



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. M. G.**, zastoupený JUDr. Václavem Vlkem, advokátem, se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2017, č. j. 29 Af 138/2016 – 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobce brojil proti vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 12. 10. 2016, č. j. 44628/16/5100-41451-806485 (dále jen „napadený akt“). Krajský soud žalobce vyzval k tomu, aby odstranil vady svého podání tak, že uvede, zda se jedná o žalobu proti rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), nebo o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Žalobce sdělil, že minil podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.

[2] Krajský soud poté v záhlaví uvedeným usnesením (dále jen „napadené usnesení“) s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění

pozdějších předpisů, není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a proto žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 odst. 1 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. Dodal, že s ohledem na výslovně projevenou vůli žalobce neměl prostor k překvalifikování podané žaloby na jiný žalobní typ, jelikož by se tím dostal do rozporu s dispoziční zásadou správního soudnictví.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Proti napadenému usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž krajskému soudu předně vytyká, že nevzal v úvahu kontext správního řízení, jehož výsledkem byl žalobou napadený akt, ani procesní postavení stěžovatele. Předmětem správního řízení byla primárně stížnost stěžovatele jako svědka v daňovém řízení na postup žalovaného, resp. konkrétní úřední osoby, která v oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně podaném na policii uvedla nepravdivé skutečnosti a nepodložené, vyloženě nelogické spekulace týkající se stěžovatele. Stěžovatel tedy měl ve správním řízení specifické postavení, neboť nebyl daňovým subjektem. Proces vyřízení jeho stížnosti pak nebyl podmnožinou daňového řízení. V tom, že krajský soud nesprávně posoudil obsah napadeného aktu a řízení, které mu předcházelo, spatřuje stěžovatel naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadené usnesení, které bylo vydané na základě zkresleného předběžného závěru, pak dle mínění stěžovatele nemůže být přezkoumatelným způsobem odůvodněno, a tedy je naplněn i stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[4] Stěžovatel zdůrazňuje, že napadený akt nemá povahu procesního rozhodnutí, ale je rozhodnutím konečným a byl vydán v samostatném správním řízení, jehož účastníkem nebyla společnost KRM s. r. o. (daňový subjekt), nýbrž stěžovatel jako svědek. Tuto otázku měl krajský soud taktéž posoudit nesprávně i nepřezkoumatelně. Závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které krajský soud v napadeném usnesení citoval, pak stěžovatel pokládá za korektní, má však za to, že na souzenou věc nedopadají, neboť jeho procesní postavení bylo odlišné od tam posuzovaných případů. V situaci, kdy je proces vyřízení stížnosti pouze určitým dílčím postupem ve vztahu k daňovému řízení, je logické, že stížnost není přezkoumávána samostatně ve správním soudnictví, neboť soudnímu přezkumu podléhá až meritorní rozhodnutí. To však nebyl případ stěžovatele. Omezení možnosti přezkumu jediného správního rozhodnutí, které bylo ve vztahu ke stěžovateli vydáno, šlo nad rámec kompetenčních výluk soudního řádu správního a představovalo porušení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Z těchto důvodů stěžovatel opírá svou kasační stížnost o důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Ve zbývající části kasační stížnosti stěžovatel uvádí argumentaci k věci samé a tvrdí důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel spatřuje ve způsobu, jakým bylo naloženo s jeho stížností, zásah do svých práv, neboť vazební trestní stíhání je zvláště pro advokáta dehonestující, navíc bylo spojeno i s pozastavením výkonu advokacie, což se negativně projevilo výpadkem příjmů i úbytkem klientů.

[5] Žalovaný nevyužil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a podmínka dle § 105 odst. 2 s. ř. s. je taktéž splněna.

pokračování

[7] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[8] Vzhledem k tomu, že stěžovatel brojí proti usnesení, jímž byla jeho žaloba odmítnuta, přichází v úvahu pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Ten může obecně spočívat i v nesprávném posouzení právní otázky soudem, například aplikuje-li soud výjimku z přezkumu, která na věc nedopadá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2016, č. j. 6 As 2/2015 – 128; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nebo v jiné vadě řízení před soudem či v zásadních nedostacích odůvodnění [tedy v důvodech jinak spadajících pod písm. a) a d) téhož ustanovení]. Pokud jde o námitky týkající se věci samé (výtky vůči nezákonnosti napadeného aktu), které stěžovatel podřadil pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., těmi se Nejvyšší správní soud v tomto řízení zabývat nemůže, neboť se mýjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[9] Nejvyšší správní soud na úvod rekapituluje, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vedl daňové řízení se společností KRM s. r. o., v jehož průběhu předvolal stěžovatele k podání svědecké výpovědi. Po vyhodnocení skutečností, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, zaslal správce daně (resp. ředitel Územního pracoviště pro Prahu 10) Policii České republiky oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel byl v trestním oznámení na několika místech zmiňován a poté, co se o trestním oznámení dozvěděl, podal ke správci daně stížnost, jejímž prostřednictvím žádal o prošetření postupu úřední osoby (ředitele územního pracoviště). Měl za to, že úřední osoba vykročila z mezí přípustného správního uvážení a učinila nepodložené závěry a závěry, které jí nepříslušely, čímž neoprávněně zasáhla do práv stěžovatele. Stěžovatel tvrdil, že o něm úřední osoba uvedla v trestním oznámení lživé informace a činila úsudky o jeho protiprávní činnosti. Správce daně na stížnost reagoval vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 15. 7. 2016 a s odkazem na § 261 odst. 3 daňového řádu ji vyhodnotil jako nedůvodnou. Dne 3. 8. 2016 stěžovatel podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (doplněnou podáním ze dne 22. 9. 2016), kterou žalovaný shledal nedůvodnou, o čemž stěžovatele informoval vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 12. 10. 2016 (tento akt byl žalobou napaden).

[10] Úkolem Nejvyššího správního soudu v tomto řízení není přezkoumávat postup úřední osoby, která podala trestní oznámení, ani zvažovat, zda správní orgány dospěly ke správnému závěru, když neshledaly stěžovatelovu stížnost a žádost důvodnou. Na základě kasační stížnosti je třeba uvážít pouze to, zda napadený akt byl – navzdory jeho formálnímu označení – rozhodnutím *sui generis*, kterým bylo rozhodováno o právech a povinnostech stěžovatele a proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.

[11] Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. stanoví, že „[k]do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závažně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen ‘rozhodnutí’), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.“

[12] Vymezením, které úkony jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., a které jimi naopak nejsou, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS, ve věci provedení záznamu do katastru

nemovitostí, kde mimo jiné uvedl: „*Formální definiční znaky (správního) rozhodnutí definice 'rozhodnutí' ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. sice sama o sobě neobsahuje, jsou však přítomny jako znaky vymezující nezbytné vlastnosti přezkoumávaného aktu na těch místech dílu prvního části druhé s. ř. s., která se týkají např. časových podmínek podání žaloby (oznámení rozhodnutí jako zásadně písemného formalizovaného aktu) či vlastností, které nutně musí mít, aby obstál v přezkumu (přezkoumatelnost; náležitosti, mj. formální, které vylučují, že by šlo o akt nicotný). (...) Rozdíl mezi žalobou proti rozhodnutí správního orgánu a zásabovou žalobou proto primárně spočívá ve formě aktů nebo úkonů, proti nimž uvedené žaloby chrání. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu chrání proti aktům majícím obecně povahu individuálního správního aktu, jak takovému pojmu rozumí hlavní proud doktríny správního práva (ať již vydávaného podle správního řádu, zákona o správě daní a poplatků či jakéhokoli jiného zvláštního zákona). Oproti tomu zásabová žaloba chrání proti jakýmkoli 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. Nemusí jít nutně o akty neformální povahy či jen o faktické úkony, nýbrž i o jakékoli jiné konání či opomenutí konat, nelze-li je podřadit pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“* Ve vztahu k souhlasům podle stavebního zákona pak rozšířený senát v usnesení ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 As 86/2010 - 76, publ. pod č. 2725/2013 Sb. NSS, dovodil, že ačkoliv mohou zakládat, měnit, rušit nebo závazně určovat práva nebo povinnosti a naplňují tak materiální stránku rozhodnutí dle § 65 s. ř. s., pro nedostatek předepsané formy se nemůže jednat o rozhodnutí podle soudního řádu správního.

[13] V usnesení ze dne 19. 8. 2014, č. j. 6 As 68/2012 – 47, publ. pod č. 3104/2014 Sb. NSS, týkajícím se otázky přezkumu rozhodnutí o žádosti o přezkoumání výsledku maturitní zkoušky rozšířený senát rozvedl, že je nutno posuzovat, zda je zde konkrétní individualizovaný adresát daného vrchnostenského aktu, zda tento akt zakládá, mění, ruší nebo závazně určuje jeho konkrétní práva (či povinnosti), a zda je vydán ve formalizovaném řízení upraveném právními předpisy správním orgánem v mezích jeho zákonem stanovené pravomoci jako materializovaný akt obsahující stanovené náležitosti, komunikovaný adresátovi.

[14] Rozšířeným senátem vymezená kritéria pro posouzení naplnění pojmu rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s. je nutno hodnotit s ohledem na to, jak je předpokládá právní úprava, nikoli podle toho, zda byly v konkrétním případě předpokládané aspekty skutečně naplněny. V rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 As 100/2014 – 52, publ. pod č. 3151/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že i pouhý přípis či sdělení správního orgánu mohou být posuzovány jako rozhodnutí ve smyslu soudního řádu správního, pokud je zákonem předpokládáno vydání rozhodnutí, tj. vrchnostenského aktu splňujícího rozšířeným senátem vymezené prvky.

[15] Lze uzavřít, že judikatura Nejvyššího správního soudu se kloní k tomu, že formální znaky jsou odrazovým můstkem pro posouzení povahy určitého aktu veřejné správy jako rozhodnutí nebo faktického úkonu. Podstatné je ovšem to, zda daný akt sám o sobě zakládá, mění, ruší či závazně určuje práva nebo povinnosti. Úkony, které tomuto požadavku nevyhoví, nejsou samostatně soudně přezkoumatelné (např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 30. 7. 2013, č. j. 8 As 8/2011 – 66, publ. pod č. 2908/2013 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 21. 3. 2016, č. j. 2 As 305/2015 – 24).

[16] V nyní posuzovaném případě byl stěžovatel svědkem v daňovém řízení, a tedy třetí osobou ve smyslu § 22 daňového řádu a zároveň osobou zúčastněnou na správě daní. Jako osoba zúčastněná na správě daní měl „*právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně*“, neposkytoval-li daňový řád jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že stěžovatel nebyl v postavení

pokračování

daňového subjektu a jím podaná stížnost byla s ohledem na svůj obsah relativně nezávislá na probíhajícím daňovém řízení se společností KRM s. r. o., jakož i toho, že stěžovatel by vzhledem ke svému procesnímu postavení svědka nemohl napadnout konečné rozhodnutí vydané v daňovém řízení odvoláním a následně správní žalobou a namítat nezákonnost takového rozhodnutí spočívající v (eventuálních) vadách předcházejícího daňového řízení (ani by mu taková možnost v jeho situaci nebyla příliš prospěšná). Z těchto důvodů lze souhlasit, že postavení stěžovatele bylo poněkud specifické. Ani při zvážení individuálních okolností stěžovatelova případu však Nejvyšší správní soud neshledal, že žalobou napadený akt je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

[17] Předně je třeba zdůraznit, že vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu se neděje v řízení. Každé daňové řízení totiž musí být ukončeno vydáním rozhodnutí, a to buď meritorním, nebo jiným (např. o zastavení řízení). Ustanovení § 261 daňového řádu však vydání rozhodnutí, tj. úkonu správce daně, jímž se ukládají povinnosti nebo přiznávají práva nebo prohlašují práva a povinnosti stanovené zákonem (§ 101 odst. 1 daňového řádu), nepředpokládá. V případě kladného vyřízení stížnosti přijme správce daně opatření k nápravě, provede tedy faktický úkon (ve stěžovatelově případě by mohlo připadat v úvahu například napomenutí úřední osoby nebo učinění podání vůči Policii České republiky s upřesněním dříve sdělených informací). Po kladném i negativním vyřízení stížnosti má navíc následovat vyhotovení úředního záznamu a vyrozumění stěžovatele (§ 261 odst. 5 daňového řádu). Obdobně se postupuje také v případě, že dotčený subjekt podá žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Ani tehdy daňový řád nepředpokládá vydání rozhodnutí (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Na vyrozumění o vyřízení stížnosti a o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nejsou kladeny žádné formální nároky, jde o neformalizovaná sdělení o výsledku šetření a případně přijatých opatřeních k nápravě. Lze tedy konstatovat, že žalobou napadený akt po formální stránce není rozhodnutím. To platí shodně jak v situaci, kdy stížnost a následnou žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení podává daňový subjekt v přímé souvislosti s daňovým řízením nebo daňovou kontrolou či jiným postupem správce daně, tak i v situaci, kdy je stěžovatelem jiná osoba zúčastněná na správě daní.

[18] Vyrozumění o vyřízení stížnosti a vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nejsou rozhodnutími ani materiálně, neboť se jimi nekonstituují ani závazně neurčují práva nebo povinnosti. V souzené věci bylo stěžovateli prostřednictvím napadeného aktu pouze sděleno, že žalovaný neshledal pochybení v tom, jakým způsobem správce daně vyřídil stěžovatelovu stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby, a že nepřijal žádná opatření k nápravě.

[19] Na stěžovatelovu věc tak plně dopadají obecné závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, o které krajský soud opřel odůvodnění napadeného usnesení. Konkrétně jde o rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, podle něhož „stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio (...),“ a rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2015 – 25, v němž zdejší soud konstatoval, že vyřízení stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., a dále judikoval, že „[s] vyřízením důvodné stížnosti se také pojí bezodkladné přijetí nezbytných opatření k nápravě, která mohou mít povahu faktického úkonu. O výsledku šetření a přijatých opatření se stěžovatel vyrozumívá. Dále lze podřídně dodat, že vyřízení stížnosti se neděje v řízení, ale představuje pouhý postup. (...) Zmínit

lze též, že jak v případě stížnosti, tak prošetření jejího vyřízení jde o postupy, nikoli formalizovaná řízení zakončená formalizovanými rozhodnutími.“

[20] Napadené usnesení krajského soudu proto není nezákonné. Krajský soud správně posoudil otázku přípustnosti stěžovatelovy žaloby a následoval početnou, stabilní a přiléhavou judikaturu. Z napadeného usnesení je taktéž seznatelné, z jakých důvodů krajský soud žalobu odmítl, přičemž nelze dospět k závěru, že aplikoval kompetenční výluky podle § 70 s. ř. s. extenzivně.

[21] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že právní sféra jednotlivce nepochybně může být zasažena, pokud správce daně, popř. jeho zaměstnanec zneužije výjimku z povinnosti mlčenlivosti podle § 53 odst. 3 daňového řádu a podá šikanózní nebo zjevně nepodložené trestní oznámení na osobu zúčastněnou na správě daní. Takový postup může podle okolností představovat zásah do veřejného subjektivního práva jednotlivce na to, aby vůči němu orgán veřejné moci postupoval v rámci jemu svěřených kompetencí a povinnost mlčenlivosti prolomil pouze na základě zákona a v jeho mezích. Vhodným prostředkem soudní ochrany v takových případech bude zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Stěžovateli tak nelze přisvědčit, že vyloučením napadeného aktu ze soudního přezkumu bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces, neboť mu zákon dával k dispozici způsob, jak se domoci soudní ochrany proti tvrzenému pochybení úřední osoby. Skutečnost, že v době podání žaloby již uplynula objektivní dvouletá lhůta podle § 84 odst. 1 s. ř. s., nemůže mít za následek překvalifikování zásahu či aktu vyloučeného z přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. na rozhodnutí. Lze také poznamenat, že proti lživým trestním oznámením je obecně možné se bránit přímo během trestního stíhání nebo eventuálně soukromoprávní žalobou na ochranu osobnosti. Lze také podat trestní oznámení o podezření ze spáchání trestného činu křivého obvinění.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 10. května 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu