

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **fortell, s. r. o.,** se sídlem Nádražní 1111, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj,** se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 5. 2016, čj. 52 Af 31/2016 – 51,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 5. 2016, čj. 52 Af 31/2016 – 51, **se ruší** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 5. 2012, čj. 108987/12/27391063103, a čj. 109121/12/273910603103 (dále též „dodatečné platební výměry“) byla žalobci (dále též „stěžovatel“) Finančním úřadem v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) z důvodu neoprávněného odpočtu od základu daně při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 743 610 Kč s penále ve výši 148 722 Kč a za rok 2009 ve výši 97 600 Kč s penále ve výši 19 520 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutími ze dne

21. 12. 2012, čj. 7860/12-1200-605353, a čj. 7859/12-1200-605353 (dále jen „rozhodnutí o vyměření daně“).

[2] Spornou otázkou mezi správcem daně a žalobcem bylo prokázání oprávněnosti odečtu dle § 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu. Podle správce daně činnost žalobce nesplňuje znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků.

[3] Zákonnost rozhodnutí o vyměření daně byla přezkoumávána správními soudy, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a zároveň i napadené rozhodnutí správce daně. Věc byla vrácena k dalšímu řízení, ve kterém měl ustanovit znalce, neboť pro posouzení sporných otázek nedisponoval potřebnou odborností.

[4] Odvolací finanční ředitelství v tomto dalším řízení uložilo dle § 115 odst. 1 daňového řádu žalovanému, aby ve věci ustanovil znalce. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2015 ustanovil znalce Lubomíra Zemana. Žalobce proti rozhodnutí o ustanovení znalce podal stížnost podle § 261 daňového řádu (odvolání je dle § 95 odst. 2 daňového řádu nepřípustné), kterou žalovaný označil za nepřípustnou. Zároveň ustanovil stejného znalce v daňových řízení ve věci daně z příjmů žalobce za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013.

[5] Žalobce namítl, že znalec Lubomír Zeman (dále též „znalec“) je vyloučen pro podjatost (§ 77 daňového řádu), neboť aktivně působí od roku 1993 ve dvou obchodních společnostech, které jsou přímými konkurenty žalobce. Předmětem vypracování posudku je seznámení se s jeho know-how, žalobce se obává, že znalec tyto informace použije ve prospěch společností, v nichž působí. Žalovaný rozhodl dne 31. 3. 2016, že znalec Lubomír Zeman vyloučen není. Proti tomuto rozhodnutí daňový řád nepřipouští podat opravné prostředky (§ 77 odst. 7 daňového řádu).

II. Řízení před krajským soudem

[6] Žalobce se obrátil na krajský soud se žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, který spatřoval v ustanovení jmenovaného znalce a v jeho nevyloučení pro podjatost. Domáhal se toho, aby soud:

a) určil, že zásah žalovaného spočívající v ustanovení Ing. Lubomíra Zemana v daňových řízeních vedených s žalobcem byl nezákonný;
b) přikázal žalovanému, aby vyloučil ustanoveného znalce pro jeho podjatost ve všech daňových řízeních vedených ve věci žalobce;
c) zakázal ustanovit žalovanému Ing. Lubomíra Zemana znalcem v některém dalším daňovém řízení ve věci žalobce *pro futuro*.

[7] Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není přípustná. Odkázal na § 85 s. ř. s., podle něhož je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Žalobce považoval za nezákonný zásah ustanovení znalce, ke kterému došlo vydáním správního rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu nezákonných zásahů je mimo jiné možnost vyslovit zákaz pokračovat v porušování práv.

Proto nelze v tomto řízení vyslovit nezákonnost správního rozhodnutí, to by porušovalo zásadu presumpce správnosti správních aktů. Efektivní ochranu proti účinkům správních rozhodnutí může soud rozhodnout výhradně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. To platí i tehdy, není-li možné napadené rozhodnutí přezkoumat samostatně a přezkum lze provést až při rozhodování o žalobě proti rozhodnutí ve věci samé.

[8] Soud odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 9. 2009, sp. zn. II. ÚS 1486/09, podle kterého rozhodnutí o ustanovení znalce a rozhodnutí o námitkách proti osobě znalce nejsou rozhodnutí, kterými by se zasahovalo do ústavně chráněných základních práv nebo svobod. Podle krajského soudu nelze prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují přímou intervenci do práv účastníka řízení. Zákonnost samotného postupu správního orgánu ve správním řízení je možné přezkoumat pouze v rámci opravných prostředků proti rozhodnutí správního orgánu ve věci samé.

[9] Na základě uvedených důvodů krajský soud žalobu považoval na nepřípustnou a dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ji odmítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce usnesení krajského soudu napadl kasační stížností.

[11] Namítl, že se domáhal mimo jiné i deklarace nezákonného zásahu (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2011 - 2013). V takovém případě nezakládá existence rozhodnutí, které by mohlo být napadeno žalobou, nepřípustnost žaloby. Tento závěr krajského soudu je proto nezákonný.

[12] Stěžovatel ve své žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu zdůraznil, že u něho probíhají dva okruhy daňových řízení – odvolací řízení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2008 a 2009, a daňová kontrola zdaňovacích období let 2011 – 2013. Ve druhém okruhu řízení dosud nebyl vydán platební výměr a není jisté, zda vydán bude. V takovém případě by stěžovatel žádný prostředek ochrany neměl a v žalobě odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu v případě úkonů správce daně učiněných v rámci daňové kontroly. Krajský soud se těmito argumenty vůbec nezabýval a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné.

[13] Stěžovatel spatřuje nezákonný zásah v tom, že přímý konkurent získal na základě rozhodnutí žalovaného přístup k jeho obchodnímu tajemství a k dalším materiálům podléhajícím smluvní mlčenlivosti. Z tohoto důvodu je ustanovení znalce intervencí do práv účastníka řízení.

[14] Odmítnutí žaloby je dle stěžovatele nezákonné, proto navrhl zrušení napadeného usnesení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu, podle které je rozhodnutí o ustanovení znalce procesním úkonem daňového řízení,

který směřuje k vydání rozhodnutí a nepředstavuje přímou intervenci do práv účastníka. Zákonnost tohoto úkonu má být přezkoumána v rámci opravných prostředků podaných proti rozhodnutí správního orgánu. Pokud by nedošlo k vydání rozhodnutí ve věci dodatečného stanovení daně, nedošlo by podle správce daně ani k žádné újmě stěžovatele. Upozornil na to, že stěžovatel proti rozhodnutí o ustanovení znalce nepodal stížnost dle § 261 daňového řádu.

[16] Podle žalovaného nemůže ani možnost konkurenčního postavení znalce sama o sobě založit jeho podjatost. Znalec je též ze zákona povinen dodržovat mlčenlivost.

[17] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného upozornil na to, že stěžejní otázkou v řízení o kasační stížnosti je její přípustnost, nikoliv věcné posouzení důvodnosti námitky podjatosti znalce. Posouzení toho, zda konkrétní projevy zásahu do práv stěžovatele popsané v žalobě, jsou skutečně nezákonným zásahem, náleží rozhodnutí ve věci samé.

[18] K námitce žalovaného ohledně nevyužití veškerých prostředků ochrany stěžovatel uvádí, že stížnost podle § 261 daňového řádu by byla prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, pouze tehdy, pokud by se domáhal ochrany proti zahájení daňové kontroly nebo proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť daňový řád v těchto případech neposkytuje žádnou jinou možnost ochrany. Stěžovatel podal proti rozhodnutí o ustanovení znalce námitku podjatosti ve vztahu ke všem daňovým řízením ve věci stěžovatele, včetně těch vedených v budoucnu. Tato námitka podjatosti se tedy vztahovala rovněž i k rozhodnutí o ustanovení znalce ze dne 29. 2. 2016. Jiným prostředkem ochrany, jehož využití bylo podmínkou přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, tedy byla námitka podjatosti znalce, nikoliv stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu. Stěžovatel využil veškerých prostředků, které mu právní řád dává k ochraně jeho práv k dispozici.

[19] Stěžovatel zdůraznil, že se žalobou prioritně domáhal deklarace nezákonného zásahu. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016 se nemohl domáhat ochrany žádnými jinými právními prostředky. Krajský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatele směřující k otázce přípustnosti žaloby, proto je jeho rozhodnutí nejen nezákonné, ale i nepřezkoumatelné.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[20] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) a e) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost napadaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů a nezákonné rozhodnutí o odmítnutí žaloby.

[21] Stěžovatel napadá usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, proti tomuto rozhodnutí lze namítat z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, který by jinak naplňoval důvod k podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Na základě § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo v případě, je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné či nicotné. K těmto vadám soud přihlíží z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek z těchto důvodů a žádné z výše uvedených pochybení v řízení před krajským soudem neshledal.

[23] V projednávané věci je stěžejní spornou otázkou, zda ustanovení a činnost znalce, který je personálně spjatý s přímými obchodními konkurenty daňového subjektu, může být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.

[24] Podle tohoto ustanovení se může ochrany u správního soudu domáhat 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.

[25] Stěžovatel spatřoval nezákonný zásah v pochybeních, ke kterým došlo při ustanovení znalce Ing. Lubomíra Zemana. Za nejvážnější nedostatek považuje to, že ustanovený znalec je podjatý, neboť je přímým konkurentem stěžovatele. Správce daně ustanoveného znalce pověřil, aby vyhodnotil, zda činnost stěžovatele obsahuje z technického hlediska prvek novosti, vyjasňuje technickou nejistotu, a další otázky týkající se v podrobnostech výrobních postupů stěžovatele. Stěžovatel je této osobě povinen odhalit svá obchodní tajemství a know-how v plném rozsahu. Domnívá se, že i pouze toto mu může způsobit značnou újmu. I kdyby znalec nezneužil samotné know-how, stěžovatel upozorňuje na riziko zneužití dalších obchodních tajemství, ke kterým znalec získal ustanovením přístup. Z informací, které znalci předložil žalovaný, vyplývá, kdo je stěžovatelovým klientem, kdo má zájem o poskytování určitého typu služeb, které poskytuje stěžovatel i znalec, jak jsou nastaveny vzájemné vztahy a podmínky mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery. Díky těmto informacím může znalec oslovit zákazníky stěžovatele a nabídnout jim výhodnější podmínky.

[26] Krajský soud konstatoval, že stěžovatel spatřuje nezákonný zásah v ustanovení znalce a v jeho podjatosti, přičemž o těchto otázkách bylo správcem daně vydáno rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se s tímto dílčím závěrem ztotožňuje. Správní orgány zasahují do práv a povinností právnických a fyzických osob primárně ve správním řízení, které je završeno vydáním rozhodnutí (osvědčení či jiného individuálního právního aktu). Ochrana prostřednictvím žaloby proti nezákonnému zásahu je subsidiární a je určena pro výjimečné případy, kdy činnost správního orgánu není upravena rozhodnutím, proti kterému by bylo možno se bránit, a přesto přímo zasahuje do práv a povinností osob (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS).

[27] Ustanovení znalce v daňovém řízení probíhá výhradně formou vydání rozhodnutí, stejnou formou rozhoduje správce daně o námitce podjatosti. Veškeré úkony,

které znalec v řízení provádí, jsou tedy činěny na základě předchozího rozhodnutí správce daně a výhrady stěžovatele proto musí být projednány v rámci přezkumu těchto rozhodnutí. Stěžovatel to ostatně (pravděpodobně neúmyslně) předeslal již v jím formulovaném petitu. První částí petitu se domáhal určení, že ustanovení znalce na základě rozhodnutí žalovaného bylo nezákonným zásahem. Tato formulace v sobě obsahuje logický rozpor, neboť rozhodnutí správního orgánu nemůže být z podstaty věci nezákonným zásahem; takto je to výslovně uvedeno v definici nezákonného zásahu v § 82 s. ř. s. Pokud by krajský soud v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu vydal rozhodnutí s navrhovaným výrokem, tj. že ustanovení znalce bylo nezákonným zásahem, nijak by to neovlivnilo existenci a účinnost samotného rozhodnutí o ustanovení znalce, které by zůstávalo dál platné a účinné. I druhá část petitu je rozporuplná. Podle ní měl soud žalovanému přikázat, aby vyloučil ustanoveného znalce pro podjatost. O nevyloučení znalce bylo však rozhodnuto žalovaným dne 31. 3. 2016. Soud by tedy v řízení o nezákonném zásahu zpochybňoval zákonnost a správnost rozhodnutí žalovaného o nevyloučení znalce a zasahoval do jeho účinků. K tomu je jednoznačně určeno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[28] Stěžovatel v žalobě a kasační stížnosti nesouhlasí s obsahem uvedených rozhodnutí. Pouze na základě toho, že tato rozhodnutí podle jeho názoru nemůže napadnout opravnými prostředky, které by mu zajistily efektivní ochranu, dovozuje, že se jedná o nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud vyhodnotil, že žaloba proti nezákonnému zásahu by byla v projednávané věci nepřípustná. Neztotožňuje se však se závěry, podle kterých je rozhodnutí o nevyloučení znalce v daňovém řízení vždy přezkoumatelné až v rámci konečného rozhodnutí vydaného ve věci samé.

[29] V této věci stěžovatel namítá, že činnost znalce v průběhu vypracovávání znaleckého posudku sama o sobě, i bez následného podání posudku a finálního rozhodnutí o daňové povinnosti, přímo zasahuje do jeho právní sféry, neboť ohrožuje jeho obchodní tajemství a konkurenceschopnost. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která jsou stěžovatelem, žalovaným i krajským soudem uváděna jako konstantní judikatura (např. sp. zn. 7 Afs 56/2010, sp. zn. 9 As 299/2014 a další) k otázce přezkumu rozhodnutí o podjatosti úřední osoby v daňovém řízení a případně znalce, byly vydány ve věcech s podstatně odlišným skutkovým stavem, nežli je v projednávané věci. V uvedených věcech se námitky podjatosti vztahovaly výhradně ke správnosti výsledného rozhodnutí správce daně či podaného znaleckého posudku; daňové subjekty spatřovaly porušení svých práv ve všech případech výhradně v neobjektivním či nesprávném posudku, na základě kterého bylo následně vydáno nezákonné rozhodnutí. Nejvyšší správní soud při rozhodování o možnosti samostatného přezkumu v těchto případech vždy posuzoval, zda napadená rozhodnutí mohou přímo zasáhnout do právní sféry žalobce. Vzhledem k tomu, že ve všech věcech bylo namítáno, že znalec podá z různých důvodů nepoužitelný (neobjektivní, nedostatečný, věcně nesprávný) posudek, a v důsledku toho bude vydáno nezákonné rozhodnutí, byl vysloven logický závěr, že tuto otázku je efektivní posuzovat až na samém konci řízení. V žádné z uvedených věcí se však Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami, podle kterých by přímo výkon činnosti znalce, i bez následných rozhodnutí, mohl zasáhnout do práv subjektu, v jehož věci byl pověřen vypracováním posudku.

[30] V rozhodnutích sp. zn. 9 As 299/2014 nebo sp. zn. 7 Afs 56/2010 Nejvyšší správní soud provádí test povahy napadeného rozhodnutí tak, že hodnotí, zda rozhodnutí zasahují přímo do subjektivních práv daňového subjektu, a zda se lze účinné ochrany domoci při přezkumu rozhodnutí, kterým se daňové řízení končí. V každé z uvedených věcí Nejvyšší správní soud analyzoval skutkový a právní stav a poté dospěl k závěru, že namítané vady a nezákonnosti se vztahují k výsledku řízení, proto je možno případnou podjatost úřední osoby posoudit bez dotčení práv daňového subjektu až při přezkumu meritorního rozhodnutí. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud ve výše uvedených věcech nevyhodnotil rozhodnutí o nevyloučení pracovníka správce daně jako rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

[31] V rozsudku sp. zn. 8 As 140/2015 Nejvyšší správní soud posuzoval možnost přezkumu rozhodnutí správce daně o nevyloučení ustanoveného znalce. Stěžovatelka spatřovala podjatost znalce z důvodu, že v minulosti vypracoval vadné znalecké posudky, které musely být mnohokrát doplňovány; dále se domnívala, že je vůči ní zaujatý a z toho důvodu vypracuje neobjektivní posudek. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda napadené rozhodnutí zasahuje přímo do práv stěžovatelky. Za zásadní smysl vyloučení znalce označil skutečnost, že znalecký posudek podaný podjatým znalcem by nemohl být použitý jako důkazní prostředek. Zabýval se tedy výhradně zásahem do práv daňového subjektu způsobeného důsledkem podání nesprávného znaleckého posudku, nikoliv úkony znalce v průběhu jeho pořizování. Na základě tohoto skutkového stavu dospěl k závěru, že "*[P]rávní sféra účastníka správního řízení by mohla být zasažena teprve poté, kdyby správní orgán vyšel v rozhodování ze znaleckého posudku, který byl podán případně podjatým znalcem*". I v této věci tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že efektivní ochrana může být v daném případě poskytnuta při přezkumu rozhodnutí ve věci samé.

[32] Závěry Nejvyššího správního soudu ohledně nemožnosti samostatného přezkumu rozhodnutí o nevyloučení úřední osoby či znalce v daňovém řízení byly vysloveny vždy na základě skutkového stavu, v němž se námitky podjatosti vztahovaly ke správnosti výsledného znaleckého posudku, nikoliv k samotné činnosti znalce při jeho pořizování.

[33] V nyní projednávané věci stěžovatel namítá, že znalcem byl jmenován jeho přímý konkurent, přesněji osoba, která se aktivně podílí (v pozici obchodního ředitele a jednatele) na chodu společností, které jsou jeho přímými konkurenty v obchodním styku na relevantním trhu. Poškození svých práv shledává nejen v případně podání neobjektivního posudku a následného nezákonného rozhodnutí o dani z příjmů, ale zejména v tom, že v průběhu výkonu znalecké činnosti se tato osoba seznámí s jeho know-how, včetně výrobních obchodních tajemství. Vzhledem ke konkurenčnímu postavení společností, ve kterých znalec působí v řídících pozicích, může dojít k závažnému poškození práv stěžovatele, která se přímo týkají jeho podnikatelské činnosti (konkurenceschopnost, únik obchodního tajemství). Tato námitka podjatosti je tedy zcela jiného typu, nežli námitky zpochybňující kvalitu či správnost výsledného posudku. Stěžovatel popisuje relevantní ohrožení svých práv, které, pokud by k němu došlo, v budoucnu již nelze odčinit. Po prozrazení obchodního tajemství a know-how konkurenci není možné obnovit výchozí stav. V takovém případě nelze daňový subjekt odkazovat na poskytnutí ochrany v rámci přezkumu finálního meritorního rozhodnutí. Taková ochrana by nebyla efektivní.

[34] Pojem rozhodnutí vymezuje pro řízení o žalobě ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., podle něhož se jedná o úkon správního orgánu [viz § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti žalobce. Žalobou ve správním soudnictví lze napadnout každé rozhodnutí správního orgánu, které lze pod definici § 65 odst. 1 s. ř. s. podřadit, a na které se nevztahuje některá z kompetenčních výluk. Krajský soud dospěl k závěru, že na rozhodnutí žalovaného o nevyloučení znalce ze dne 31. 3. 2016 se vztahuje výluka uvedená v § 70 písm. c) s. ř. s., neboť se jedná o rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení před správním orgánem.

[35] Jak vyplývá z výše uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí o nevyloučení znalce v daňovém řízení v nich bylo vyhodnoceno jako rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení před správním orgánem. V projednávané věci však specifický skutkový stav neumožňuje dospět ke stejnému závěru. Stěžovatel tvrdí, že při činnosti znalce dojde k vyzrazení jeho obchodního tajemství konkurenci, což povede ke ztrátě konkurenceschopnosti a možnosti podnikání. Okolnosti dané věci vyplývající ze správního spisu nevylučují, že by k tomuto důsledku nemohlo dojít.

[36] Ve věci není sporu o tom, že ustanovený znalec je obchodním ředitelem a jednatelem dvou společností, které lze považovat za přímé obchodní konkurenty daňového subjektu, u kterého má vykonávat znaleckou činnost. Ani žalovaný tuto skutečnost nezpochybnil. Podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy stěžovatele, aby mohl vyhodnotit, zda obsahují prvky novosti či vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů, o kterých se lze domnívat, že mu zaručují dobré postavení na trhu a konkurenceschopnost, je možno hodnotit jako zásah do práva na svobodné podnikání ve smyslu článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

[37] Ochranu svobodného podnikání sice nelze v žádném případě absolutizovat, nicméně Ústavní soud opakovaně ve svých nálezech vyjádřil nutnost chránit hospodářskou soutěž jakožto ústavní hodnotu. V nálezu IV. ÚS 27/09 k této ochraně uvedl: "*Právo na svobodné podnikání podle čl. 26 Listiny, jež v tomto případě působí jako objektivní hodnota ovlivňující výklad podústavního práva, je navíc nutné vykládat spolu se zásadou materiálního právního státu zakotvenou v čl. 1 odst. 1 Ústavy. Takto vyloženo dává uvedené ustanovení obecným soudům povinnost poskytnout ochranu podnikatelské činnosti, pokud je do ní zasaženo způsobem, který se příčí elementárním pravidlům férovosti a dobrým mravům soutěže.*" Nejvyšší správní soud v souladu s tímto přístupem konstatuje, že v projednávané věci lze mít důvodnou pochybnost o tom, že by mohlo být porušeno právo stěžovatele na ochranu jeho podnikání a respektování obchodního tajemství chráněné článkem 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Proto je nutno v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které nepřipouští vyloučení přezkumu u rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod, nepoužít v této věci kompetenční výluku dle § 70 písm. c) s. ř. s. vůči rozhodnutí o nevyloučení znalce. Tento výklad je v souladu i s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42, dle něhož: "*Mezemi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky: proto při jejich používání je nutno vždy klást si otázku, proč zákon určitou kompetenční výluku obsahuje, a respektovat její smysl; nepřípustný je zejména formalistický výklad, dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v*

pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva". Soud je tedy povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se napadené rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to zejména základních práv zaručených Listinou; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu (shodně viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54).

[38] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů považuje závěr krajského soudu, podle kterého může soud stěžovateli poskytnout efektivní ochranu pouze v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci samé, tj. rozhodnutí žalovaného o dani z příjmů, za nesprávný. Krajský soud své rozhodnutí podložil pouze obecnými úvahami, bez jejich přímé aplikace na skutkový stav v projednávané věci. V důsledku toho použil odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou nelze na danou situaci použít. Krajský soud z judikátů citoval pasáže, které přímo odporují skutkovému stavu v projednávané věci, aniž se těmito rozpory zabýval.

[39] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v napadené věci rozhodnutí o nevyloučení znalce není rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení [§ 70 písm. c) s. ř. s.] a které není přezkoumatelné samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Efektivním prostředkem ochrany v případě opodstatněného tvrzení, že v daňovém řízení byl ustanoven znalec, který daňový subjekt může poškodit na ústavně zaručených právech již v průběhu výkonu znalecké činnosti a nikoliv pouze jeho výsledkem, je žaloba proti rozhodnutí žalovaného o nevyloučení znalce.

[40] Stěžovatel označil žalobu podanou ke krajskému soudu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Z jejího obsahu a z formulace petitu však byly zřejmé zjevné rozpory mezi tímto označením a ochranou, které se domáhal. Stěžovatel popsal rozhodnutí vydané žalovaným o ustanovení a nevyloučení znalce, uvedl, že se jimi cítí být zkrácen na svých právech. V žalobě výslovně uvedl, že nezákonný zásah žalovaného je možné spatřovat především v jeho ustanovení na základě rozhodnutí a dále na skutečnosti, že rozhodnutím žalovaného nebyl pro podjatost vyloučen. Jedná se o zásadní rozpory mezi označením a obsahem podání, které byl krajský soud povinen odstranit.

[41] Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně apeloval na krajské soudy, aby v případě jakýchkoliv rozporů a nejasností mezi obsahem žaloby a jejího petitu daly žalobci příležitost případné vady odstranit (viz např. rozhodnutí rozšířeného senátu čj. 7 Aps 3/2008-98 ze dne 16. 11. 2010, dále rozhodnutí sp. zn. 2 As 86/2010, sp. zn. 7 Aps 2/2009). Podle této ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu žalobcem formulovaný petit obsahuje logické rozpory mezi označením žaloby, jejím obsahem, argumentací a petitem, a tuto vadu je třeba před rozhodnutím ve věci samé (nebo jiným rozhodnutím, kterým se řízení končí) odstranit postupem dle § 37 s. ř. s.

[42] Stejný postup je nutno použít i v projednávané věci. Je zřejmé, že stěžovatel žalobu označil jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, nicméně v jejím obsahu předkládal argumenty zpochybňující výhradně zákonnost rozhodnutí, zejména rozhodnutí

o nevyloučení znalce ze dne 31. 3. 2016. Tyto rozpory jsou obsaženy i ve formulaci petitu. Nejvyšší správní soud proto napadené usnesení krajského soudu zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[43] V dalším řízení bude na krajském soudu, aby v součinnosti se žalobcem nejprve odstranil popsané vady žaloby a postavil tak najisto, čeho se žalobce ve skutečnosti domáhá, a teprve poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

[44] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

[45] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. května 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu