



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.**, zastoupeného MP SHARE s.r.o. se sídlem v Mořkově, Nové domky 705, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem v Ostravě – Moravské Ostravě, Na Jízdárně 3162/3, ve věci žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu,

t a k t o :

I. Nevydání opisu písemnosti č.j. 849347/15/3213-50524-805211 označené ve spisu daňového subjektu jako komunikace s Policií ČR **bylo nezákonným zásahem** žalovaného.

II. Žalovanému se **přikazuje**, aby umožnil žalobci nahlédnout do písemnosti č.j. 849347/15/3213-50524-805211 založené ve vyhledávací části daňového spisu žalobce, a to ve lhůtě 10ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.200,- Kč ve lhůtě 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

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.

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.

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 specifičnost 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 dozorčích 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.

Na základě uvedeného zdůvodnění se žalobce domáhal, aby soud vydal rozsudek, že:

1. nevydání opisu písemnosti č.j. 849347/15/3213-50524-805211 označené jako komunikace s Policií ČR bylo nezákonným zásahem žalovaného;
2. 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.

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 opisu 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 způsobilé ohrozit uvedené zájmy. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

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.

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, 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.

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.

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.

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.

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.

Při posuzování důvodnosti žaloby krajský soud primárně vycházel z ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) – d) daňového řádu, které obsahuje taxativní výčet možných materiálů, jež se zařazují do vyhledávací části spisu daňového subjektu a základní charakteristiku těchto písemností. Vyhledávací část spisu je jedinou částí spisu, do které je daňovému subjektu zapovězeno nahlížet. Písemnosti, které se do této části spisu zakládají, jsou z podstaty věci vždy písemnostmi, u nichž při připuštění nahlédnutí do spisu hrozí buďto porušení povinnosti mlčenlivosti o poměrech jiných osob než je daňový subjekt, o jehož spis se jedná, zjištěných v rámci správy jejich daňových povinností, či zmaření důkazního prostředku, který má být použit v daňovém řízení s daňovým subjektem, o jehož spis se jedná, a dále

písemnosti týkající se vnitřní řídicí činnosti správce daně, které nemají přímý vliv na správu daní příslušného daňového subjektu, resp. její výsledek (srov. přiměřeně Daňový řád. Komentář, Josef Baxa a kolektiv, Wolters Kluwer, Praha 2011).

V posuzované věci je podle charakteru sporné písemnosti zřejmé, že nespadá pod kategorie vymezené § 65 odst. 1 písm. a), b) a c) daňového řádu, jak dovozuje nejen žalobce, ale také žalovaný, resp. jeho nadřízený správní orgán. Ten ve svém vyjádření výslovně uvedl, že sporná písemnost náleží pod ustanovení § 65 odst. 1 písm. d), tj. jde o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Již zmiňovaný komentář k daňovému řádu skupinu písemností spadajících pod ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu charakterizuje jako písemnosti představující interní komunikaci správce daně, která nemá bezprostřední vliv na výsledek správy daní konkrétního daňového subjektu, resp. která se nedotýká práv a povinností daňového subjektu. Může se například jednat o přidělení vyřízení určité věci konkrétní úřední osobě. Naopak písemnosti sloužící sice pro potřeby správce daně, mající nicméně bezprostřední vliv na práva a povinnosti daňového subjektu (např. úřední záznam z projednání postupu ve věci s úřední osobou pracující u odvolacího orgánu, pokyny ke způsobu vedení řízení apod.) nelze považovat z písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce, a proto nepatří do vyhledávací části spisu. Písemností sloužících výlučně pro potřeby správce daně a proto zakládaných do vyhledávací části spisu je minimální množství.

V posuzované věci je sporná písemnost nepochybně výrazem plněním informační povinnosti správce daně vůči orgánům činným v trestním řízení v souladu s ustanovením § 53 odst. 3 daňového řádu. Právě proto, že je adresována mimo soustavu finanční správy, nemůže být podle názoru krajského soudu podřazena pod písemnost dle ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, protože svým obsahem není písemností sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Správce daně jejím prostřednictvím informuje orgány činné v trestním řízení o skutečnostech, které zjistil při správě daně a jež by mohly být významné z hlediska trestněprávní odpovědnosti daňového subjektu. Takto poskytnuté informace mohou bezesporu významně zasáhnout do právní sféry dotčeného subjektu. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce, že spornou listinu nelze zahrnout pod žádnou z možností vymezených § 65 odst. 1 písm. a) – d) daňového řádu, kterýžto výčet je taxativní, a proto nelze než konstatovat, že zařazení posuzované písemnosti do vyhledávací části spisu daňového subjektu nemá oporu v zákoně.

S ohledem na tento závěr se jeví irelevantní další žalobní tvrzení, že správce daně dostatečně neodůvodnil zařazení písemnosti do vyhledávací části daňového spisu, a také námitka žalovaného, že bylo ve výhradní dispozici žalobce tvrdit a doložit, že písemnost neměla být zařazena do vyhledávací části spisu a také to, proč je pro další průběh řízení (daňového) nutné, aby žalobce mohl do této písemnosti nahlédnout.

Krajský soud dospěl k závěru, že pokud se již tato posuzovaná písemnost ve vyhledávací části daňového spisu žalobce nachází, ačkoliv do ní evidentně nepatří, když se nevejde pod žádné ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) – d) daňového řádu vymezující obsah vyhledávacího spisu, pak bylo povinností správce daně žalobci nahlédnutí do této písemnosti umožnit.

S ohledem na shora uvedenou argumentaci krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto jí v požadovaném rozsahu vyhověl (výrok I. a II. tohoto rozsudku). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s.

O nároku na náhradu nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady s tímto řízením zaplacením soudního poplatku ve výši 2.000 Kč, a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč a 3x režijní paušál po 600 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění).

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 5. října 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu