spojení s § 58 a § 57 stejného zákona nemusí právo na náhradu nákladů vůbec vznikat). Po identifikaci zákonných ustanovení je třeba, aby městský soud zohlednil, zda případně nemůže mít na jejich výklad vliv stěžovatelkou zmiňované právo na právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny, nebo zda přímo z tohoto ustanovení nevyplývá stěžovatelkou tvrzené právo na náhradu nákladů právního zastoupení. Teprve poté bude možné takové závěry přezkoumávat.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek městského soudu proto dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[42] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[43] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém řízení podle § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně 28. března 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu