



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **RAMI TRADE & INDUSTRY s.r.o.**, se sídlem Blatnička 169, zast. Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2018, č. j. 31 A 217/2017 - 270,

t a k t o :

- I. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 5. 12. 2018, č. j. 31 A 217/2017 - 270, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Ing. Michala Hebkého, advokáta se sídlem Osiková 137/33, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. opakovaně odmítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.

[2] Věc je před NSS projednávána podruhé. V předcházejícím řízení krajský soud nejprve usnesením ze dne 27. 7. 2017, č. j. 31 A 217/2017 - 187, které nebylo odůvodněno (viz § 55 odst. 4 s. ř. s.) rozhodl tak, že žaloba, ve které se stěžovatelka domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu „Y“ vedené pod č. 100845496, složka č. 101970682 včetně všech příloh (petit č. 2, pozn. NSS), se vylučuje k samostatnému projednání.

[3] Poté žalobu na ochranu před nezákonným zásahem v nyní posuzované věci, který měl spočívat v ponechání v žalobě specifikovaných písemností ve vyhledávací části spisu (petit č. 1), jakož i zpřístupnění těchto písemností včetně všech příloh (petit č. 3) usnesením ze dne 10. 1. 2018, č. j. 31 A 217/2017- 206, odmítl. Zcela obsahově shodným usnesením krajský soud odmítl i žalobu, kterou vyloučil k samostatnému projednání (petit č. 2).

[4] Rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 59/2018 - 37, Nejvyšší správní soud zrušil v pořadí první odmítací usnesení krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejprve konstatoval, že z obsahu žaloby ověřil, že stěžovatelka se domáhala jednak deklarace, že ponechání (neposkytnutí) písemností nejpozději ke dni projednání zprávy o daňové kontrole bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, a dále se domáhala, aby soud uložil žalovanému jí požadované písemnosti zpřístupnit (viz bod 13 zrušujícího rozsudku).

[5] Dále výslovně uvedl, že „z výroku napadeného usnesení (žaloba se odmítá) není jasné, který z petitů (1 či 3) soud posuzoval, resp., zda ponechání písemností včetně všech příloh ve vyhledávací části spisu a požadavek na jejich zpřístupnění považoval za jedno a to samé, či zda naopak o jednom z petitů vůbec nerozhodl. S ohledem na zcela obsahově totožné usnesení, kterým byla odmítnuta žaloba, kterou se stěžovatelka domáhala deklarace, že neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu (petit 2), byl nezákonným zásahem, není vůbec zřejmé, v čem se stěžovatelkou popisované nezákonné jednání ve smyslu petitu 2 dle krajského soudu liší od petitu 1 či od petitu 3, ani z jakého důvodu soud považoval všechny podané žaloby za žaloby záporní. Vyloučení žalobního návrhu 2 k samostatnému řízení navíc postrádá logiku, protože krajský soud izoloval jeden žalobní návrh, aniž by blíže v odmítavém usnesení zdůvodnil, v čem se liší od ostatních žalobních návrhů“.

[6] NSS dále konstatoval, že „nepřezkoumatelnost odůvodnění krajského soudu spočívá i v jeho věcném odůvodnění. Krajský soud se povahou vytýkaného jednání vůbec nezabýval, obě žaloby označil bez jakéhokoli bližšího odůvodnění za záporní, aniž by své úvahy blíže rozvinul. Jeho odůvodnění spočívalo v jedné větě, a to, že totožné argumenty uplatnila stěžovatelka v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, čímž se tak může ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky“.

[7] V této souvislosti NSS ve zrušujícím rozsudku s odkazem na svoji konstantní judikaturu mj. zdůraznil, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Daňový subjekt je nicméně zásahovou žalobou oprávněn „brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu.“ Jakkoliv zásahová žaloba v obecné rovině nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů, závisí její přípustnost na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně (viz rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně připustil, že jak žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v neposkytnutí důkazních prostředků k určitému datu, tak žaloba proti trvajícím neposkytnutí důkazních

pokračování

prostředků nemá vůči žalobě dle § 65 s. ř. s. proti konečnému meritornímu rozhodnutí vždy pouze subsidiární roli. V rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40, NSS vysvětlil, že odeprání práva seznámit se s důkazy může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Půjde o 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, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu.

[8] Krajský soud po zrušujícím rozsudku NSS vyzval stěžovatelku přípisem ze dne 14. 9. 2018, aby „*ve lhůtě 15 dnů sdělil soudu, zda tvrzený nezákonný zásah žalovaného, uvedený v žalobě ze dne 25. 7. 2017, i nadále trvá*“.

[9] Stěžovatelka obě žaloby (tedy i tu, která byla vyloučena k samotnému řízení) podáním ze dne 10. 10. 2018, založeným na č. l. 248 a 249 spisu krajského soudu, doplnila. Ve svém doplnění uvedla, že nezákonný zásah nadále trvá, byť Odvolací finanční ředitelství částečně vyhovělo její stížnosti ve věci písemnosti poř. č. DS1 a DS2 v odvolacím řízení. Dále upřesnila, že bez ohledu na původně uplatněné tři žalobní petity se fakticky domáhá ochrany pouze proti dvěma nezákonným zásahům žalovaného: 1) určení, že zásah žalovaného spočívající v ponechání přesně v žalobě specifikovaných písemností ve vyhledávací části spisu ke dni 27. 7. 2016, resp. ke dni 9. 3. 2018 a 28. 5. 2018, byl nezákonný (viz petit č. 1); 2) petitem 2 a 3 se domáhá ochrany před nezákonným jednáním správce daně spočívajícím v trvajícím znepřístupnění příslušných písemností a požadovala, aby krajský soud uložil žalovanému zpřístupnit písemnosti specifikované v žalobě do 15 dnů od právní moci rozsudku. V této souvislosti odkázala na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 200/2017.

[10] Požadované písemnosti byly podkladem pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za vybraná zdaňovací období roku 2012 a roku 2013. Stěžovatelka také uvedla, že v mezidobí byly vydány příslušným správcem daně platební výměry na DPH, jakož i zamítavá rozhodnutí proti jí podaným odvoláním. Tato rozhodnutí následně stěžovatelka napadla u krajského soudu žalobou dle § 65 s. ř. s.

[11] Krajský soud konstatoval, že z doplňujícího vyjádření stěžovatelky jednoznačně vyplývá, že se jedná o žalobu záporní (bod 16 napadeného usnesení, pozn. NSS).

[12] Poté soud v intencích závěrů plynoucích z rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, opětovně dovodil, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem týkající se části 1 žalobního petitu, s níž podle názoru soudu souvisela část 3 žalobního petitu, nemůže připustit k meritornímu projednání a žalobu opětovně odmítnul z důvodu subsidiarity zásahové žaloby a možnosti ochrany stěžovatelčiných práv v odvolacím řízení proti příslušným platebním výměrům.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka napadá usnesení krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Po rozsáhlé rekapitulaci dosavadního řízení uvádí, že obdržela obsahově zcela shodné

usnesení ze dne 5. 12. 2018, č. j. 31 A 228/2017 - 214, kterým byla odmítnuta i její žaloba v části žalobního petitu 2, která byla vyloučena k samostatnému projednání.

[14] Napadené usnesení je nepřezkoumatelné. Z jeho odůvodnění není vůbec zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že povinnost žalovaného obsažená v petitu č. 3 žaloby se váže k ochraně před oběma nezákonnými zásahy. Stěžovatelka trvá na tom, že z jejího doplnění je více než zřejmé, že petit č. 1 je petitem deklaratorním, naopak petitem č. 2 a č. 3 se domáhá ochrany proti trvajícím zásahům.

[15] Namítá, že se v intencích rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 200/2017 domáhala určení, že zásah spočívající v ponechání písemností specifikovaných v žalobě ve vyhledávací části spisu byl nezákonný nejen ke dni 27. 7. 2016, kdy bylo provedeno dokazování, ale i ke dni 9. 3. 2017, kdy se zpřístupnění těchto písemností opakovaně domáhala, jakož i ke dni vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Uvádí, že ponechání požadovaných písemností v nevěřejné části spisu nemá stejnou povahu jako trvalý zneprístupnění požadovaných písemností. Jedná se o dvě různá jednání, která mohou mít rozdílné dopady do práv daňového subjektu.

[16] Stěžovatelka v nyní posuzované věci podala určovací žalobu, a proto je veškerá argumentace krajského soudu § 85 s. ř. s. nepřijatelná. Dle aktuální judikatury NSS není v případě určovací žaloby potřeba vyčerpat ani prostředky ochrany stanovené v daňovém řádu (viz rozsudek ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42). Pro případný běh subjektivní lhůty však stěžovatelka upozorňuje na to, že rozšířený senát v uvedeném rozsudku zdůraznil, že tento nový závěr zásadně nelze aplikovat zpětně.

[17] Dále odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, ze kterého obsáhle cituje. Rozšířený senát zde mj. výslovně uvedl, že „*z odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. Již jen z tohoto důvodu nelze ve vztahu mezi takovými řízeními uvažovat o překážce litispendence či věci rozhodnuté. Nelze proto dovozovat, že podmínkou přípustnosti výtek v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. vůči doměření daně opírajících se o tvrzenou nezákonnost daňové kontroly jako takové či nějakého jejího konkrétního úkonu, byla-li zjištěná opatřena kontrolou podkladem pro doměření daně, je předchozí uplatnění těchto výtek v žalobě podle § 82 s. ř. s. směřující vůči této kontrole. Z ustanovení o podmínkách přípustnosti obou žalob nic takového neplyne. Neplyne to ani ze vzájemného poměru těchto žalob v systému správního soudnictví – oba typy žalob stojí vedle sebe relativně autonomně, v obou případech je předmětem žaloby autoritativní jednání orgánu veřejné správy, navzájem se však liší formou (blíže k tomu viz body 17 až 21 usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS)*“.

[18] Je přesvědčena, že postup žalovaného mohl být považován za zásah do její právní sféry a proto v žalobě označené jednání mohlo být z povahy věci nezákonným zásahem. Je to stěžovatelka, kdo je pánem sporu a záleží výhradně na ni, jakou formu ochrany uplatňuje. Krajský soud nemohl s ohledem na dispoziční zásadu, jakož i konstantní

pokračování

judikaturu NSS (srov. např. rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 3 As 166/2016 - 36) a konečně závazný právní názor NSS uvedený v prvním zrušujícím rozsudku žalobu odmítnout s pouhým odkazem na primát žaloby proti rozhodnutí (§ 65 s. ř. s.). Stěžovatelce nelze vnucovat jiný typ žaloby, než ten, který uplatnila, má-li za to, že jiný druh ochrany nebude efektivní.

[19] Ve zrušujícím rozsudku NSS výslovně uvedl, že „*jak žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v neposkytnutí důkazních prostředků k určitému datu, tak žaloba proti trvajícím neposkytnutí důkazních prostředků, nemá vůči žalobě dle § 65 s. ř. s. proti konečnému meritornímu rozhodnutí vždy subsidiární roli. Odepření práva seznámit se s důkazy tedy může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Půjde o 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, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu*“.

[20] Výše uvedeným závazným právním názorem se krajský soud neřídil.

[21] Další obsáhlá část kasační stížnosti (část VII) směřuje do posouzení právní otázky, zda nezpřístupněním požadovaných písemností bylo či nebylo porušeno právo na obhajobu, přičemž krajskému soudu je vytýkáno, že se touto otázkou nezabýval.

[22] Žalovaný se po chronologickém výčtu všech učiněných úkonů ve svém vyjádření shoduje s krajským soudem, že z obsahu žaloby lze dovodit, že stěžovatelka podala žalobu zápůřčí. Taková žaloba je dle § 85 s. ř. s. nepřípustná, lze-li se domáhat ochrany jinými právními prostředky. S ohledem na to, že stěžovatelka uplatnila proti jednotlivým platebním výměřům odvolání, uplatnila po právu jiný právní prostředek ochrany, v rámci kterého se mohla domoci shodné ochrany, a podaná žaloba je proto dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřípustná. V dalším žalovaný odkazuje na svá dosavadní vyjádření. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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 důvodná.

[24] Jak již NSS výslovně uvedl v prvním zrušujícím rozsudku, z obsahu žaloby ověřil, že stěžovatelka se domáhala jednak deklarace, že ponechání požadovaných písemností včetně všech příloh ve vyhledávací části spisu nejpozději ke dni projednání zprávy o daňové kontrole bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, a dále se domáhala, aby soud z důvodu trvajících nezákonných zásahů uložil žalovanému povinnost jí požadované písemnosti včetně všech příloh zpřístupnit (viz bod 13 zrušujícího rozsudku).

[25] Ke zcela obecné výzvě soudu po vydání zrušujícího rozsudku NSS, která vůbec nereflektovala jeho odůvodnění, stěžovatelka uvedla, že nezákonný zásah nadále trvá, byť Odvolací finanční ředitelství částečně vyhovělo její stížnosti ve věci písemnosti poř. č. DS1 a DS2 v odvolacím řízení. Dále upřesnila, že bez ohledu na původně uplatněné tři žalobní petity se fakticky domáhá ochrany pouze proti dvěma nezákonným zásahům žalovaného: 1) určení, že zásah žalovaného spočívající v ponechání přesně v žalobě specifikovaných písemností ve vyhledávací části spisu ke dni 27. 7. 2016, resp. ke dni 9. 3. 2018 a 28. 5. 2018, byl nezákonný (viz petit č. 1); petitem č. 2 a č. 3 se domáhá ochrany před nezákonným jednáním správce daně spočívajícím v trvajícím znepřístupnění příslušných písemností a požadovala, aby krajský soud uložil žalovanému zpřístupnit písemnosti specifikované v žalobě do 15 dnů od právní moci rozsudku.

[26] Kromě toho, že stěžovatelka potvrdila uplatnění deklaratorní žaloby, navíc s ohledem na dosavadní vývoj posunula datum určení nezákonného zásahu nejpozději ke dni vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

[27] Krajský soud byl posouzením žaloby ze strany NSS ve zrušujícím rozhodnutí ohledně toho, že petitem č. 1 se stěžovatelka domáhala deklarace nezákonného zásahu k určitému datu a petitem č. 3 se domáhala zpřístupnění požadovaných písemností (zápůřčí žaloba) vázán (kasační závaznost). Neměl tedy žádný procesní prostor, aby žalobu v části žalobního petitu č. 1 posoudil jako žalobu zápůřčí. Námitka, dle které se krajský soud neřídil závazným právním názorem, je proto důvodná.

[28] K věcné argumentaci krajského soudu ohledně subsidiarity žaloby na ochranu před nezákonným zásahem NSS ve zrušujícím rozsudku uvedl komplexní výčet své judikatury (viz body 18 až 25 zrušujícího rozsudku), ze které je zcela zřejmé, že jak žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v neposkytnutí důkazních prostředků k určitému datu, tak žaloba proti trvajícimu neposkytnutí důkazních prostředků nemá vůči žalobě dle § 65 s. ř. s. proti konečnému meritornímu rozhodnutí vždy pouze subsidiární roli.

[29] Se stěžovatelkou lze proto souhlasit v tom, že věcná argumentace krajského soudu (pomineme-li nepřipustné posouzení deklaratorní žaloby jako žaloby zápůřčí) žádným způsobem nereflektuje judikaturu NSS podrobně uvedenou ve zrušujícím rozsudku NSS. Rozhodnutí krajského soudu je tak po věcné stránce opětovně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[30] Kasační námitky uvedené v části VII. kasační stížnosti se týkají již samotné otázky zákonnosti namítaného jednání správce daně, tj. věcného posouzení žaloby, které nemůže NSS posuzovat na místo krajského soudu, a proto se těmito námitkami v tomto řízení nezabýval.

[31] V dalším řízení bude krajský soud vycházet z toho, že žaloba dožadující se ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v neposkytnutí požadovaných písemností k stěžovatelkou uvedenému datu (datům) je žalobou určovací. Při posuzování důvodnosti bude vycházet z judikatury NSS uvedené v bodech 18 až 25 prvního zrušujícího rozsudku.

[32] Pokud jde o žalobu v části odpovídající petitu č. 3, bude se muset krajský soud vedle žaloby určovací zabývat i žalobou zápůřčí, a to ve světle judikatury uvedené ve zrušujícím

pokračování

rozsudku NSS a v rozsahu odpovídajícím skutkovému stavu v době svého rozhodování (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[34] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech.

[35] Stěžovatelka uhradila soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč již v řízení vedeném před NSS pod sp. zn. 9 Afs 59/2018, proto nebyla dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS, povinna platit jej v tomto řízení o své opakované kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu vydanému poté, kdy bylo původní usnesení krajského soudu Nejvyšším správním soudem zrušeno. Opakovaně uhrazený soudní poplatek jí bude vrácen z účtu NSS do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. května 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu