ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého, v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o.**, v konkursu, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci ochrany před nezákonnými zásahy žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2017, č. j. 29 A 226/2016 - 62,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2017, č. j. 29 A 226/2016 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku 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.“), odmítnuta pro nedostatek podmínek řízení (spočívajících v nevyčerpání jiných prostředků ochrany) její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Stěžovatelka se v žalobě domáhala určení, že ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu, vedeného v souvislosti s řízením o zajištění daně, bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, znepřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, a žalovaný je povinen zpřístupnit písemnost č. j. 1501189/16.

[2] Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka podanou zásahovou žalobou brojí proti dvěma zásahům spočívajícím v nepřeřazení požadované písemnosti z vyhledávací do veřejné části daňového spisu a v znepřístupnění této písemnosti. Zároveň se domáhala, aby soud rozhodl, že je žalovaný povinen požadovanou písemnost žalobci zpřístupnit.

[3] Dle § 85 s. ř. s. je žaloba „*nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*“. Stěžovatelka se nedomáhala pouhého určení nezákonnosti zásahu, nýbrž i uložení povinnosti žalovanému požadovanou písemnost zpřístupnit. Za takových podmínek bylo třeba trvat na splnění podmínky spočívající ve vyčerpání „jiných prostředků nápravy“ před podáním žaloby.

[4] Z podrobné rekapitulace vývoje celé věci, kterou stěžovatelka doprovodila i odkazy na přílohy připojené k žalobě, vyplývá, že pouze vznesla opakované žádosti na zpřístupnění písemnosti, nevyužila však stížnostního mechanismu dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Tuto skutečnost potvrzuje rovněž vyjádření žalovaného k žalobě, jakož i obsah postoupeného správního spisu.

[5] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, vyplývá, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby dle soudního řádu správního, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona. Přestože se citovaný rozsudek týká zejména problematiky daňové kontroly, jeho dosah je širší a týká se otázky přípustnosti zásahové žaloby proti zásahům správce daně i v jiných případech, než vázaných striktně na provádění daňové kontroly (lze ovšem poznamenat, že dle žalovaným postoupeného spisového materiálu byly ve věci zahájeny i daňové kontroly daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období a zajišťovací příkaz, který měl být vydán i na základě písemnosti, se tak týká právě otázek spojených s příslušnými daňovými kontrolami).

[6] Uvedenému názoru soudu nasvědčuje i závěr vyslovený v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 62 A 12/2016 - 62, (věc se rovněž týkala problematiky vedení vyhledávací části spisu), dle něhož, v souvislosti s posuzováním splnění podmínek řízení, „*stížnost proti vedení spisu nezákonným způsobem v daném případě splňuje podmínky jiného prostředku ochrany, neboť podle § 261 odst. 5 daňového řádu, byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele. Z citovaného ustanovení podle soudu vyplývá, že takový postup správce daně (opatření k nápravě) nelze hypoteticky v návaznosti na konkrétní skutkové okolnosti vyloučit ani v případě spisu žurnalizovaného či číslovaného nesprávným způsobem*“ (kasační stížnost proti citovanému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016 - 38).

[7] Stěžovatelka měla před podáním žaloby povinnost vyčerpat prostředek nápravy (stížnost) dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, resp. § 261 odst. 6 daňového řádu (samotnou žádost, byť opakovanou, o zaslání písemnosti nelze za takovou stížnost

považovat). Neučinila-li tak, je třeba žalobu považovat za nepřípustnou ve smyslu § 85 s. ř. s. Stěžovatelka se nedomáhala pouze určení, že zásah byl nezákonný, ale rovněž stanovení konkrétní povinnosti žalovanému, pročež se neuplatnila „vstřícnější" podmínka pro podání žaloby dle § 85, část věty za středníkem, s. ř. s.

[8] Soud si byl vědom, že usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 11. 2016, č. j. KSCB 41 INS 18021/2016 – A-107, byl zjištěn úpadek stěžovatelky, jakož i toho, že usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2017, č. j. KSCB 41 INS 18021/2016 – B-82, byl na její majetek prohlášen konkurs. Soud však tyto skutečnosti nepovažoval za důvod pro přerušení řízení ve smyslu § 140a a § 263 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), a to s ohledem na to, že žaloba se týkala napadení postupu správce daně v souvislosti se zajišťovacím příkazem, přičemž dle judikatury Nejvyššího správního soudu zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu, který byl vydán k zajištění majetkové podstaty úpadce, neovlivňuje výši jeho majetkové podstaty a soudní řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu se proto prohlášením konkursu nepřerušuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33, publikovaný pod č. 3292/2015 Sb. NSS).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[9] Proti usnesení krajského soudu podala stěžovatelka obsáhlou kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) b) d) a e) s. ř. s.

[10] Po stručné rekapitulaci skutkového stavu namítá, že krajský soud žádným způsobem nezohlednil, že požadovala nejen přímou ochranu před namítaným zásahem (petit, kterým soud žádala, aby rozhodl, že „*Odvolací finanční ředitelství je povinno žalobci zpřístupnit písemnosti je 1501189/16),* ale domáhala se i určení, že *„ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu, vedeného v souvislosti s řízením o zajištění daně, bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem"*, ale i určení, že *nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem"*.

[11] Pokud měl krajský soud za to, že bez vyčerpání stížnosti dle § 261 daňového řádu nemohlo být o přímé ochraně rozhodnuto, nic mu nebránilo, aby věcně rozhodl o zbývajících dvou deklaratorních petitech. Je-li u žaloby na ochranu před nezákonným zásahem zvolen žalobní typ správně, je správní soud povinen vypořádat věcné námitky, nikoli žalobu v této části odmítnout.

[12] Napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud žádným způsobem nevysvětlil, proč nelze opakovanou žádost o zaslání uvedené písemnosti považovat za stížnost dle § 261 daňového řádu. Podání daňového subjektu je dle § 80 odst. 2 daňového řádu třeba posuzovat dle jeho skutečného obsahu. Stěžovatelka se domáhala svého práva na zpřístupnění dané písemnosti opakovaně, a to jak u správce daně (Finančního úřadu pro Jihočeský kraj), tak jeho nadřízeného orgánu (Odvolacího finančního ředitelství). Oba tyto orgány jí z různých důvodů požadovanou písemnost zpřístupnit odmítly. Nejedná se tedy o případ, kdy by se stěžovatelka nepokoušela o nápravu vadného stavu prostředky, které ji daňový řád umožňuje. Krajský soud za nesprávné materiální posouzení uplatněných prostředků činí fakticky odpovědnou stěžovatelku.

[13] Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48, ze kterého vyplývá, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nemůže žalobce požadovat vydání určovacího výroku, že žalovaný zásah byl nezákonný, dokud tento zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo hrozí jeho opakování. Stěžovatelka se podanou žalobou domáhala zpřístupnění dotčené písemnosti, to je ukončení žalovaného zásahů, a proto soud nemohl postupovat způsobem, který navrhuje.

[15] Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že závěr krajského soudu má jednoznačnou oporu ve spisovém materiálu. Žádná z žádostí stěžovatelky ve svém textu neobsahuje zmínky o stížnosti, přičemž ani při nejširším výkladu z těchto podání nelze dospět k závěru, že by se jednalo o opravné prostředky ve smyslu § 261 daňového řádu.

[16] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] 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 ve smyslu § 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.

[18] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka byla či nebyla povinna před podáním žaloby vyčerpat opravný prostředek ve formě stížnosti dle § 261 daňového řádu.

[19] Podle § 82 s. ř. s. [k]*aždý, 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 byl nezákonný*.

[20] Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, *lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*.

[21] Text § 85, věty poslední, s. ř. s. je jednoznačný a k jeho vyložení postačuje již pouhý gramatický výklad. Výslovnému znění zákona odpovídá i důvodová zpráva k zákonu č. 303/2011 Sb., který s účinností od 1. 1. 2012 zakotvil možnost soudu formulovat v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem deklaratorní výrok určující, že zásah byl nezákonný.

[22] Podle důvodové zprávy má nová právní úprava řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu zajistit vyšší standard ochrany tím, že umožní fyzickým a právnickým osobám domáhat se deklarování nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu tehdy, pokud již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí jeho opakování. I pouhé konstatování nezákonnosti zásahu může být podle zákonodárce pro občany velmi důležité, neboť u veřejnosti posiluje důvěru v právní stát a napomáhá kultivovat činnost orgánů veřejné správy. Vedle odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem má nová právní úprava zásahové žaloby především významný satisfakční efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb. není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti zásahu soudem. V důvodové zprávě je výslovně uvedeno „[r]*ozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, neuspokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného*“ (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 303/2011 Sb., sněmovní tisk č. 319/0, 6. volební období, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz).

[23] Pro přípustnost deklaratorní žaloby tedy byly zvolněny podmínky; pro její podání není nutné předchozí vyčerpání jiných opravných prostředků. Zcela logicky lze tedy konstatovat, že v případě nevyužití opravného prostředku započne subjektivní lhůta pro podání žaloby běžet podle obecného pravidla, tudíž okamžikem vědomosti žalobce o nezákonném zásahu.

[24] Rozhodující pro posouzení požadované ochrany jsou kromě popisu vytýkaného jednání i důvody, pro které považuje stěžovatelka zásahy za nezákonné a k jakému časovému okamžiku lze tuto tvrzenou nezákonnost ukotvit.

[25] Z obsahu žaloby Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka spatřovala nezákonný zásah jednak v tom, že správce daně k okamžiku hodnocení důkazů (tj. ihned po vydání vykonatelných zajišťovacích příkazů dne 22. 6. 2016) v rozporu s § 65 odst. 1 a 2 daňového řádu nepřeřadil spornou písemnost z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, a dále že ji tuto písemnost ani po opakovaných žádostech znepřístupnil.

[26] Nejvyšší správní soud zvažoval, zda obsahově nejde stále o jedno a totéž, tedy o znepřístupnění požadované písemnosti, byť se stěžovatelka v kasační stížnosti snaží účelově tvrdit, že namítala tři různé nezákonné zásahy.

[27] Bez ohledu na stěžovatelkou uváděné tři petity v žalobě, je z obsahu žaloby zcela zřejmé, že ve skutečnosti se domáhá ochrany proti dvěma zásahům správce daně (jak ostatně uvedl sám krajský soud, a proto měla být krajským soudem mj. vyzvána k zaplacení dvou soudních poplatků, nikoli pouze jednoho). Stěžovatelka ukotvila první tvrzený zásah spočívající v nepřeřazení požadované písemnosti z vyhledávácí části spisu do veřejné části spisu nejpozději k datu vydání zajišťovacích příkazů, druhý pak spatřovala v trvajícím znepřístupnění požadované písemnosti.

[28] Ačkoliv ponechání požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu může mít na první pohled stejnou povahu jako trvající znepřístupnění požadované písemnosti, jedná se o dvě různá jednání, která, pokud jsou skutečně nezákonná, mohou mít rozdílné dopady do práv daňového subjektu. Pozdější zpřístupnění důkazu totiž samo o sobě nevylučuje deklaratorní žalobu na neposkytnutí tohoto důkazu k určitému datu, které může být dle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové. V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování.

[29] Z výše uvedeného je více než zřejmé, že nezákonné jednání v podobě nepřeřazení či ponechání požadované písemnosti ve vyhledávací části spisu k datu vydání zajišťovacích příkazů považovala stěžovatelka za ukončené a v této části byla její žaloba žalobou určovací, čemuž odpovídá i petit (i). Nebylo proto její povinností před podáním žaloby vyčerpat stížnost dle § 261 daňového řádu, jak nesprávně dovodil krajský soud.

[30] Druhým petitem (ii): *nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 bylo dle § 87 s. ř. s. bylo nezákonným zásahem*, a třetím petitem (iii): *žalovaný je povinen zpřístupnit písemnost č. j. 1501189/16*; se stěžovatelka domáhala jednoho a téhož, totiž ochrany před nezákonným jednáním správce daně spočívajícím v trvajícím znepřístupnění požadované písemnosti. Při posuzování této žaloby bylo nutno vycházet ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Aps 4/2013, dle kterých je prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby proti nezákonnému postupu správce daně, nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona.

[31] Se stěžovatelkou lze souhlasit, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, z jakého důvodu nelze opakované žádosti na zpřístupnění požadované písemnosti považovat za stížnosti dle § 261 daňového řádu. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatelka se obrátila jak na správce daně prvního stupně, tak na Odvolací finanční ředitelství. Soud přisvědčil argumentaci žalovaného z vyjádření k žalobě, aniž by však obsah těchto písemností alespoň stručně z hlediska jejich obsahu vyhodnotil. V této části je tedy rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Kasační stížnost je tedy důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[34] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 8. listopadu 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu