



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce : P. R.
zastoupen MPSHARE s.r.o.
sídlem Nové domky 705, 742 72 Mořkov

proti
žalovanému: Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 701 00 Ostrava – Moravská Ostrava

ve věci žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal soudní ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřoval v nevydání opisu písemnosti ze dne 10.3.2015 č.j. 849347/15/3213-50524-805211 založené správcem daně ve vyhledávací části daňového spisu žalobce a označené v soupisu písemností jako komunikace s Policií ČR.
2. V podané žalobě žalobce rozvedl, že dne 22.9.2015 podal žádost o zaslání opisu shora označené písemnosti. Správce daně žalobci vyjádřením ze dne 5.10.2015 sdělil, že písemnost je zařazena ve vyhledávací části spisu, a proto žalobce jako daňový subjekt není oprávněn do ní nahlédnout. Žalobce podal proti postupu správce daně stížnost podle ust. § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), v níž uvedl, že písemnost nesplňuje výčet okruhu písemností, které je správce daně oprávněn zařadit do vyhledávací části spisu podle § 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu a správce daně ani dostatečně nespecifikoval, jaký druh informace listina obsahuje a proč spadá do některé z kategorií písemností upravených § 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu. Dne 30.11.2015 zaslal správce daně žalobci vyrozumění o vyřízení stížnosti a setrval na svém stanovisku, že nahlédnutí do písemnosti žalobci nelze umožnit. Žalobce zaslal stížnost nadřízenému orgánu správce daně v souladu s ust. § 261 odst. 6 daňového řádu. Dne 23.8.2016 Odvolací finanční ředitelství jako nadřízený správní orgán zaslalo žalobci vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v němž stížnost vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť podle jeho názoru oznámení vůči Policii ČR je písemností podřaditelnou pod § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu a správce postupoval správně, když nahlédnutí do písemnosti neumožnil.
3. V další části žaloby žalobce uvedl důvody, pro které považuje postup správce daně za nezákonný zásah do žalobcových práv. Žalobce poukázal na ust. § 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu, které uvádí taxativní výčet možných materiálů, které se zařazují do vyhledávací části spisu. Správce daně dostatečně neodůvodnil, proč byla písemnost zařazena pod režim § 65 daňového řádu a proč nebyly naplněny podmínky k nahlédnutí. Pouhý odkaz správce daně na ust. § 66 daňového řádu je podle žalobce nedostatečný. Žalobce poukázal na rozsudek Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01, podle kterého v neveřejné části spisu může správce daně před daňovým subjektem utajovat pouze ty skutečnosti, které svědčí o daňové povinnosti či poměrech jiného daňového subjektu, což „komunikace s Policií ČR“, jak písemnost obecně nazval správce daně, zcela jistě není. Podle Ústavního soudu vyloučení písemnosti z nahlížení nelze odůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) [tehdy platná právní úprava daňového řízení –

pozn. soudu] na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá tato listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informace obsahuje a proč spadá do některé kategorie dle § 23 odst. 2 věty první ZSDP a hlavně aby bylo přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky nahlédnutí do takové písemnosti. V této souvislosti žalobce zmínil také rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 5 Afs 65/2009. Správce daně v rámci vyrozumění, žalobce o vyřízení jeho žádosti konkretizoval druh informace, kterou písemnost obsahuje, tj. Oznámení o podezření ze spáchání trestného činu vyplývající z oznamovací povinnosti správce daně. Podle žalobce, pokud správce daně neshledal, že není ohrožen případný zájem jiného daňového subjektu (§ 66 odst. 3 daňového řádu), měl umožnit daňovému subjektu nahlédnutí do písemnosti. Žalobce má za to, že postupem správce daně došlo k porušení čl. 10 a čl. 17 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Dále žalobce zmínil usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 164/02, v němž ústavní soud vyslovil, že nahlížení do spisu patří mezi procesní záruky práva na spravedlivý proces a umožňuje daňovému subjektu v kterémkoliv stadiu řízení se informovat o veškerých úkonech správce daně. Žalobce rovněž poukázal na komentář daňového řádu (Kobík J., Kohoutková A., Daňový řád s komentářem, I. vydání, Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2010), podle kterého se podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti sloužící výlučně pro vnitřní potřeby správce daně. Podle autorů komentáře mezi tyto písemnosti zjevně nepatří např. oznámení správce daně orgánu činnému v trestním řízení ohledně podezření ze spáchání daňových trestných činů. Žalobce dále uvedl, že podle § 64 odst. 1 daňového řádu je daňový spis specifikován jako soupis písemností týkajících se práv a povinností daňového subjektu. V důvodové správě k daňovému řádu zákonodárce uvádí, že daňový spis je složen z mnoha částí, z nichž každá představuje dané daňové řízení, popř. jeho dílčí část. Z důvodové zprávy dále plyne, že je nutno akceptovat specifickou daňového řízení spočívající v tom, že probíhá souvisle, nepřetržitě s existencí daňové povinnosti, pokud není dosaženo jeho cíle (cíle správy daní). Podle žalobce žalovaný opomněl možnost využití mimořádných opravných a dozorcích prostředků v případě vzniku nových skutečností, takže nelze souhlasit s jeho názorem, že dané řízení je pravomocně ukončeno. Podle žalobce žalovaný nezákonně neumožnil žalobci přístup k informacím svým až obstrukčním jednáním, kdy odkazuje žalobce s možností nahlédnutí do písemnosti na orgány činné v trestním řízení.

4. Na základě uvedeného zdůvodnění se žalobce domáhal, aby soud vydal rozsudek, že:
 - nevydání opisu písemnosti č.j. 849347/15/3213-50524-805211 označené jako komunikace s Policií ČR bylo nezákonným zásahem žalovaného;
 - žalovanému se přikazuje, aby umožnil žalobci jako daňovému subjektu nahlédnout do písemnosti č.j. 849347/15/3213-50524-805211 založené ve vyhledávací (neveřejné) části spisu žalobce jako daňového subjektu označené v soupisu písemností jako komunikace s Policií ČR.
5. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že ve smyslu ust. § 66 odst. 2 daňového řádu je na daňovém subjektu, aby vůči správci daně tvrdil a doložil, proč určitá písemnost dle soupisu vyhledávací části spisu do této části zařazena být nemá, popř. má být přeřazena (§ 65 odst. 2 daňového řádu). Tvrzení daňového subjektu nemůže být pouze v paušální rovině, ale musí být zřejmé, proč právě ve vztahu k určité písemnosti správce daně pochybil. Právní úprava daňového řádu je odlišná od předchozí právní úpravy dle ZSDP, kdy ZSDP pouze

vymezoval ty písemnosti,
u nichž daňový subjekt právo na nahlížení neměl, a proto důkazní břemeno nesl správce daně, který musel daňovému subjektu sdělit důvody této podřaditelnosti samostatně k jednotlivým písemnostem. Odlišnost právní úpravy podle žalovaného limituje použitelnost judikatury poplatné ZSDP pro nahlížení do spisu v režimu daňového řádu.

Oznámení správce daně
o podezření se spáchání trestného činu je písemností, která v rámci sféry správy daní slouží toliko pro potřeby správce daně. Její působnost navenek spočívá mimo tuto sféru. Je irelevantní, že se jedná o písemnost, jejímž prostřednictvím správce daně komunikuje s jiným orgánem. Pokud se žalobce domáhá zpřístupnění obsahu trestního oznámení, je povinen tvrdit a doložit, že ke komunikaci žalovaného s jinými správními orgány dochází prostřednictvím této písemnosti v rámci sféry správy daní, kde má žalobce práva a povinnosti z titulu svého postavení daňového subjektu. Argumentace žalobce vykazuje mezeru, kdy žalobce vychází z premisy, že dochází-li prostřednictvím určité písemnosti ke komunikaci správce daně s jinými orgány, automaticky neslouží pouze pro vnitřní potřebu správce daně, aniž je žalobcem rozlišováno, zda má tato komunikace vliv na jeho práva a povinnosti, která má z titulu svého postavení daňového subjektu nebo práva a povinnosti, která má z jiného titulu. Ust. § 66 odst. 3 daňového řádu představuje průlom do obecného ustanovení o nemožnosti nahlížet do vyhledávací části spisu. Správce daně může daňovému subjektu nahlédnutí umožnit při kumulativním splnění dvou podmínek, a to nutnosti nahlédnutí pro další průběh řízení a neexistence ohrožení zájmu jiného daňového subjektu, osob zúčastněných na správě daní, nebo cíle správy daní tímto nahlédnutím. Daňový subjekt je tedy povinen tvrdit a doložit, proč je ve vztahu k určité písemnosti, která je mu standardně nepřístupná, pro další průběh řízení nutné, aby do ní mohl nahlédnout. Pokud tak činí, je na správci daně, aby doložil, pokud má být nahlédnutí odepřeno, že nahlédnutím by došlo k shora uvedenému ohrožení. V posuzované věci nebylo žalobcem nijak specifikováno, v čem spočívá význam nahlédnutí do trestního oznámení pro další průběh řízení při správě daní. Je proto bezpředmětná otázka, zda by umožnění nahlédnutí bylo způsobitelné ohrožit uvedené zájmy. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

6. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl s odkazem na právní úpravu obsaženou v §§ 66 a 65 daňového řádu, že pokud správce daně neshledal, že není ohrožen zájem jiného daňového subjektu, měl umožnit žalobci nahlédnutí do písemnosti. Důvody k nahlédnutí žalobce uvedl v podané žalobě. Podle žalobce, pokud mu není znám přesný obsah písemnosti, nelze požadovat jakési „unesení důkazního břemene“ tím, aby ještě blíže doložil, proč tato písemnost dle soupisu vyhledávací části spisu do této části spisu zařazena být nemá. Jde o nerealizovatelnou podmínku, kladenou ze strany správce daně na daňový subjekt, s ohledem na množství „vstupních informací“, kterými daňový subjekt disponuje.
7. Ve věci krajský soud již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 5.10.2017 č.j. 22A 161/2016-24. Označený rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 20.2.2018 č.j. 9 Afs 411/2017-18, který nabyl právní moci dnem 27.2.2018. Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž byl krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku.
8. Podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“) každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem,

Shodu s prvopisem potvrzuje

pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah nebyl zákonný.

9. Podle ust. § 65 odst. 1 daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají:
 - a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo hrozilo objektivnost důkazu,
 - b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,
 - c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,
 - d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
10. Podle ust. § 66 odst. 1, 2 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.
11. Podle ust. § 66 odst. 3 daňového řádu není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní nebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.
12. Ze správního spisu žalovaného krajský soud zjistil, že součástí vyhledávací části daňového spisu žalobce je písemnost ze dne 12.3.2015, č. j. 849347/15/3213-50524-805211 adresovaná Policii ČR, Krajskému ředitelství Policie Moravskoslezského kraje, oddělení hospodářské kriminality a označená jako oznámení o podezření ze spáchání trestného činu. Žalobce žádostí ze dne 22.9.2015 požadoval po správci daně vydání tří písemností ze svého daňového spisu, mimo jiné i písemnosti shora označené (byť s nesprávně uvedeným datem jejího vydání 10.3.2013 – poznámka soudu). Sdělením správce daně ze dne 5.10.2015 byl žalobce informován, že do označené písemnosti není oprávněn nahlédnout, neboť je součástí vyhledávací části spisu. Proti tomuto postupu správce daně podal žalobce dne 10.11.2015 stížnost, o jejímž vyřízení byl vyrozuměn přípisem správce daně ze dne 30.11.2015 označeným „vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti“. Následně byl žalobce vyrozuměn také nadřízeným správním orgánem o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vyrozuměním ze dne 24.8.2016.
13. Při posouzení důvodnosti žaloby vycházel krajský soud primárně z rozsudku NSS ze dne 19.9.2007 č.j. 9 Afs 1/2007-68 a zkoumal, zda „zásah tvrzený stěžovatelem splňuje tzv. definiční znaky zásahu uvedené v § 82 s. ř. s., neboť není možno se domáhat ochrany před jakýmkoliv zásahem, který, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje

Aps 1/2005-65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, kumulativně splňuje následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (tj. "zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), který 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, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Prvotně jsou soudy ve správním soudnictví povinny zkoumat splnění podmínky č. 4, tedy existenci zásahu, neboť jak již bylo řečeno výše, neexistence zásahu vede k nepřijatelnosti žaloby. Ostatní definiční znaky zásahu (tj. podmínky pod č. 1 až 3 a 5 až 6) jsou již hodnocením věcné legitimace ústící do zákazu a příkazu správnímu orgánu nebo do zamítnutí žaloby (§ 87 odst. 2 a 3 s. ř. s.)“

14. V intencích zrušujícího rozsudku NSS se krajský soud zabýval otázkou, zda jsou v posuzované věci kumulativně splněny všechny podmínky uvedené v citovaném judikátu. Rozhodným je přitom obsah vlastního žalobního tvrzení.
15. Žalobce v podané žalobě nejprve v bodě I. popsal skutkový stav. V bodě II. pak uvedl, že nevydání požadovaného opisu shora konkretizované písemnosti považuje za nezákonný zásah a dále vyjmenoval pět podmínek charakterizujících nezákonný zásah dle ust. § 82 s.ř.s. a zmínil vyčerpání právních prostředků ke své ochraně upravených daňových řádem. V bodě III. obsáhle rozvedl, proč považuje nevydání opisu písemnosti za nezákonné, přičemž v podrobnostech odkázal na platnou právní úpravu a judikaturu Ústavního soudu a NSS.
16. Jak uvedl již NSS ve zrušujícím rozsudku (bod [21]) žalobce kromě obecného prohlášení, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem a že nejde o rozhodnutí, nepředložil žádné tvrzení dokládající nezákonný zásah. Zejména zcela absentuje tvrzení, jaká veřejná subjektivní práva žalobce měla být tvrzeným zásahem přímo zkrácena. Z žalobního tvrzení není zřejmé ani to, v čem by znalost písemnosti mohla přispět k výkonu subjektivních práv žalobce a proč by je její neznalost měla přímo negativně ovlivnit (bod [24] zrušujícího rozsudku NSS).
17. Z důvodu nedostatečnosti žalobního tvrzení se krajský soud dále zabýval charakterem požadované písemnosti. Oznámení správce daně o podezření ze spáchání trestného činu je realizací oznamovací povinnosti správce daně vyplývající z ust. § 53 odst. 3 daňového řádu vyjadřujícího obecnou oznamovací povinnost státních orgánů danou ust. § 8 věty druhé zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, v platném znění (dále jen „trestní řád“) které ukládá státním orgánům obecnou povinnost podávat oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. Oznámení správce daně o podezření ze spáchání trestného činu, tedy je zákonnou reakcí správce daně jako státního orgánu na skutečnosti zjištěné v rámci výkonu správy daní u určitého daňového subjektu, z nichž lze takové podezření dovodit. Zákonnou povinností správce daně je zjištění skutečnosti signalizovat orgánům činným v trestním řízení. Nemusí se přitom vždy nutně jednat o podezření, že se trestného činu dopustil sám kontrolovaný daňový subjekt, podezření se může týkat také třetí osoby. Posouzení správcem daně oznamovaných skutečností z hlediska trestně

právního je však ve výlučné kompetenci orgánů činných v trestním řízení. V obecné rovině lze konstatovat, že ne každé trestní oznámení vyústí v zahájení trestního stíhání a povede k podání obžaloby. Je nutno přisvědčit žalovanému, že jakmile se správcem daně oznamované skutečnosti dostanou do právní sféry orgánů činných v trestním řízení, podléhají plně právní úpravě obsažené v trestním řádu, který mimo jiné striktně limituje přístup k informacím vyplývajícím z trestního spisu, a to i ve stádiu přípravného řízení, zejm. s ohledem na zabezpečení cíle vyšetřování a ochrany společenských a individuálních zájmů.

18. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že trestní oznámení správce daně učiněné ve smyslu ust. § 53 odst. 3 daňového řádu není ze své podstaty úkonem, kterým by byl žalobce přímo dotčen na svých právech. Proto ani nevydání opisu takového oznámení, byť je součástí vyhledávací části daňového spisu žalobce, není úkonem, jímž by byl žalobce přímo dotčen na svých právech. Potenciální dotčení na právech žalobce může nastat až v důsledku postupu orgánů činných v trestním řízení a neodehrává se v rovině správy daní.
19. V intencích ust. § 82 s.ř.s. a rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 1/2007 krajský soud vyhodnotil, že u žalobce nejsou naplněny podmínky 1 a 2, tj. že postupem žalovaného nebyl *přímo* (1. podmínka) *zkrácen na svých právech* (2. podmínka). Tento nedostatek existence dvou zákonných podmínek, které spolu s ostatními musí být kumulativně splněny, jako definiční znaky tvrzeného zásahu nelze překlenout ani tím, že je trestní oznámení součástí vyhledávací části daňového spisu, což není v souladu s ust. § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jak vyslovil také NSS ve zrušujícím rozsudku (bod [29] rozsudku). Ne každé porušení zákona totiž bez dalšího představuje nezákonný zásah správního orgánu ve smyslu ust. § 82 s.ř.s.
20. S ohledem na shora učiněný právní závěr krajský soud shledal nadbytečným zabývat se otázkou úpravy žalobního petitu a také jakýmkoliv dalšími úvahami ohledně zákonnosti postupu žalovaného v dané věci a žalobu jako nedůvodnou zamítl pro nesplnění definičních znaků zásahu (ust. § 87 odst. 3 s.ř.s.).
21. O náhradě nákladů řízení včetně řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému, podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 12. dubna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje