



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **O. a. s.**, zastoupené JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 2, 702 00 Ostrava, proti žalovaným **1) Finančnímu úřadu v Opavě**, se sídlem Masarykova třída 2, 746 01 Opava, a **2) Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2006, č. j. 22 Ca 267/2005 - 55,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2006, č. j. 22 Ca 267/2005 - 55,
se z r u š u j e a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, podanou u Krajského soudu v Ostravě dne 2. 9. 2005, žalobkyně napadala neoprávněné shromažďování důkazních prostředků, získaných v rozporu se zákonem (konkrétně některých listin získaných z trestního spisu Ing. V. T., předsedy představenstva žalobkyně), v daňovém spisu žalobkyně.

Krajský soud žalobu odmítl usnesením ze dne 5. 10. 2006. Uvedl, že ačkoli je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. obecně přípustná proti jednotlivým úkonům pracovníka správce daně, nedopadá na všechny jednotlivé úkony správního orgánu v průběhu správního řízení; shromažďování listin není úkonem, který by splňoval formální a materiální podmínky zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Ochrana před případnou nezákonností je zajištěna cestou přezkumu rozhodnutí vydaného ve správním řízení. Z odůvodnění rozhodnutí ve věci samé pak bude zřejmé, jak správce daně naložil s jednotlivými důkazními prostředky. Soud také dodal, že správce daně není povinen provádět předběžnou selekci důkazů podle kritéria zákonnosti a podle toho je zařadit či nezařadit do daňového spisu – naopak je povinen do spisu zařadit všechny listiny, které lze využít ke stanovení daňové povinnosti. Navíc správní orgán ani soud nejsou oprávněny

přezkoumávat, zda orgány činné v trestním řízení získaly tu či onu listinu v souladu s právními předpisy. I na orgány činné v trestním řízení se vztahuje povinnost zapůjčit na výzvu správce daně listiny (§ 34 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 7 Afs 1/2006) a správce daně by případně mohl nahlížet do trestního spisu i podle § 55 odst. 1 věty poslední (pozn.: správně má být uveden § 65 odst. 1) trestního řádu.

Žalobkyně podala proti rozsudku kasační stížnost, v níž setrvala na tom, že by jí soud měl v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod poskytnout ochranu proti neoprávněnému shromažďování, zveřejňování nebo jinému zneužívání údajů o ní a o jejím předsedovi představenstva (čl. 10 odst. 3 Listiny). Krajský soud k této námitce nezaujal žádné stanovisko; není tak zřejmé, zda se domnívá, že žalobkyni svědčí jiný prostředek k ochraně jejích práv. Nelze souhlasit s tím, že ochrana ve správním soudnictví je na místě jen ve formě žaloby proti rozhodnutí, pokud budou předmětné listiny využity jako důkaz. Správní orgán totiž nemusí zahájit vyměřovací řízení a nemusí vydat rozhodnutí ve věci; listiny ovšem zůstanou shromážděny ve spisu až do uplynutí skartačních lhůt a po celou tuto dobu k nim má přístup řada osob. Daňový řád nezná opravný prostředek, jímž by bylo možno docílit takového rozhodnutí o shromážděných listinách, které by bylo přezkoumatelné soudem. Ani v případě, že se ve správním řízení nebo v řízení podle § 65 a násl. s.ř.s. dospěje k závěru, že některá listina je nezákonně získána a nelze ji použít jako důkaz, zůstane tato listina i nadále ve spisu a žalobkyně nebude moci dosáhnout její fyzické likvidace. Přesvědčení soudu, že jediným škodlivým následkem, a tedy i jediným zásahem do veřejných subjektivních práv, je až samotné použití předmětných listin jako důkazu, je nesprávné. Založení listin do vyměřovacích spisů znamená zásah do práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví (žalobkyně musí vynakládat prostředky na odstranění listin ze spisu), práva na ochranu soukromí a dobré pověsti žalobkyně (viz rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci 2 Afs 144/2004).

Krajský soud nesprávně vyložil § 34 odst. 4 daňového řádu (odkaz na věc 7 Afs 1/2006 je nadto nepřiléhavý) a neosvětlil význam jednotlivých subjektů v jednotlivých ustanoveních § 34. Je přitom zjevné, že zákonodárce uměl jednotlivé třetí osoby rozlišit (§ 7 odst. 2 daňového řádu); subsumpce státních orgánů pod pojem „osoby“ v § 34 odst. 4 je tak velmi extenzivní. I v § 7 odst. 2 se důsledně rozlišuje mezi různými kategoriemi třetích osob a státní orgány mají zvláštní písmeno f). Od 1. 1. 2006 se na veškeré správní činnosti vztahuje zcela nebo zčásti nový správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.). I na daňové řízení se ve smyslu jeho § 177 odst. 2 (pozn.: správně má být „odst. 1“) vztahuje § 2 odst. 2 a je zřejmé, že pro veškeré nakládání s písemnostmi musí být výslovné zákonné zmocnění. Ani vyhledávací činnost, ani daňová kontrola není daňovým řízením; je tedy otázkou, nakolik na obě činnosti dopadá správní řád (viz např. jeho § 180 odst. 2). Navíc rozhodnutí, kterým si správci daně vymohli informace z trestních spisů, neuvádějí, podle kterého konkrétního ustanovení (i kterého odstavce) bylo postupováno.

Žalobkyně se neztotožňuje s krajským soudem ani v tom, že správce daně není povinen provádět předběžnou selekci důkazů. Jestliže § 31 odst. 4 věta první daňového řádu umožňuje užít jen těch důkazních prostředků, které byly získány v souladu se zákonem, pak jiných důkazních prostředků užít nelze. Za této situace je i prosté shromažďování a archivace nezákonně získaných důkazních prostředků v rozporu se zásadami daňového řízení, zejména se zásadou legality (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Zcela výjimečně

může být taková listina po jistou dobu ve spisu, dokud se test legality neprovede; rozhodně tam ovšem nesmí setrvat byt' jen jedinou vteřinu poté, co se to zjistí.

Žalobkyně v žalobě nenavrhovala, aby snad správce daně nebo soud přezkoumávali postup orgánu činného v trestního řízení. Daňový řád (zejména § 28 a § 31) poskytuje správci daně dostatek nástrojů k vlastnímu přezkoumání zákonnosti získání důkazního prostředku. Ustanovení § 13 pak umožňuje zachytit správní úvahu správce daně o hodnocení získaného důkazního prostředku, kterou správní soud může přezkoumat. Soud však v této věci neměl co zkoumat, protože neexistuje žádný úřední záznam o testu zákonnosti důkazního prostředku. Co se pak týče výkladu § 65 odst. 1 trestního řádu, podle ustálené judikatury se „jinými osobami“ mají na mysli toliko osoby zúčastněné na trestním řízení. Tam lze stěží podřadit správce daně, který nejen že není účastníkem takového řízení, ale ani k němu nemá procesní způsobilost.

Žalobkyně proto navrhla, aby byl rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný č. 1 ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že zatímco argumentace v žalobě vychází z existence dvou samostatných právních subjektů (žalobkyně a předsedy představenstva), v kasační stížnosti již tyto dva subjekty pojímá jako jeden; to žalovaný považuje za chybné, jelikož je nutno odlišovat sféru právní ochrany daňového subjektu od sféry právní ochrany třetí osoby. Mezi listinami z trestního spisu Ing. T. se nenacházejí žádné, které by obsahovaly údaje o žalobkyni. Není-li správná identifikace osoby, o jejíž údaje se jedná, postrádají i následné úvahy žalobkyně právní logiku. Žalovaný citoval několik ustanovení daňového řádu, z nichž plyne, že daňové řízení (které není řízením správním, jak uvádí žalobkyně) je neveřejné a do daňového spisu má právo nahlížet pouze ta osoba, kterou určí daňový subjekt. Žalovaný uvedl, že po doručení usnesení o odmítnutí žaloby bylo zahájeno projednávání zprávy o daňové kontrole, z níž je zřejmé, které listiny se staly důkazem. Z tohoto pohledu jsou údaje, ze kterých krajský soud vycházel, pouze povahy dočasné.

Žalovaný č. 2 zdůraznil, že jak vyhledávací činnost, tak daňová kontrola jsou součástí daňového řízení. Názor žalobkyně, podle níž není správce daně účastníkem řízení, je v rozporu s judikaturou. V případě, že se vede trestní řízení pro trestný čin podle § 148 trestního zákona, je poškozeným bez nároku na náhradu škody Česká republika. Za ni jedná v trestním řízení správce daně, a jemu tedy přísluší uplatňovat práva poškozeného, včetně nahlížení do spisu. Správce daně má také možnost nahlížet do spisu podle § 65 odst. 1 věty poslední trestního řádu.

Dne 31. 5. 2007 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno sdělení žalovaného č. 1. Podle něj byla daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, v jejímž rámci došlo k tvrzenému nezákonnému shromažďování listin, ukončena a žalobkyni byla doměřena daň. V současné době je věc ve stádiu odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. nejprve posuzoval, zda řízení před soudem I. stupně nebylo zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], zda nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a zda jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] či nicotné. Dospěl přitom k závěru, že řízení před krajským soudem trpí vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud v Ostravě založil své rozhodnutí na tom, že ačkoli obecně může žaloba na nezákonný zásah směřovat proti jednotlivým úkonům pracovníka správce daně, nelze ji připustit u všech úkonů prováděných ve správním řízení; odkázal přitom na usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2006, č. j. 62 Ca 16/2006 - 104, podle něž je třeba nejprve zkoumat, zda se vůbec pojmově jedná o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a teprve je-li tomu tak, lze zkoumat podmínky přípustnosti žaloby s ohledem na § 85 s. ř. s. Krajský soud v Ostravě si však citované usnesení nesprávně vyložil. Krajský soud v Brně se v dané věci zabýval žalobou na nezákonný zásah spočívající v rozšíření předmětu řízení před žalovaným správním orgánem (které bylo žalobci sděleno ve formě „oznámění“, tj. připsu správního orgánu); dovodil přitom, že každé správní řízení musí vyústit ve vydání rozhodnutí. Ochrana práv žalobce je pak zajištěna přezkumem tohoto rozhodnutí, v jehož rámci bude posuzován i postup správního orgánu v průběhu správního řízení. Krajský soud výslovně upozornil na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS a zdůraznil, že jinak je tomu například u daňové kontroly, jejíž provádění nemusí vždy vyústit ve vydání soudem přezkoumatelného rozhodnutí.

Právě o daňovou kontrolu jde v této věci; to však krajský soud pominul. Podle citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu může být zahájení i provádění daňové kontroly podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 s. ř. s. Pojem „zahájení a provádění“ lze chápat dvojím způsobem. Podle prvního možného výkladu musí být nezákonné již samotné zahájení daňové kontroly (jde o kontrolu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby); k zásahu tedy dojde již zahájením a ono „provádění“ je již pak jen důsledkem původního zásahu či jeho přetrváváním. Důsledky takového nezákonného zásahu pak přetrvávají po celou dobu provádění kontroly, ať už během ní správce daně koná cokoli či fakticky nekoná nic. Podle druhého možného výkladu se pojem „zahájení a provádění kontroly“ rozpadá vedví, a nezákonným zásahem tak může být jak zahájení kontroly v situaci, kdy je kontrola principiálně nepřípustná (viz příklady shora), tak nezákonné provádění kontroly zahájené řádně a v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud se přiklání k druhému z těchto možných výkladů. Jak již bylo řečeno, daňová kontrola nemusí vždy skončit vydáním rozhodnutí; při jejím provádění pak dochází k uplatňování rozsáhlých pravomocí správce daně podle § 16 daňového řádu (vyžadování informací o struktuře a hospodaření kontrolovaného, nakládání s listinami ve vlastnictví kontrolovaného obsahující důvěrné hospodářské informace, vstup do jeho provozních prostor) a k podstatným zásahům do právní sféry kontrolovaného. Nejčastěji se jedná o zásahy do práva na všeobecnou ochranu sféry osobní svobody (čl. 2 odst. 2 Listiny), do práva na ochranu vlastnictví (čl. 11 Listiny), do práva podnikat (čl. 26 Listiny), do práva na soukromí a na dobrou pověst či do práva na respektování obydlí (čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, čl. 12 Listiny). Rozumí se, že ve většině případů půjde o zásahy právem povolené, tedy zákonné; přesto však takovým úkonům zůstává kvalita zásahu, neboť jde o faktické úkony správce daně, které nemají povahu rozhodnutí a které kontrolovaný může vnímat jako zaměřené přímo proti němu.

Sám rozšířený senát uvádí jako jednu z variant nezákonně prováděné kontroly též „kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu správce

daně“ - tedy kontrolu, jejíž zahájení proběhlo v souladu se zákonem (kontrola tedy není principiálně nepřípustná), ovšem jejíž provádění již zákon porušuje. Pro toto širší pojetí nezákonných zásahů vztahujících se k provádění daňové kontroly hovoří i úzké sepětí žaloby na nezákonný zásah s podáváním námitek v průběhu daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Podáním námítky proti postupu pracovníka správce daně a rozhodnutím o této námitce se vyčerpává jiný dostupný právní prostředek ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s.; takový postup tak podmiňuje přípustnost následné žaloby na nezákonný zásah. Námitky přitom podle rozšířeného senátu slouží zejména k „*operativnímu zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka*“. Není tedy pochyb o tom, že jednotlivý úkon správce daně v průběhu daňové kontroly může být zásahem, proti němuž se kontrolovaný může bránit nejprve námitkou u správce daně a poté i žalobou na nezákonný zásah u správního soudu.

Krajský soud nevzal v úvahu žádné z těchto argumentů a k samotné podstatě napadeného úkonu správce daně spočívajícího ve shromažďování listin uvedl pouze tolik, že se jedná o úkon uskutečněný v průběhu správního řízení, který nesplňuje formální ani materiální podmínky zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Tento svůj závěr ani použité pojmy („*formální a materiální podmínky zásahu*“) soud nijak blíže nevysvětlil; neprojednání žaloby odůvodnil pouze tím, že v této fázi řízení nelze dovodit, že by žalobkyně byla přímo zkrácena na právech nezákonným zásahem, a že ochrana bude žalobkyni poskytnuta případným přezkumem rozhodnutí vydaného v daňovém řízení.

Tato argumentace nemůže obstát. Aktivní žalobní legitimaci v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu zakládá tvrzení žalobce o tom, že byl zkrácen na právech, nikoli již existence zkrácení na právech. Krajský soud se tak v podstatě zabýval věcí meritorně, pokud dovodil, že ke zkrácení na právech nedošlo. O tom svědčí i následné úvahy, ve kterých se krajský soud věnoval pravidlům, jimiž se řídí shromažďování důkazních prostředků v řízení před správcem daně – tedy meritorní otázce, kterou chtěla žalobkyně učinit předmětem přezkumu. Závěrem krajský soud opět zopakoval, že shromáždění listin získaných z trestního spisu Ing. T. není nezákonným zásahem, protože žalobkyně jím nebyla zkrácena na právech. Je tak zřejmé, že krajský soud zkoumal jak možné zkrácení na právech, tak případnou nezákonnost úkonu spočívajícího ve shromažďování listin z trestního spisu; v rozporu s obsahem odůvodnění je však zvolená forma rozhodnutí, tedy usnesení. To je na místě jen tehdy, pokud v dané věci pojmově a zjevně nemůže jít o zásah (napadáno je např. rozhodnutí či jiný formální akt správního orgánu) nebo v případě nepřípustnosti žaloby podle § 85 s. ř. s. Ani ve vztahu k tomuto ustanovení není argumentace krajského soudu zcela jasná, protože odmítnutí žaloby založil soud na údajném nesplnění podmínek § 82 s. ř. s., ovšem vzápětí konstatoval, že ochrana před nezákonností je zajištěna cestou přezkumu rozhodnutí vydaného ve správním řízení. To naznačuje úvahu podle § 85 s. ř. s. („*žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky...*“), ačkoli se soud o tomto ustanovení výslovně nezmínil; není tak zřejmé, zda krajský soud shledal důvody pro odmítnutí jen podle § 82 s. ř. s., nebo i podle § 85 s. ř. s.

Krajský soud tedy v odůvodnění svého rozhodnutí nejen že posuzoval jednotlivé definiční znaky tvrzeného nezákonného zásahu (tvrzení o zkrácení na právech, nezákonnost zásahu), ale dokonce hodnotil i to, zda do práv bylo zasaženo či nikoliv (takové hodnocení by přitom mělo přijít na řadu až po zjištění, že napadaný úkon vůbec má povahu zásahu, což krajský soud popřel). Pokud tak učinil usnesením, pochybil: úvahy o naplnění či nenaplnění definičních znaků nezákonného zásahu, a tím spíše úvahy o tom, zda došlo

ke zkrácení na právech, jsou totiž úvahami ve věci samé, které mohou vést nanejvýš k zamítnutí žaloby, nikoli však k jejímu odmítnutí (srov. č. 1010/2007 Sb. NSS).

Shromažďování listin v průběhu daňové kontroly, jemuž se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ostravě, je ve smyslu citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nepochybně zásahem, tedy faktickým úkonem správního orgánu, jímž se žalobkyně cítí dotčena na svých právech a proti němuž jí zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (žalobkyně výslovně upozorňuje na to, že skončením daňové kontroly ani případným vydáním dodatečného platebního výměru se na jejích námitkách nic nemění, protože předmětné listiny zůstanou založeny v jejím daňovém spisu i poté, co bude dodatečný platební výměr vydán, resp. bez ohledu na to, zda bude vydán). Rozhodování soudu o žalobě napadající tento zásah se tak může dít (nezjistí-li soud důvody nepřipustnosti žaloby ve smyslu § 85 s. ř. s. nebo důvody pro zastavení řízení ve smyslu § 86 s. ř. s.) jen v rovině důvodnosti či nedůvodnosti žaloby, tedy formou rozsudku. Krajský soud tedy v dalším řízení o žalobě bude zkoumat, zda byl napadaný úkon spočívající ve shromažďování listin uskutečněn zákonným způsobem či nikoli, zda byl zaměřen přímo proti žalobkyni nebo v jeho důsledku bylo proti žalobkyni přímo zasaženo a zda jím žalobkyně byla zkrácena na právech a domáhá se ochrany u soudu důvodně.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm se krajský soud bude řídit závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a žalobou se bude zabývat věcně, jak naznačeno shora. V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud o i náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. července 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu