



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupená Mgr. Michalem Žibřidem, DiS., advokátem se sídlem Tomáše Bati 424/2, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti vyrozumění žalovaného ze dne 6. 4. 2017, čj. 16848/17/5100-41455-711846, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2017, čj. 15 Af 55/2017-7,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2017, čj. 15 Af 55/2017-7, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně podala dne 20. 4. 2017 u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu, kterou se domáhala zrušení vyrozumění žalovaného označeného v záhlaví tohoto usnesení, jímž žalovaný sdělil žalobkyni výsledek prošetření způsobu vyřízení její stížnosti podané podle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“); žalovaný uvedl, že podnět žalobkyně, který mu byl doručen dne 14. 3. 2017 a byl označen jako „Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 28. 11. 2016 proti rozsahu, v jakém bylo zástupci daňového subjektu při ústním jednání dne 31. 10. 2016 umožněno nahlédnout do spisu daňového subjektu“, je nedůvodný. Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“), že písemnost č. j. 1606017/14/2514-05402-506267, nemohla být předložena k nahlédnutí, neboť se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

[2] Žalobkyně se dále domáhala, aby bylo také zrušeno rozhodnutí správce daně ze dne 31. 10. 2016, kterým jí bylo odepřeno nahlédnout do shora specifikované písemnosti.

[3] Usnesením ze dne 5. 6. 2017, čj. 15 Af 55/2017-7, krajský soud žalobu odmítl jako nepřipustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s odkazem na § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud s odkazem na rozsudky NSS ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013-25, a ze dne 7. 8. 2013, čj. 1 Afs 35/2013-30, konstatoval, že napadené vyrozumění žalovaného není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.; žalobkyně tedy podala žalobu proti rozhodnutí, které je vyloučeno ze soudního přezkumu.

[4] Proti poslední zmíněnému usnesení městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka namítla, že žalobou napadené rozhodnutí a vyrozumění jsou v materiálním smyslu rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2006, sp. zn. 1 Afs 147/2005, a ze dne 24. 3. 2005, čj. 7 Afs 9/2003-94). Těmito rozhodnutími bylo dle stěžovatelky zasaženo do jejích práv, neboť v jejich důsledku jí bylo zabráněno v nahlédnutí do písemností, které o ní správce daně shromažďoval, aniž zahájil řízení. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala také na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/2016-38, a zdůraznila, že mezi touto věcí a věcí nyní posuzovanou je rozdíl, který spočívá v tom, že ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 143/2016 probíhala daňová kontrola (tj. byl dán legitimní zákonný důvod pro vedení neveřejné části spisu správcem daně), což ale není případ stěžovatelky, u níž žádné řízení neprobíhá.

[6] Stěžovatelka rovněž namítla, že postupem správních orgánů a krajského soudu jí bylo odepřeno ústavní právo na informace. Podle stěžovatelky je právo daňového subjektu na informace, které správce daně uchovává v souvislosti s daňovými povinnostmi, veřejným subjektivním právem ve smyslu § 2 s. ř. s., které požívá ochrany ve správním soudnictví (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05). Stěžovatelka zdůraznila, že v nyní posuzované věci je rozhodné, že v době nahlížení do spisu dne 31. 10. 2016 s ní správce daně nevedl žádné daňové řízení, a neměl proto žádný zákonem stanovený důvod pro shromažďování těchto informací a bránění stěžovatelce v nahlížení do spisu a seznámení se s obsahem těchto písemností.

[7] Stěžovatelka navrhl, aby NSS usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a odkázal na rozsudek krajského soudu, s nímž se ztotožnil.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Není sporu o tom, že stěžovatelka podala žalobu podle § 65 s. ř. s., kterou se domáhala zrušení vyrozumění žalovaného ze dne 6. 4. 2017, který se ztotožnil s názorem správce daně, že písemnost č. j. 1606017/14/2514-05402-506267, nemohla být předložena

pokračování

k nahlédnutí, neboť se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně; v tomto rozsahu nebylo stěžovatelce umožněno nahlédnout do daňového spisu.

[11] Právní povahou odepření nahlížení do daňového spisu (jeho vyhledávací části) a možností soudní obrany proti němu se zabýval NSS již opakovaně, přičemž v jeho judikatuře v návaznosti na změny právní úpravy došlo k určitému vývoji.

[12] Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt 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.

[13] Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.

[14] Podle § 66 odst. 3 daňového řádu není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo 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.

[15] V usnesení ze dne 26. 6. 2003, čj. 6 A 164/2002-8, NSS dovodil, že rozhodnutí správce daně, jímž se stanoví rozsah daňového spisu, do něhož lze nahlédnout, je rozhodnutím, kterým se upravuje vedení řízení a na které se vztahuje kompetenční výluka podle § 70 písm. c) s. ř. s. Takové rozhodnutí je vyloučeno ze samostatného přezkumu soudem ve správním soudnictví. Toto rozhodnutí se však vztahuje k předcházející právní úpravě nahlížení do daňového spisu podle zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti je nutno konstatovat, že dříve správce daně podle § 23 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vydával k odvolání daňového subjektu o rozsahu nahlížení do spisu rozhodnutí, avšak podle daňového řádu se o rozsahu nahlížení do spisu žádné rozhodnutí nevydává. Jedná se jen o faktický úkon správce daně.

[16] Jak dále shrnul NSS ve svém rozsudku ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, z judikatury vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků lze přiměřeně vycházet i nadále. I když se podle daňového řádu nevydává o rozsahu nahlížení do spisu žádné rozhodnutí, povaha tohoto úkonu zůstává stejná i nadále. Odepření nahlížení do spisu je tedy stejně jako podle předchozí právní úpravy úkonem (i když ne formalizovaným rozhodnutím), kterým se upravuje vedení řízení. Proti jednotlivým faktickým úkonům správce daně se obecně nelze bránit samostatnou žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. V obecné rovině lze proto uzavřít, že odepření nahlížení do spisu je v obvyklých případech faktickým úkonem správce daně, kterým se upravuje řízení. Nezákonnost těchto úkonů správce daně lze tedy zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

[17] Vše nicméně závisí také na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně. Odepření práva nahlížet do spisu totiž může

v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Bude se jednat o výjimečné případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, což má za důsledek zásah do práva na spravedlivý proces, event. o případy, v nichž správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu.

[18] Z výše uvedeného je zjevné, že odepření nahlížení do daňového spisu, byť bylo učiněno formou vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.; názor stěžovatelky je v tomto směru mylný.

[19] Krajský soud však nepostupoval správně, pokud bez dalšího přikročil k odmítnutí žaloby stěžovatelky jako nepřijatelné ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozšířený senát totiž v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, dovodil: „[...] žalobce označí za zásah mylně něco, co má všechny parametry správního rozhodnutí, osvědčení nebo opatření obecné povahy. V takovém případě soud stanoveným procesním postupem žalobce upozorní na nutnost úpravy žaloby a po odstranění zjištěného nedostatku žalobu projedná (jsou-li splněny další podmínky řízení, zejména včasnost jejího podání).“ Uvedený rozsudek rozšířeného senátu byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. II. ÚS 635/18, avšak z důvodu náhledu na jinou právní otázku než výše uvedenou, jejíž citované řešení si NSS osvojil ve své další judikatuře (srov. např. rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 5 As 48/2018-25, a ze dne 12. 7. 2018, čj. 2 As 93/2016-138). Tyto závěry je tak nutno přiměřeně vztáhnout rovněž na nyní posuzovanou věc.

[20] NSS tedy konstatuje, že v projednávané věci stěžovatelka mylně označila za rozhodnutí správního orgánu vyrozumění žalovaného ze dne 6. 4. 2017, v důsledku čehož také nesprávně podala žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., ačkoli proti uvedenému odepření nahlížení do správního spisu se mohla bránit, pokud vůbec, zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., jak výše rozvedeno. Za této situace měl ovšem krajský soud nejprve v souladu s výše citovanými závěry stěžovatelku upozornit na nutnost úpravy žaloby. Krajský soud tak neučinil a žalobu odmítl; tímto postupem stěžovatelku zkrátil na jejích procesních právech způsobem, který má bez dalšího za následek nezákonnost jeho usnesení o odmítnutí žaloby. Řízení před krajským soudem je proto zatíženo vadou, která má za následek nezákonnost jeho usnesení o odmítnutí žaloby; k tomu musí kasační soud přihlídnout ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti.

[21] Z uvedených důvodů NSS napadené usnesení ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je krajský soud povinen se řídit závazným právním názorem NSS; zejména stěžovatelku upozorní na nutnost úpravy žaloby, odstraní-li stěžovatelka tento nedostatek, bude se zabývat dalšími podmínkami řízení; budou-li splněny, žalobu projedná.

[22] V novém rozhodnutí v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 21. března 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu