



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **T. a. s.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena společností BDO Tax s. r. o., IČO: 26420473,
se sídlem Muchova 6, Praha,

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**,
se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 7, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 6. 4. 2018 se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že zásah spočívající v odepření nahlédnutí do vyhledávací části spisu dne 13. 3. 2018 v rámci daňové kontroly daně z příjmů

právníků osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013 byl nezákonný, a aby žalovanému zakázal pokračovat v dalším zasahování do práv žalobkyně a nařídil mu zpřístupnit písemnost evidovanou pod pořadovým číslem X vyhledávací části spisu. Žalobkyně má úkon žalovaného, jímž jí dne 13. 3. 2018 odmítl zpřístupnit v celém rozsahu vyhledávací část spisu ve věci uvedené daňové kontroly, za nezákonný, neboť důvod odmítnutí nemůže obstát. Tento zásah stále trvá.

2. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný dne 24. 5. 2017 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právníků osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013. Žalobkyně podala bezprostředně po zahájení kontroly stížnost na postup žalovaného, neboť měla za to, že daňová kontrola byla zahájena na politický nátlak. Stížnost byla shledána nedůvodnou, žalobkyně se proto proti zahájení daňové kontroly bránila správní žalobou. Přesto však deklarovala, že žalovanému při ní poskytne potřebnou součinnost. Dne 13. 3. 2018 při jednání u žalovaného jej žalobkyně požádala o nahlédnutí do kompletního spisového materiálu, tj. do veřejné i vyhledávací části spisu ve smyslu § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný umožnil nahlédnutí do obsahu vyhledávací části spisu kromě písemnosti č. X. Odůvodnil to tím, že se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a nahlédnutí do ní by mohlo ohrozit cíl správy daní. Toto odůvodnění je však vnitřně rozporné (má-li informace vskutku jen interní charakter, nemůže ohrozit cíl správy daní a naopak).
3. Podle žalobkyně mají písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu povahu interní komunikace správce daně, která nemá bezprostřední vliv na výsledek správy daní konkrétního daňového subjektu. K výkladu pojmu interní písemnosti žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 28/2007 – 89, kde soud tento pojem vyložil v souvislosti s § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Podle citovaného rozsudku je tedy nutno považovat za interní akty takové akty, kterými jsou vázáni pouze pracovníci správce daně. Pokud však akt upravuje činnost správce daně jakožto orgánu veřejné moci navenek ve vztahu k daňovým subjektům, nelze ho považovat za interní. Žalovaný přitom nekonkretizoval, čeho se písemnost týká, tj. neuvedl, proč se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Jestliže tvrdí, že umožněním nahlédnutí do této písemnosti by došlo k ohrožení daňového řízení, lze dovodit, že se nejedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Žalobkyně dále odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01. Žalovaný pochybil, pokud nahlížení do písemnosti jako celek odmítl, aniž využil možnosti anonymizace této písemnosti.
4. Žalobkyně uzavřela, že žalovaný nepřipustně zasáhl do práva na spravedlivý proces a do práva být seznámen s informacemi, které o ní žalovaný uchovává. To vše za situace, kdy žalobkyně od zahájení daňové kontroly namítá, že je nezákonná, neboť je vedena na základě politického zadání. Žalovaný popsáním zásahem fakticky žalobkyni brání v řádném hájení jejích práv, aniž by svůj postup přezkoumatelně odůvodnil.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně poukázal na to, že žaloba byla podána opožděně. K tomu odkázal na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 – 42. Žalovaný odmítl nahlédnutí do předmětné písemnosti již dne 3. 1.

2018, kdy žalobkyně do daňového spisu nahlížela poprvé. Tím, že žalovaný setrval na odepření nahlížení, došlo k pokračování nezákonného zásahu. Uvedený den je proto dnem, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnosti, v níž spatřuje nezákonný zásah. Jestliže žalobkyně podala žalobu až dne 6. 4. 2018, učinila tak po uplynutí lhůty podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. Odepření nahlédnutí do předmětné písemnosti při prvním a druhém nahlížení do spisu nelze pokládat za dva samostatné zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s. Pokud by soud shledal žalobu důvodnou (pozn. soudu: žalovaný měl zřejmě na mysli přípustnou), má ji žalovaný za nedůvodnou. K tomu odkázal na vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „nadřízený orgán“) ze dne 24. 4. 2018, které obdobnou argumentaci žalobkyně vypořádalo.

6. Žalobkyně v replice odmítla závěr žalovaného, že jde o pokračování v nezákonném zásahu ze dne 3. 1. 2018. Má za to, že jde o opakování nezákonného zásahu, tedy o zásah nový, neboť dne 13. 3. 2018 se uskutečnilo nové jednání, při němž se žalovaný znovu dopustil nezákonného zásahu. Žaloba tak byla podána včas. I kdyby se jednalo o pokračování zásahu, žaloba byla podána včas s odkazem na nález ÚS ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18.
7. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání; žalovaný vyjádřil s tímto postupem výslovný souhlas, žalobkyně pak udělila souhlas *implicitě*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělila, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

8. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci: Správce daně zahájil dne 24. 5. 2017 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 2. 2013 do 31. 12. 2013. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 1. 2018 plyne, že žalobkyně mimo jiné požádala žalovaného o nahlédnutí do vyhledávací části spisu, resp. o bližší specifikaci těchto písemností a předložení k nahlédnutí. Žalovaný konstatoval, že vzhledem k tomu, že vyhledávací část spisu obsahuje písemnosti, jejichž zpřístupnění není nutné pro další průběh řízení, neumožní žalobkyni nahlédnutí. Jedná se o interní písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že pod čísly X-X jsou evidovány písemnosti týkající se komunikace s nadřízeným orgánem ve věci žádosti žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Pod čísly X-X jsou evidovány písemnosti týkající se komunikace s Krajským soudem v Praze ve věci žaloby žalobkyně na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Žalobkyně závěry žalovaného odmítla a podala stížnost proti rozsahu nahlížení do spisu, jíž se domáhala nahlédnutí do vyhledávací části spisu v plném rozsahu.
9. Z vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 28. 2. 2018 plyne, že žalovaný shledal stížnost částečně důvodnou. Uvedl zde výčet písemností zařazených do vyhledávací části spisu. K písemnostem pod číslem X-X žalovaný uvedl, že se jedná o korespondenci mezi správcem daně a nadřízeným orgánem ve věci podané žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Tyto písemnosti slouží výlučně pro potřeby správce daně ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Nesloužily jako podklad pro rozhodnutí nadřízeného orgánu ve věci stížnosti a jedná se pouze o úřední korespondenci mezi orgány finanční správy, proto byly zařazeny do vyhledávací části spisu v souladu se

zákonem. K odepření nahlédnutí do těchto písemností však nebyl důvod, jelikož nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu či jiné osoby zúčastněné na správě daní ani cíl správy daní. Naopak existuje zájem na tom, aby žalobkyně byla v maximální míře informována o průběhu řízení a aby byly zachovány zásady spolupráce a vstřícnosti. Žalovaný dále uvedl, že písemností č. X je vyrozumění nadřízeného orgánu o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobkyně. Tato písemnost byla zaslána i žalobkyni. Do vyhledávací části spisu byla zařazena chybně, neboť ji nelze podřadit pod § 65 odst. 1 daňového řádu. K písemnostem č. X-X žalovaný potvrdil, že se týkají soudního řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Tyto písemnosti byly také chybně zařazeny do vyhledávací části spisu jako podklady sloužící pouze pro potřeby správce daně. Žalobkyně k nim má přístup, neboť jsou součástí soudního spisu. Proto není důvod k odepření nahlížení do těchto písemností. Písemnost č. X slouží výlučně pro potřeby správce daně a zařazení do vyhledávací části spisu je odůvodněné. Odepření nahlédnutí do ní podle § 66 odst. 3 daňového řádu bylo správné, protože jinak by byl ohrožen cíl správy daní. Žalovaný tedy písemnosti č. X-X přeřadil do veřejné části spisu (viz též úřední záznam ze dne 2. 3. 2018) a v souladu se zásadou vstřícnosti a hospodárnosti předložil žalobkyni k nahlédnutí písemnosti č. X-X bez vzniku dodatečných nákladů.

10. V žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 12. 3. 2018 žalobkyně argumentovala stejně jako v projednávané žalobě.
11. Dne 13. 3. 2018 proběhlo u žalovaného ústní jednání. Z protokolu o něm plyne, že žalobkyně požádala žalovaného o nahlédnutí do vyhledávací části spisu v plném rozsahu. Žalovaný umožnil žalobkyni nahlédnout do všech písemností kromě písemnosti č. X a zopakoval důvod odepření uvedený výše.
12. Dne 24. 4. 2018 vyrozuměl nadřízený orgán žalobkyni o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Nadřízený orgán zde mimo jiné odmítl názor žalobkyně, že nahlédnutí do písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně nemůže ohrozit cíl správy daní. Písemnost č. X je úřední záznam, který může obsahovat informace, jež mohou ohrozit cíl správy daní, přestože by sloužil výlučně pro potřeby správce daně. K námitce aplikace judikatury týkající se interních aktů nadřízený orgán uvedl, že žalobkyně směšuje interní písemnosti a interní normativní akty, mezi nimiž jsou zásadní rozdíly. Interní normativní akty se netýkají daňových subjektů, a proto nejsou součástí daňového spisu. Žalovaný správně nekonkretizoval, čeho se týká písemnost č. X, neboť by tím prozradil její obsah. Žalovaný nepředložil žalobkyni anonymizovanou verzi předmětné písemnosti, protože by v ní zůstaly jen informace, které byly shromážděny z veřejných rejstříků. Nadřízený orgán dospěl k závěru, že žalovaný napravit svá pochybení v souvislosti s nahlížením do spisu a postupoval zcela v souladu s daňovým řádem.

Posouzení žalobních bodů

13. Podle § 82 odst. 1 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.

14. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
15. Otázkou odepření nahlížení do vyhledávací části spisu se zabýval za obdobných okolností NSS v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 – 51. Soud z něj proto vycházel i v projednávané věci.
16. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvalého zásahu (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 – 51, bod 30, a ze dne 3. 10. 2018, čj. 1 Afs 99/2018 – 42, bod 12), jenž nastal dne 3. 1. 2018, kdy žalovaný poprvé odepřel žalobkyni možnost nahlédnout do písemnosti č. X založené v neveřejné části spisu. Žalovaný následně tento stav (dle tvrzení žalobkyně nezákonný) udržoval, a to přinejmenším ke dni podání žaloby. Z petitu žaloby, jíž se žalobkyně domáhá uložení zákazu žalovanému pokračovat v zásahu, plyne, že sama žalobkyně pojímá zásah jako trvalý. S ohledem na právní názor vyjádřený v nálezu ÚS ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neshledal soud důvodnou námitku žalovaného, že žaloba byla podána po uplynutí subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, neboť po dobu trvání zásahu lhůta pro podání žaloby neplyne. Žaloba byla podána včas.
17. Soud dále zkoumal přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v neumožnění nahlížení do správního spisu v průběhu probíhající daňové kontroly (§ 85 s. ř. s.). I v tomto ohledu je třeba odkázat na právní závěr NSS vyjádřený v rozsudcích čj. 9 Afs 85/2016 – 51, nebo ze dne 21. 3. 2019, čj. 10 Afs 190/2017 – 36. Podle něho lze obecně uvést, že odepření nahlížení do spisu je v obvyklých případech faktickým úkonem správce daně, kterým se pouze upravuje vedení řízení. Nezákonnost těchto úkonů správce daně lze tedy zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Zásahová žaloba nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci.
18. Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně. Nejvyšší správní soud totiž již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Aps 6/2011 – 132, 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“. Přitom NSS na tuto linii judikatury opakovaně navázal, např. v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017 – 40.

19. Odepření práva nahlížet do spisu tedy s ohledem na výše uvedené 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 (srov. např. § 65 odst. 2 daňového řádu). Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu, jejich postavení v daňovém řízení je nerovné (srov. nález ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05), který označil odepření práva nahlížet do daňového spisu podle tehdejšího § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za omezení základního práva na soukromí a na informace. Ústavní soud akcentoval právo daňového subjektu na informační sebeurčení, tedy právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává.
20. Takto argumentovala také žalobkyně. Dále namítla, že pokud žalovaný uvedl, že zpřístupněním písemnosti č. X v neveřejné části spisu by byl ohrožen cíl správy daní, zjevně se nejedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby žalovaného. Vzhledem k výše uvedenému nelze jednoznačně bez bližšího zkoumání dovodit, že v žalobě tvrzené jednání nebylo nezákonným zásahem. Soud proto přistoupil k věcnému posouzení žaloby. Jelikož žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je v případě neumožnění nahlížení do spisu v průběhu daňové kontroly připuštěna pouze ve výjimečných případech za podmínek definovaných judikaturou (viz výše), je třeba její důvodnost posuzovat rovněž pouze vzhledem k těmto kritériím. Zásahovou žalobu nelze považovat za důvodnou při konstatování jakéhokoliv porušení § 65 a § 66 daňového řádu, nýbrž pouze v těch výjimečných případech, kdy intenzita porušení těchto ustanovení brání daňovému subjektu uplatňovat jeho práva a plnit jeho povinnosti v daňovém řízení. Objektem ochrany v tomto řízení není důsledné dodržování § 65 odst. 1 a § 66 odst. 3 daňového řádu (k tomu slouží žaloba proti rozhodnutí orgánu finanční správy navazujícím na daňovou kontrolu), nýbrž zajištění předpokladů pro naplnění práva na spravedlivý proces před orgány finanční správy (viz citovanou judikaturu NSS).
21. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Podle odst. 2 citovaného ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Podle odst. 3 citovaného ustanovení, není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně

v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

22. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se zakládají do vyhledávací části spisu písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, a dále podle písm. d) se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) ponechat v této části nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
23. Z obsahu správního spisu plyne, že dne 3. 1. 2018 žalovaný odepřel nahlédnutí do vyhledávací části spisu s odůvodněním, že jsou zde interní písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Na základě stížnosti žalobkyně žalovaný své rozhodnutí korigoval a z osmi písemností založených v neveřejné části spisu umožnil žalobkyni nahlédnout do sedmi z nich. Přitom uvedl, že některé písemnosti byly do této části spisu zařazeny zjevně nesprávně s ohledem na jejich obsah, a některé, přestože patřily do neveřejné části spisu, žalobkyni zpřístupnil, neboť nebyl důvod tomu bránit. K tomu soud uvádí, že v počáteční fázi se zjevně jednalo o vadu postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu, což ostatně žalovaný později sám přiznal. Tato vada podle judikatury sama o sobě obvykle nepostačuje k učinění závěru, že se jedná o nezákonný zásah. Soud se proto dále zabýval tím, zda v daném případě došlo k bezdůvodnému odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. V takovém případě by totiž intenzita zásahu již mohla postačovat k učinění závěru, že došlo k nezákonnému zásahu (viz výše bod 18).
24. Soud má za to, že v posuzovaném případě takové okolnosti nenastaly. Žalovaný sice nejprve zamezil nahlížení do vyhledávací části spisu bez výjimky, následně ale zpřístupnil žalobkyni, byť až po uplatnění stížnosti, všechny písemnosti s jedinou výjimkou. Tudíž žalobkyni nebylo zamezeno nahlížet do podstatné části daňového spisu, nýbrž pouze do jediné písemnosti z celkového počtu osmi písemností založených v neveřejné části spisu. Jednalo se podle vyjádření žalovaného i seznamu písemností (spisového přehledu) o úřední záznam. Daňové orgány odepření přístupu odůvodnily tím, že ačkoliv se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, nahlížení by ohrozilo cíl správy daní. Soud se seznámil s obsahem této písemnosti a dospěl k závěru, že jejím nezpřístupněním nemohla být žalobkyně jakkoliv zkrácena na uplatňování svých procesních práv či plnění procesních povinností v průběhu daňové kontroly, případně navazujícího doměřovacího řízení. Právě skutečnost, zda písemnost má vliv na uplatňování práv či plnění povinností daňového subjektu, je určující pro posouzení otázky, zda nezpřístupnění písemnosti založené ve vyhledávací části spisu bylo nezákonným zásahem, před nímž se lze domáhat ochrany žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Pro posouzení této otázky není významné, zda daná písemnost vskutku naplňuje znaky stanovené v § 65 odst. 1 daňového řádu, resp. zda přesto nebyly naplněny podmínky pro její zpřístupnění upravené v § 66 odst. 3 daňového řádu. Soud se proto nezabýval argumentací žalobkyně týkající se výkladu pojmu

interní písemnost v kontextu práva na informace. Tato argumentace by měla význam, pokud by se soud musel zabývat výkladem shora uvedených ustanovení daňového řádu, čemuž tak ovšem v nyní posuzované věci není.

25. Byť daný úřední záznam obsahuje jisté informace o žalobkyni získané z veřejně přístupných registrů a některé vlastní poznatky žalovaného, nedosahuje takových kvalit, aby ho bylo možné použít jako důkazní prostředek. Úřední záznam nemá charakter důkazního prostředku, jde pouze o obecný informativní dokument o žalobkyni, jenž současně obsahuje informace taktického charakteru pro vedení daňové kontroly. Svojí podstatou jde vskutku o písemnost sloužící toliko pro potřeby správce daně. Z hlediska postavení žalobkyně v daňové kontrole a případném navazujícím doměřovacím řízení je zcela nerozhodné, zda tento úřední záznam existuje či nikoliv. Vzhledem k částečně taktickému charakteru informací obsažených v úředním záznamu by jeho zpřístupnění žalobkyni vskutku mohlo ohrozit cíl správy daně. V zásadě tak nelze mít vážné námitky proti názoru žalovaného a nadřízeného orgánu, že úřední záznam je písemností dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jejíž zveřejnění v rané fázi daňové kontroly by mohlo být kontraproduktivní. Je možné předpokládat, že na skutečnosti obsažené v úředním záznamu bude žalobkyně v průběhu kontroly dotazována, resp. kontrola bude směřovat k jejich objasnění, a to za pomoci důkazů opatřených v souladu se zákonem a řádně provedených. V tomto okamžiku se bude moci žalobkyně s danými skutečnostmi seznámit a vyjádřit se k nim. Je však vyloučeno, že by žalobkyně mohla být odepřením nahlížení do úředního záznamu byt jen nepatrně zkrácena na svém právu uplatňovat v daňové kontrole efektivní procesní obranu.
26. S ohledem na popsané okolnosti má soud za to, že daňové orgány nepostupovaly šikanózně nebo tak, že by bezdůvodně odpíraly přístup do celého daňového spisu nebo jeho podstatné části. Ze způsobu vyřízení stížnosti žalobkyně je patrné, že dbaly na to, aby žalobkyni byly zpřístupněny veškeré písemnosti, u nichž chyběl zákonný důvod k odepření nahlížení. Pouze k jediné písemnosti, která nemá žádný vliv na uplatňování práv žalobkyně ani plnění jejích povinností, byl žalobkyni zamezen přístup. Nedošlo tedy k omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě vyžadované judikaturou (srov. výše), že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, a tudíž odůvodnila závěr o nezákonnosti zásahu.
27. Žalovaný nepochybil ani tím, že obsah předmětné písemnosti nekonkretizoval, jak tvrdila žalobkyně, neboť sám zákon dbá na to, aby ze soupisu písemností založených ve vyhledávací části nebyl už jen z jejich označení patrný jejich obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Námitkou žalobkyně, že žalovaný jí měl zpřístupnit písemnost č. X alespoň v anonymizované podobě, se soud věcně nezabýval, neboť dospěl k závěru, že obsah úředního záznamu se nemohl vůbec dotknout uplatňování práv a plnění povinností žalobkyně.
28. Soud dodává, že mu je z jeho úřední činnosti známo, že v řízení vedeném pod sp. zn. 46 Af 33/2017, na něž žalobkyně v žalobě odkázala, bylo shledáno, že zahájení daňové kontroly nepředstavovalo nezákonný zásah, a její žaloba tak byla zamítnuta. V této souvislosti lze dodat, že úspěšnost procesní obrany žalobkyně proti zahájení daňové kontroly nebyla nijak závislá na tom, zda se mohla žalobkyně seznámit s úředním záznamem. Soud měl v uvedené věci k dispozici správní spis a posuzoval důvodnost žaloby na jeho podkladě.

29. Soud neprovedl důkaz žalobkyní předloženými listinami, neboť jsou součástí správního spisu, jehož podstatnou část měl soud k dispozici a z nějž vycházel (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 5. 2017, protokol o ústním jednání ze dne 13. 3. 2018). Seznámení se s obsahem správního spisu nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2015, čj. 7 As 83/2015 – 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 – 117).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

30. Vzhledem k tomu, že soud neshledal zásah žalovaného, jak jej žalobkyně vymezila v žalobě, nezákonným, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. září 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

