ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. R.**, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 A 161/2016 - 24,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2017, č. j. 22 A 161/2016 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud vyhověl žalobě na ochranu před nezákonným zásahem stěžovatele. Žalobce spatřoval nezákonný zásah stěžovatele v nevydání opisu písemnosti č. j. 849347/15/3213-50524-805211 (dále jen „písemnost“) označené ve vyhledávací části spisu daňového subjektu jako komunikace s Policií České republiky.

[2] V projednávané věci je nesporné, že stěžovatel vytvořil písemnost - oznámení o podezření ze spáchání trestného činu (dále také jen „trestní oznámení“) - a že ji zařadil do vyhledávací části daňového spisu, a proto žalobce (daňový subjekt) nemá přístup k jejímu obsahu. Jemu je přístupný pouze soupis písemností ve vyhledávací části spisu, nikoli jejich obsah [§ 66 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“)]. Žalobce žádal stěžovatele o poskytnutí opisu písemnosti, což stěžovatel odmítl s poukazem na výše uvedené.

[3] Proti tomu žalobce brojil nejprve stížností podle § 261 daňového řádu. V ní uvedl, že trestní oznámení nepatří mezi ty písemnosti, které je stěžovatel jako správce daně oprávněn zařadit do vyhledávací části spisu [§ 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu], a že

nespecifikoval, jaký druh informace písemnost obsahuje a proč spadá do některé z kategorií upravených v citovaných ustanoveních daňového řádu. Stěžovatel reagoval na stížnost tak, že žalobci nelze umožnit nahlédnutí do obsahu písemnosti. Odůvodnil to zejména tím, že písemnost slouží výlučně pro potřeby správce daně. Správce daně zde nevystupuje „v klasickém vztahu k daňovému subjektu, ale ve vztahu k jinému orgánu veřejné moci", písemnost nemůže mít vliv na výsledek správy daní.

[4] Žalobce poté podal stížnost nadřízenému orgánu stěžovatele podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Ten stížnost vyhodnotil jako nedůvodnou z totožných důvodů.

[5] Proti postupu stěžovatele brojil žalobce žalobou a jeho jednání označil za nezákonný zásah. Svoji žalobní argumentaci vystavěl na tom, že písemnost nesplňuje žádnou z podmínek podle § 65 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu.

[6] Krajský soud žalobě vyhověl. Uvedl, že nevydání opisu písemnosti bylo nezákonným zásahem stěžovatele a přikázal mu, aby umožnil žalobci nahlédnout do této písemnosti ve lhůtě deseti dnů od právní moci napadeného rozsudku.

[7] Přisvědčil žalobci, že dotčená písemnost nesplňuje podmínky pro zařazení do vyhledávací části daňového spisu. Právě proto, že je adresována mimo soustavu finanční správy, nemůže být podřazena pod § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, protože svým obsahem není písemností sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Stěžovatel totiž jejím prostřednictvím informoval orgány činné v trestním řízení o skutečnostech, které zjistil při správě daně a jež by mohly být významné z hlediska trestněprávní odpovědnosti žalobce jako daňového subjektu.

[8] Písemnost bezesporu obsahuje informace, které mohou významně zasáhnout do právní sféry žalobce. Pokud je obsažena ve vyhledávací části daňového spisu, ačkoliv do ní evidentně nepatří, pak bylo povinností stěžovatele umožnit žalobci nahlédnutí do obsahu této písemnosti.

II. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[10] Stěžovatel především polemizuje s právním posouzením věci a trvá na tom, že písemnost splňuje podmínku uvedenou v § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť jde o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně. V odůvodnění napadeného rozsudku spatřuje „logickou mezeru". Krajský soud totiž připustil, že obecně pod § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu lze podřadit písemnost, která nemá bezprostřední vliv na výsledek správy daní vůči daňovému subjektu, současně však uvedl, že trestní oznámení pod uvedené ustanovení podřadit nelze, protože je adresované mimo finanční správu a tyto informace mohou významně zasáhnout do právní sféry žalobce.

[11] Stěžovatel připomíná, že v písemnosti jsou obsaženy informace, které Policii České republiky poskytl za jiným účelem, než je správa daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Okamžikem jejího odeslání proto opouštějí sféru správy daní (oblast, v jejímž rámci daňový spis působí).

[12] Z napadeného rozsudku není zřejmé, jak se písemnost dotýká práv a povinností žalobce. Stěžovatel připomněl, že již v řízení před krajským soudem namítal, že do právní sféry žalobce mohou zasáhnout teprve úkony orgánů činných v trestním řízení. Krajský soud se však s touto argumentací nevypořádal.

[13] Poukazuje také na to, že žalobce podle trestního řádu nemá právo na nahlížení do trestního spisu, ledaže by byl v procesním postavení obviněného, poškozeného či zúčastněné osoby (§ 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů). Osoba podezřelá z trestného činu (nemá-li procesní postavení obviněného – pozn. soudu) nemá právo na přístup k trestnímu oznámení, které je obsaženo ve spise, jenž vede Policie České republiky. V opačném případě by orgány činné v trestním řízení nemohly účinně vyšetřovat trestnou činnost, např. prostřednictvím operativně pátracích prostředků. Úmyslem zákonodárce nebylo, aby osoba podezřelá (u daňových trestných činů typicky daňový subjekt) měla možnost získat informaci o trestním oznámení z daňového spisu, neboť tímto by mohl být zmařen účel trestního řízení.

[14] Stěžovatel nakonec uvádí, že pokud by byl správný závěr, že písemnost nelze podřadit pod § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, následkem takového názoru nemůže být její zařazení do „veřejné“ části daňového spisu, ale naopak závěr, že součástí daňového spisu nemá být vůbec. Tento závěr odpovídá § 64 odst. 1 daňového řádu, podle něhož se do spisu zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Trestní oznámení mezi tyto písemnosti nepatří, neboť nemá vliv na výsledek správy daní.

[15] Žalobce se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] 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 za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek 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.

[17] Z obsahu žaloby soud zjistil, že žalobce označil „nevydání opisu“ písemnosti za nezákonný zásah, protože byl „1) přímo zkrácen 2) nezákonným zásahem 3) správního orgánu 4) nejde o rozhodnutí 5) je veden přímo proti žalobci.“ K těmto všeobecným tvrzením nic dalšího neuvedl a ve zbylé části žaloby pouze předložil právní argumentaci, z jakého důvodu nemá být písemnost zařazena do vyhledávací části daňového spisu.

[18] Podle § 82 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 byl nezákonný.*

[19] V dané věci je nutno zkoumat, zda „[z]*ásah tvrzený stěžovatelem splňuje tzv. definiční znaky zásahu uvedené v § 82 s. ř. s., neboť není možno se domáhat ochrany před jakýmkoliv zásahem, který, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, kumulativně splňuje následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (tj. "zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), který byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Prvotně jsou soudy ve správním soudnictví povinny zkoumat splnění podmínky č. 4, tedy existenci zásahu, neboť jak již bylo řečeno výše, neexistence zásahu vede k nepřijatelnosti žaloby. Ostatní definiční znaky zásahu (tj. podmínky pod č. 1 až 3 a 5 až 6) jsou již hodnocením věcné legitimace ústící do zákazu a příkazu správnímu orgánu nebo do zamítnutí žaloby (§ 87 odst. 2 a 3 s. ř. s.)*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Aps 1/2007 - 68).

[20] Napadený rozsudek však požadavkům vyplývajícím ze shora citované judikatury nedostál. Namísto, aby krajský soud u tvrzeného nezákonného zásahu posoudil, zda byly splněny podmínky pro to, aby žalobci byla poskytnuta soudní ochrana, svou úlohu při soudním přezkumu namítaného nezákonného zásahu si zjednodušil. Aniž by zkoumal naplnění výše uvedených podmínek, rovnou přikročil k meritornímu posouzení žaloby. Zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[21] Krajský soud se nezabýval tím, zda byly kumulativně splněny výše uvedené podmínky, nevzal ani v potaz, že žalobce kromě obecného prohlášení, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem a že nejde o rozhodnutí (viz odstavec [17] výše), nepředložil žádné tvrzení dokládající nezákonný zásah. Zejména neuvedl, jaká jeho veřejná subjektivní práva měla být tvrzeným zásahem přímo zkrácena.

[22] Tato tvrzení nevyplývají ani z jeho odkazů na judikaturu Ústavního soudu k otázce nahlížení do spisu v daňovém řízení (usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 164/02, a nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01). Odkazy na judikaturu navíc nejsou příléhavé, protože citovaná rozhodnutí Ústavního soudu se týkají zkrácení procesních práv daňových subjektů v daňovém řízení, které mělo či mohlo mít za důsledek chybné vyměření daně (např. v situaci, kdy byla stanovena daň podle pomůcek).

[23] Nejvyšší správní soud si je vědom judikatury k otázce nahlížení do spisu v daňovém řízení, z níž mimo jiné vyplývá, že odepření práva nahlížet do spisu může samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu, neboť tímto může být znemožněno právo daňového subjektu na efektivní procesní obranu (např. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51). V tomto případě (stejně jako v případech judikovaných Ústavním soudem) se však jednalo o zásah do práv daňového subjektu v rámci daňového řízení. Naopak v posuzovaném případě žalobce netvrdí, že by znalost písemnosti měla mít nějaký vliv na výsledek daňového řízení či na jeho fiskální povinnosti. Na tuto skutečnost stěžovatel upozorňoval již v řízení před krajským soudem a připomněl, že do právní sféry žalobce mohou zasáhnout teprve úkony orgánů činných v trestním řízení.

[24] Krajský soud musí existenci zásahu do práv žalobce prozkoumat a zhodnotit. Jinými slovy není zřejmé, v čem by znalost písemnosti mohla přispět k výkonu subjektivních práv žalobce a proč by je její neznalost měla přímo negativně ovlivnit.

[25] Kromě toho se krajský soud nezabýval otázkou, zda se jedná o žalobu, v níž se žalobce domáhá ochrany proti ukončenému zásahu deklaratorním petitem (v žalobním návrhu je uvedeno, že „nevydání opisu *bylo* nezákonným zásahem“), či o žalobu proti zásahu trvajícímu.

[26] Právní úprava totiž umožňuje soudu v případě žaloby směřující proti nezákonnému zásahu rozhodnout deklaratorním nebo konstitutivním výrokem. Konstitutivní výrok přichází v úvahu tehdy, pokud zásah nebo jeho důsledky trvají, deklaratorní výrok pak přichází v úvahu pouze tehdy, pokud došlo k ukončení zásahu. Jestliže zásah, resp. jeho důsledky trvají, může se žalobce domáhat vydání přikazujícího výroku na plnění. Žalobní návrh (petit žaloby) je pro soud závazný (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, a ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48).

[27] Protože krajský soud nevěnoval pozornost tomuto rozlišení, ve výrocích I. a II. napadeného rozsudku aproboval vzájemně rozporné návrhy žalobce. Výsledkem je, že zatímco výrok I. směřuje do minulosti a užívá minulého času (určité jednání *bylo* nezákonným zásahem), výrok II. směřuje do budoucnosti (žalovanému *se přikazuje, aby umožnil* žalobci nahlédnout do písemnosti ve lhůtě deseti dní od právní moci rozsudku). Krajský soud však měl žalobce vyzvat k úpravě žalobního petitu, nikoli jej mechanicky přejímat i s jeho nedostatky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48).

[28] Nakonec je třeba krajskému soudu vytknout, že se nevypořádal s argumentací stěžovatele, kterou uvedl ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 12. 2016. Stěžovatel namítal, že písemnost nemá vliv na postavení žalobce v rámci správy daní a že je třeba při rozhodování ve věci zohlednit nejen právní úpravu obsaženou v daňovém řádu, ale i úpravu týkající se nahlížení do spisu obsaženou v trestním řádu.

[29] S krajským soudem lze souhlasit pouze v tom, že § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu na písemnost nedopadá a není udržitelné tvrzení stěžovatele, že jde o písemnost „interní“, pokud je adresována jinému správnímu orgánu (Policii České republiky). Nemůže tedy jít o „písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně“, pokud je očividné, že písemnost naopak slouží pro potřeby komunikace navenek s jiným správním orgánem. To samo o sobě ovšem neznamená, že žalobce má právo na vydání opisu

písemnosti. Stěžovateli je proto třeba přisvědčit v tom, že je nutné se zabývat i otázkou, zda písemnost měla být zařazena do daňového spisu, a zodpovědět, zda mělo být žalobci umožněno nahlédnout do obsahu této písemnosti, přestože podle trestního řádu nemá právo na nahlížení do trestního spisu, ledaže by byl v procesním postavení obviněného, poškozeného či zúčastněné osoby.

[30] Stejně tak nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že pokud se písemnost ve vyhledávací části daňového spisu nachází, ačkoliv do ní nepatří, musel stěžovatel žalobci nahlédnutí do této písemnosti umožnit. Je tomu právě naopak: písemnosti, které nenáleží do daňového spisu podle § 64 daňového řádu, správce daně nemůže daňovému subjektu poskytovat už jen proto, že mohou obsahovat informace a údaje týkajících se jiných osob. Právo nahlížet do spisu podle § 66 daňového řádu se přirozeně týká právě jen daňového spisu a písemností, které do něj po právu náležejí, nikoli písemností, které se – ať již nedopatřením, mylným posouzením charakteru písemnosti či z jakéhokoli jiného důvodu – v daňovém spise ocitly.

[31] Krajský soud je tedy v dalším řízení povinen na prvním místě zkoumat, zda namítané jednání stěžovatele splňuje všechna zákonná kritéria nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s. v kontextu konstantní judikatury, otázkou povahy žaloby (žaloba proti ukončenému nezákonnému zásahu versus žaloba proti trvajícímu zásahu) a tím, zda povaze žaloby odpovídá žalobní návrh. Teprve pokud bude toto splněno a vytýkané jednání bude naplňovat kritéria nezákonného zásahu, může krajský soud posuzovat právní otázku postupu stěžovatele při nevydání opisu písemnosti. V tomto posouzení musí vzít na zřetel argumenty stěžovatele a věnovat pozornost nejen aplikaci daňového řádu, ale i trestního řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů je napadený rozsudek nezákonný pro nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení rozhodné právní otázky krajským soudem. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

[34] O náhradě nákladů řízení o 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 20. února 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu