

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: **RAMI TRADE & INDUSTRY s.r.o.,** se sídlem Blatnička 169, Blatnička, 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 10. 1. 2018, č. j. 31 A 217/2017 - 206,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2018, č. j. 31 A 217/2017 - 206, **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 uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 85 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah se týkal jednání žalovaného ve věci nezpřístupnění určitých písemností v daňovém řízení k určitému datu, jakož i trvající nezpřístupnění těchto písemností. 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. Žaloba obsahovala tři žalobní návrhy.

[2] Žalobní návrhy zněly takto: (1.) ponechání písemností včetně všech příloh ve vyhledávací části spisu (následuje specifikace čísla spisu a příloh – pozn. soudu) bylo dle § 87 zákona s. ř. s., nezákonným zásahem, (2.) neposkytnutí písemností včetně všech příloh ve vyhledávací části spisu (následuje specifikace čísla spisu a příloh) bylo dle § 87 s. ř. s.

nezákonným zásahem a (3.) žalovaný je povinen žalobkyni zpřístupnit písemnosti včetně všech příloh (následuje specifikace příloh).

[3] Krajský soud nejprve usnesením ze dne 27. 7. 2017, č. j. 31 A 228/2017 - 187, které nebylo odůvodněno (viz § 55 odst. 4 s. ř. s.) rozhodl tak, že žaloba v části 2, tj. ve které se stěžovatelka domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu, se vylučuje k samostatnému projednání. Žalobu proti takto vyloučenému žalobnímu návrhu usnesením ze dne 10. 1. 2018, č. j. 31 A 228/2017 - 150, odmítl. Věc je vedena u NSS pod sp. zn. 9 Afs 60/2018.

[4] Obsahově zcela shodným usnesením, specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku pak odmítl pro nepřípustnost i žalobu v projednávané věci. V napadeném usnesení nejprve citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel pro posuzování přípustnosti žalob na ochranu před nezákonným zásahem. Dále konstatoval, že s ohledem na to, že ze správního spisu a také ze samotné žaloby zjistil, že stěžovatelka podala proti platebním výměrům vydaným v rámci daňového řízení odvolání a v rámci tohoto odvolacího řízení může uplatňovat veškeré námitky uvedené v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, může se tak ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka napadá v záhlaví specifikované usnesení kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Namítá, že napadené usnesení je nezákonné a nepřezkoumatelné. Je totiž naprosto textově shodné (vyjma čísla jednacího v záhlaví každé strany) s usnesením ze dne 10. 1. 2018, č. j. 31 A 228/2017 - 150, jímž krajský soud odmítl žalobu o nároku uplatněném v žalobě pod 2. Není z něj tedy patrné, jak v nyní projednávané věci soud rozhodl. Krajský soud vůbec nezohlednil, že žalobní návrh 2. vyloučil k samostatnému projednání. V důsledku tohoto pochybení krajský soud *de facto* v téže věci rozhodl dvakrát.

[7] Připomíná, že bez ohledu na jí uváděné tři petity v žalobě, je z jejího obsahu zcela zřejmé, že se ve skutečnosti domáhala ochrany proti dvěma zásahům správce daně, a to *i)* ponechání či nepřeřazení požadovaných písemností ve vyhledávací části spisu bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem a *ii)* ochrany proti trvajícímu zásahu v podobě neposkytnutí písemností, přičemž žádala, aby soud rozhodl, že žalovaný je povinen písemnosti, včetně všech souvisejících příloh zpřístupnit. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40, ve věci *Elektra.* O žalobních petitech spočívajících v neposkytnutí/nezpřístupnění písemností mělo být rozhodováno současně, neboť se jedná o trvající znepřístupnění požadovaných písemností.

[8] U deklaratorní žaloby není podmínkou její přípustnosti vyčerpání jiných opravných prostředků (§ 85 s. ř. s., věta za středníkem), přesto tak stěžovatelka učinila (podala stížnost a žádost o prošetření postupu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2006 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro posuzovaný případ). Odkázala na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, věc *Hopr Trade,* který sjednotil dosud rozpornou judikaturu a nadále nepodmiňuje podání jak deklaratorní,

tak zápůrčí žaloby vyčerpáním stížností dle § 261 daňového řádu. Výslovně odkazuje na jeho bod 53, ve kterém rozšířený senát zdůraznil, že „*dojde-li v důsledku jeho sjednocovací činnosti k judikatornímu odklonu, nelze nově přijatý názor zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu (srov. též rozsudek ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 34/2009 - 65)*“. Za jiný opravný prostředek dle jejího názoru nelze považovat ani žalobu dle § 65 s. ř. s. proti konečnému rozhodnutí ve věci.

[9] Stěžovatelka obsáhle cituje z rozsudku NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, dle kterého může „[o]*depření práva nahlížet do spisu 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.*“

[10] Navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud dostatečně a přesvědčivě ozřejmil, jaké důvody ho vedly k odmítnutí žaloby, a dodal, že i on se s napadeným usnesením plně ztotožňuje.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] 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.

[13] Z obsahu žaloby NSS ověřil, že stěžovatelka se domáhala jednak deklarace, že ponechání (1.), neposkytnutí (2.) požadovaných písemností včetně všech příloh ve vyhledávací části spisu nejpozději ke dni projednání zprávy o daňové kontrole bylo dle § 87 zákona s. ř. s. nezákonným zásahem, a dále se domáhala, aby soud uložil žalovanému povinnost jí požadované písemnosti včetně všech příloh zpřístupnit (3.).

[14] Krajský soud se povahou vytýkaného jednání vůbec nezabýval, žaloby označil bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění za zápůrčí, aniž by své úvahy blíže rozvinul a po vyloučení věci (petitu 2.) k samostatnému projednání dvěma zcela obsahově shodnými usneseními žaloby bez dalšího odmítl. Jeho odůvodnění spočívá 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. Rozhodnutí krajského soudu proto není způsobilé věcného přezkumu.

[15] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž uvedl, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat také ta rozhodnutí, ze kterých „[n]*elze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se*

nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné."

[16] Právě tyto vady mj. vykazuje napadené usnesení. Z jeho výroku (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.

[17] 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 zápůrčí. 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.

[18] Nepřezkoumatelnost odůvodnění krajského soudu spočívá i v jeho věcném odůvodnění. Je pravdou, že konstantní judikatura z § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS, pokud jde o žalobu proti rozhodnutí, nebo rozsudek ze dne 20. 7. 2011, čj. 1 Aps 1/2011 - 101, věc *F plus H*, pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti). K otázce vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. NSS uvedl, že „[p]*římo žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění" zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.*" (rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS).

[19] Podle okolností však může být nejen zahájení, ale i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu v již cit. věci *Lesy Vyšší Brod*). NSS v této souvislosti již dříve judikoval, že „[d]*aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stižené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak*

představuje nezákonný zásah" (rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95). *Zásahová žaloba tedy chrání „proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení*" (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, věc *Olomoucký kraj*, bod 20).

[20] V rozhodnutí ze dne 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, věc *ALGON PLUS,* rozšířený senát shrnul, 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. Rozšířený senát výslovně uvedl, že pomocí zásahové žaloby „*nelze docílit „předstižného" posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň* (viz bod 42 uvedeného usnesení). Současně však rozšířený senát připustil, že daňový subjekt je 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. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole*" (viz bod 42 uvedeného usnesení).

[21] 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 konkrétnímu postupu správce daně (viz rozsudek sp. zn. 9 Afs 85/2016).

[22] 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 trvajícímu neposkytnutí důkazních prostředků, nemá vůči žalobě dle § 65 s. ř. s. proti konečnému meritornímu rozhodnutí vždy pouze subsidiární roli.

[23] Již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 - 132, věc *Profidebt*, NSS zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části daňového spisu, je nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části: „*Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů [...] Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně [...] Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje*

uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah".

[24] V rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 200/2017 NSS rozlišuje mezi dvěma možnými formami zásahu, tj. ponecháním požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu, a trvajícím znepřístupněním požadované písemnosti. NSS vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, 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*" (tamtéž, bod 28).

[25] 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.

[26] Text napadeného usnesení krajský soud sice rozhojnil o odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se žalob proti nezákonnému zásahu, neuvedl však, jaké závěry z ní plynou pro posuzovaný případ. Z jeho odůvodnění nelze seznat žádné konkrétní úvahy, které by odmítnutí žaloby (žalob) umožnily ve shora uvedeném smyslu podrobit věcnému přezkumu.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] 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.).

[28] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu