



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **LIMOUSINE 4000 s.r.o.**, IČO: 24308986
sídlem Václavské náměstí 799/48, Praha 1

zastoupeného Mgr. Vladimírem Leinem MBA, daňovým poradcem
sídlem Václavské náměstí 799/48, Praha 1

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

o žalobě na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného spočívajícími v ponechání
písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu ke dni 5. 9.
2018 a v nezpřístupnění těchto písemností žalobci

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal ochrany proti nezákonným zásahům žalovaného ve věci odeprání nahlédnutí do písemností hodnocených žalovaným v odůvodnění vydaných zajišťovacích příkazů.
2. Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem určil, že zásah žalovaného, spočívající v ponechání písemností hodnocených ve vydaných zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu ke dni 5. 9. 2018, byl nezákonný. Současně navrhl, aby soud rozsudkem určil, že zásah, spočívající v nezpřístupnění písemností žalobci na základě žádosti ze dne 5. 9. 2018, byl nezákonný. Konečně navrhl, aby soud žalovanému přikázal zpřístupnit žalobci všechny písemnosti hodnocené ve vydaných zajišťovacích příkazech do 15 dnů od právní moci rozsudku.

II. Žaloba

3. Žalobce v podané žalobě uvedl, že žalovaný vydal dne 4. 6. 2018 dva zajišťovací příkazy čj. 5055755/18/2001-80543-110669, a čj. 5058671/18/2001-80543-110669 (dále též „Zajišťovací příkazy“).
4. Žalobce dne 5. 9. 2018 prostřednictvím zvoleného zástupce nahlížel do předmětného spisového materiálu u žalovaného. Tato skutečnost je dle žalobce zaevidována v protokolu z téhož dne pod čj. 7094489/18/2001-80543-110669 (dále též „Protokol o nahlížení“). Žalobci však nebyl poskytnut požadovaný spisový materiál v zákonném rozsahu. Žalobce byl při tomto ústním jednání seznámen se spisovým materiálem, který nebyl kompletní. Obsahoval důkazní prostředky a listiny, které ačkoliv byly hodnoceny a použity v Zajišťovacích příkazech, zcela absentovaly ve veřejné části spisu a byly založeny dle vyjádření žalovaného ve vyhledávací části spisu, do kterého není žalobce oprávněn nahlédnout.
5. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný byl povinen tyto písemnosti nejpozději ke dni vydání Zajišťovacích příkazů přeradit do veřejné části spisu, a to dle § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). S odkazem na § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu žalobce konstatoval, že předmětné důkazní prostředky nebyly řádně přeraženy dle zmíněného ustanovení do veřejné části spisu, čímž se s nimi nemohl řádně seznámit, a došlo tak k porušení jeho ústavně zaručených práv, zejména porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 a násl. Listiny základních práv a svobod a v čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tímto došlo podle žalobce k zásahu do jeho práv nezákonným zásahem žalovaného.
6. Žalobce v podané žalobě v této souvislosti poukazoval na relevantní doktrinální závěry k § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a tvrdil, že věta první ust. § 65 odst. 2 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči větě druhé. Jestliže byly do vyhledávací části spisu založeny důkazní prostředky dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, platí pro ně podle žalobce, že v momentě jejich hodnocení, což je nejčastěji uvedením do rozhodnutí, musí být ze zákona přeraženy do veřejné části spisu. Tato skutečnost vyplývá dle přesvědčení žalobce ze samotné logiky věci. Jestliže byly tyto důkazní prostředky založeny do vyhledávací části spisu z důvodu, že by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, pak v momentě jejich hodnocení tento důvod podle žalobce odpadá, neboť se o jejich existenci daňový subjekt vždy dozví. Pokud tedy žalovaný v dané věci založil do vyhledávací části spisu úřední záznam o tom, že dodavatel je na adrese sídla nedohledatelný, tak v situaci, kdy je tento

důkaz uveden v zajišťovacím příkazu, postrádá elementární logiky jej „chránit“, neboť se o jeho existenci již žalobce dozvěděl.

7. Žalobce současně obsáhle citoval závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, čj. 29 A 226/2016 - 170, s tím, že tyto závěry plně korespondují s tvrzením žalobce i jeho požadavkem v rámci nahlížení do spisového materiálu.
8. Žalobce uzavřel, že se tak nemohl řádně seznámit se všemi důkazními prostředky, které žalovaný ve svých rozhodnutích hodnotil, což považuje za zcela zjevné porušení nejen díkce § 65 odst. 2 věty první daňového řádu, ale především porušení ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 3. 12. 2018 uvedl, že dne 4. 6. 2018 vydal žalovaný k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2017 Zajišťovací příkazy, proti kterým podal žalobce odvolání, která byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 8. 2018, čj. 34585/18/5100-41453-712277 zamítnuta. Dne 27. 7. 2018 pak byla protokolem čj. 1786609/18/2201-62563-307284 zahájena kontrola DPH, a to mimo jiné i za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2017, která nebyla dosud ukončena.
10. Žalovaný dále konstatoval, že dne 5. 9. 2018 se žalobce u žalovaného správního orgánu zúčastnil protokolovaného jednání ve věci nahlížení do daňového spisu, jehož obsah je zachycen v Protokolu o nahlížení. Žalobce a jeho zplnomocněný zástupce žádali o předložení uceleného spisu. Žalobci byl předložen seznam písemností – výpis všech sdružených písemností ke dni 5. 9. 2018. V tištěné podobě byla předložena veřejná část vymáhacího spisu. Žalobce od žalovaného obdržel kopie písemností čj. 5830496/18/2001-80543-1106969 (stanovisko k odvolání) a čj. 1953577/17/2201-61563-307403 (úřední záznam + 8 listů fotodokumentace). Dále si žalobce podle žalovaného vyhotovil fotokopie následujících písemností: čj. 5059807/18/2001-80543-505768 (úřední záznam), čj. 1957410/17/2201-61563-307284 (úřední záznam včetně 17ti stránek fotodokumentace), čj. 1425409/18/2201-61563-307284 (úřední záznam) a čj. 6874669/18/2001-52521-108417 (výkaz nedoplatků). Dále byl žalobci podle žalovaného předán soupis sdružených písemností z veřejné části ke dni 5. 9. 2018.
11. Žalovaný poznamenal, že žalobci bylo umožněno nahlédnout pouze do veřejné části vymáhacího spisu, neboť vyhledávací část spisu obsahovala písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně a písemnosti s údaji týkajícími se jiných daňových subjektů zapojených do řetězců. Vzhledem k probíhající daňové kontrole žalovaný ponechal písemnosti týkající se jiných daňových subjektů v neveřejné (vyhledávací) části spisu, neboť se tyto písemnosti vztahují nejen k řízení o zajištění daně, ale i k následnému řízení o stanovení daně a jejich zpřístupnění by ohrozilo zájem jiných daňových subjektů, jiných osob zúčastněných na řízení anebo cíl správy daní.
12. Žalovaný doplnil, že žalobce požadoval zaslání všech seznamů neveřejné části spisu, přičemž dne 7. 9. 2018 zaslal žalovaný pod čj. 7116874/18/2001-80543-110669 žalobci seznam písemností z neveřejné části vymáhacího spisu a dne 12. 9. 2018 zaslal žalovaný pod čj. 7136053/18/2001-52521-108417 seznam písemností z neveřejné části vyměřovacího spisu.

13. Žalovaný trval na správnosti rozsahu, v jakém umožnil žalobci dne 5. 9. 2018 nahlédnout do daňového spisu týkajícího se vymáhání daním, a odkázal na níže uvedené argumenty.
14. Žalovaný připustil „určitou nesprávnost“ s tím, že při prověřování správnosti seznamu písemností z neveřejné části spisu zaslaného žalobci dne 7. 9. 2018 pod čj. 7116874/18/2001-80543-110669 bylo zjištěno, že tento seznam nesprávně obsahuje některé písemnosti, které byly současně uvedeny v seznamu veřejné části vymáhacího spisu, které byly žalobci při nahlížení do spisu dne 5. 9. 2018 předloženy k nahlédnutí, přičemž žalobce si z jedné z nich pořídil fotokopii. Tyto písemnosti (úřední záznamy a jejich přílohy) nebyly podle žalovaného nikdy zařazeny do neveřejné části spisu a v písemnosti čj. 7116874/18/2001-80543-110669 ze dne 7. 9. 2018, která obsahuje seznam písemností z neveřejné části vymáhacího spisu, tedy byly tyto písemnosti podle žalovaného uvedeny omylem, přičemž žalovaný tuto nesrovnalost nepravil a zaslal žalobci pod čj. 8827943/18/2001-80543-110669 sdělení ze dne 3. 12. 2018, jehož přílohou jsou k 5. 9. 2018 aktuální seznamy písemností veřejné a neveřejné části vymáhacího spisu, tak jak jsou založeny ve spise.
15. Žalovaný dále konstatoval, že daňový spis představuje soubor písemností relevantních pro správu daní konkrétního daňového subjektu. Daňový spis se skládá z mnoha částí, z nichž každá představuje dané daňové řízení (§ 134 daňového řádu), popř. jeho dílčí část. Část vyhledávací zahrnuje podklady a údaje, které vyplývají zejména z vnitřní řídicí činnosti jednotlivých úřadů. Pro tuto část platí podle žalovaného speciální režim zacházení v případě nahlížení do spisu upravený v § 65 daňového řádu.
16. S poukazem na § 65 odst. 1, § 66 odst. 1 a 2 žalovaný konstatoval, že písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu žalobce jsou jednak písemnosti sloužící pro potřeby správce daně, tj. písemnosti dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu (jedná se především o první a šestou položku uvedenou ve výše zmíněné písemnosti ze dne 7. 9. 2018 a o první položku uvedenou ve výše zmíněné písemnosti ze dne 12. 9. 2018, které obsahují seznam písemností z neveřejné části spisu vymáhacího a vyměřovacího). Dle žalovaného jde o písemnosti provozního charakteru žalovaného správního orgánu s nulovým přesahem do oblasti výkonu veřejné správy daní (tedy písemnosti umožňující či deklarující zdárné „zprocesování“ konkrétního případu). Další písemnosti zařazené do neveřejné (vyhledávací) části spisu nelze podle žalovaného žalobci zpřístupnit s ohledem na ust. § 65 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu, tedy z důvodu hrozícího porušení mlčenlivosti o poměrech jiných osob a z důvodu možného zmaření důkazních prostředků v již zmíněné probíhající daňové kontrole na DPH (ve spise jsou soustředěny určité informace o osobách odlišných od žalobce).
17. K žalobcem odkazovanému rozsudku žalovaný uvedl, že tento rozsudek stojí na odlišných skutkových základech, neboť v daném případě se jedná o obavu ze zmaření či ohrožení cíle správy daní jako celku (týká se nejenom řízení ve věci zajištění daně, ale i řízení nalézacího).

IV. Replika žalobce

18. Žalobce v podané replice ze dne 3. 1. 2019 setrval na své žalobní argumentaci.
19. Připustil, že je pravdou, že dne 27. 7. 2018 byla protokolem čj. 1786609/18/2201-62563-307284 zahájena kontrola DPH, a to za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017, 4. čtvrtletí 2017, leden 2018, únor 2018, březen 2018 a duben 2018, která nebyla dosud ukončena, ale tato

kontrola byla zahájena Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm v Českých Budějovicích, kde je veden samostatně daňový spis. Žalobce s odkazem na § 8 odst. 2 věty druhé zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“), uvedl, že každý finanční úřad (kromě Specializovaného finančního úřadu) může provádět daňovou kontrolu u jakéhokoli daňového subjektu, bez ohledu na to, který finanční úřad je obecně místně příslušným správcem daně tohoto daňového subjektu. Tato daňová kontrola, jakožto výkon vybrané působnosti ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., prováděná v rámci celostátní územní působnosti vymezené ustanovením § 8 odst. 2 zákona, je vykonávána Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm v Českých Budějovicích (úkony související s předmětnou daňovou kontrolou se tedy činí u tohoto správce daně). Na tomto územním pracovišti budou taktéž podle žalobce až do ukončení daňové kontroly uloženy písemnosti vzniklé a předložené v souvislosti s touto daňovou kontrolou dle § 13 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb. Žalobce přitom do spisu nahlédl dne 8. 9. 2018 na základě protokolu čj. 1975740/18/2201-61563-307284.

20. Žalobce měl za to, tvrzení žalovaného o možném zmaření důkazních prostředků v již zmíněné probíhající daňové kontrole na DPH (ve spise jsou soustředěny určité informace o osobách odlišných od žalobce), není relevantní.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze posoudil z dále popsanych důvodů předmětnou žalobu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, když byly pro takový postup dány předpoklady stanovené v § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci řízení s rozhodnutím ve věci bez jednání souhlasili (souhlas žalobce byl s ohledem na § 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován). Soud přitom nepřistoupil k provádění žalobcem navrhovaných důkazních prostředků při jednání, neboť pro meritorní závěry soudu postačoval obsah správního spisu předloženého žalovaným k výzvě soudu (důkazní prostředky předložené žalobcem byly jeho součástí), když spor byl mezi účastníky veden fakticky toliko o posouzení rozhodné právní otázky.
22. Žalobce podanou žalobu podřadil žalobnímu typu předvídanému v § 4 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 82 a násl. s. ř. s.
23. Podle § 82 s. ř. s. se může „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 přímo zaměřen proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou domáhat u soudu ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“. Ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. může správní soud poskytnout tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky, aby žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (k tomu více viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS).
24. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že přesná definice „zásahu“ možná není, protože pod tento pojem spadá velké množství často jen faktických (ústně či jinak

vyjádřených) a neformálních činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Vždy jde o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují. Bez ohledu na to, zda mají tyto úkony formální povahu či nikoliv, je jejich pojmovým znakem fakt, že jsou způsobilé atakovat právní sféru fyzické či právnické osoby tím, že je povinna na základě takového úkonu něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět.

25. První otázkou, kterou si musí soud v případě zásahové žaloby položit, tedy je, zda jednání žalovaného vůbec může z povahy věci představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. V posuzované věci dospěl Městský soud v Praze z dále uvedených důvodů k závěru, že tuto možnost obecně vyloučit nelze.

K přípustnosti žaloby

26. Podstatou sporu mezi účastníky je zákonnost postupu žalovaného, který dle žalobních tvrzení v rozporu se zákonem neumožnil v rámci ústního jednání konaného dne 5. 9. 2018 žalobci k jeho žádosti nahlédnout do písemností zařazených ve vyhledávací části, přestože tyto písemnosti byly hodnoceny v odůvodnění Zajišťovacích příkazů vydaných již dne 4. 6. 2018, a tyto písemnosti žalobci nezpřístupnil žalobci ani později.
27. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011 - 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu; jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí.
28. Vztah obou zmíněných žalobních typů je v ustálené rozhodovací praxi správních soudů vyjadřován jako „primát žaloby proti rozhodnutí“, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. V tomto směru lze za všechny poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 7. 2007, čj. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016 - 34, či ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017 - 40.
29. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Na uvedených závěrech ničeho nezměnil ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, jak potvrzuje recentní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, čj. 4 As 61/2018 - 34, či ze dne 16. 2. 2018, čj. 4 As 236/2017 - 30).

30. Lze tedy učinit dílčí závěr, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných žalobních typů upravených v soudním řádu správním. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Zásahová žaloba není „náhražkou“ žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tj. žaloby podle § 65 s. ř. s.), případně dalších žalob upravených v soudním řádu správním. Jedná se o jejich doplněk, jakousi „záchrannou síť“ pro situace, v nichž se žalobce nemůže domoci ochrany svých veřejných subjektivních práv žádnou z těchto dalších žalob, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2015, čj. 7 As 107/2014 - 53, či rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 - 160 (přestože bylo naposledy uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, výše uvedené závěry o subsidiaritě zásahové žaloby zpochybněny nebyly).
31. Nejvyšší správní soud dále ve své rozhodovací praxi ustáleně akcentuje, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (k tomu viz např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, čj. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007 - 256). Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v naposledy uvedeném rozsudku, *„účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možností úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního.“*
32. Uvedeným východiskům odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„v případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.“* V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, čj. 1 As 199/2014 - 81, pak soud uvedl, že *„k zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. může zpravidla dojít konkrétním nezákonným úkonem správního orgánu (např. nezákonným vstupem do obydlí, vykonáním nezákonné kontroly apod.), nikoliv však samotným vedením správního řízení. Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo*

přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256). (...) Krajský soud, který se zabýval otázkou, zda předmětné správní řízení nadále probíhá, patrně vycházel z předpokladu, že vedení správního řízení pojmově může být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., což je ale (jak je patrné z výše uvedeného) předpoklad nesprávný.“

33. Z obdobných úvah vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, čj. 7 Afs 302/2015 - 80. Závěry v něm vyslovené přitom obstály i v rámci řízení o ústavní stížnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16), kdy i Ústavní soud aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), z něhož konstantně vychází judikatura správních soudů.
34. Soud dále připomíná, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, připustil, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Rozšířený senát v předmětném usnesení konstatoval, že „soudní ochrana před „postupem“, mezi jinými tedy i před daňovou kontrolou, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.

Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením [...] 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“. Z citovaného ustanovení plyne, že se v první řadě musí jednat o přímé zkrácení práv daňového subjektu v tom smyslu, že daňová kontrola musí směřovat přímo proti daňovému subjektu, který proti ní žalobou brojí. Nelze například brojit žalobou proti daňové kontrole vůči třetí osobě, která má nepřímé (např. ekonomické, reputační aj.) dopady na právní pozici žalobce, třeba proto, že třetí osobu váže se žalobcem nějaké právní či faktické pouto.

Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze 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. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstížného“ 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 k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „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“).

Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“.

35. V recentním rozsudku ze dne 30. 10. 2018, čj. 8 Afs 144/2018 - 30, pak Nejvyšší správní soud připomenul závěry vyslovené v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, s tím, že v uvedeném rozhodnutí „Nejvyšší správní soud rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy lze tato práva chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí a ve vztahu k „nedaňovým“ právům uvedl, že „nezákonná daňová kontrola, proti níž se lze samostatně domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti), zasahuje do „nedaňové“ sféry daňového subjektu je možné bránit podáním zásahové žaloby.“ Soud se dále vyjadřoval k povaze daňové kontroly z pohledu možných zásahů: „[u] daňové kontroly je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené 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.“ Na rozdíl od výše uvedeného rozsudku kasačního soudu sp. zn. 8 Aps 4/2007 již zcela jednoznačně uvedl, že „[u]končení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom vadou řízení, a nikoli nezákonným zásahem“ a dále navázal: „O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal. Účelem ochrany poskytované dle § 82 a násl. s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ovšem nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky“. V návaznosti na uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí uzavřel, že „judikatura Nejvyššího správního soudu tedy dovodila, že v případě, že se daňový subjekt brání proti úkonu správce daně zasahujícímu do „daňového“ práva, je možné se proti němu bránit podáním žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně. V případě, že se daňový subjekt brání zásahu do jiného „nedaňového“ práva (zahájení a průběhu daňové kontroly, konkrétním excesům ze zákonných mezí do soukromé sféry daňového subjektu nebo obydlí, nečinnosti správce daně při kontrole) je možno užít institutu zásahové žaloby. Dle výše uvedené judikatury tak zejména nelze úspěšně napadat ukončení daňové kontroly, jelikož buď do veřejných subjektivních práv nijak nezasáhne, nebo pokud zasáhne, pak pouze zprostředkovaně

v rámci navazujícího rozhodnutí o stanovení daně. Proti takovému rozhodnutí je přípustná soudní ochrana ve formě žaloby proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Tvzení, dle kterého předčasným ukončením daňové kontroly došlo k prekludování vyměřované daně, stěžovatelka může namítat v opravných prostředcích a žalobách proti rozhodnutím, kterým jí byla stanovena daň“.

36. Soud dále konstatuje, že za situace, kdy jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to i přesto, že by tvrzení žalobce byla pravdivá. Chybí totiž ona podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu. Nicméně Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu „*lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přiblížit též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení [...]). Existuje-li rozumná pochybnost, [...] je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 - 51).
37. Prizmatem výše rekapitulovaných judikturních závěrů proto soud přistoupil k posouzení otázky, zda žalobcem tvrzený zásah žalovaného spočívající v neumožnění nahlédnout mu na jednání konaném dne 5. 9. 2018 do vyhledávací části spisu, resp. ponechání písemností hodnocených v Zajišťovacích příkazech ke dni 5. 9. 2018 ve vyhledávací části spisu, lze vůbec považovat za „zásah“ ve smyslu § 82 s. ř. s., tzn., zda je „zjevné a nepochybné“, že v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem. Pokud by totiž soud dospěl ke kladnému závěru, bylo by na místě přistoupit k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
38. Soud v tomto směru nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud sice v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 - 51, na jedné straně předeslal, 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*“. Současně však soud v uvedeném rozsudku v návaznosti na právní názor vyslovený v rozsudcích ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Aps 6/2011 - 132, či ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017 - 40, uzavřel, že „*odepření práva nahlízet do spisu (...) 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 nahlízet 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*“. Poukázal přitom na to, že vše bude nicméně záviset na konkrétních okolnostech daného případu a na jeho kontextu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně. Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud opakovaně potvrdil ve své navazující rozhodovací praxi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2018, čj. 9 Afs 60/2018 - 37, ze dne 20. 6. 2018, čj. 6 Afs 112/2018 - 29, či ze dne 21. 3. 2019, čj. 10 Afs 190/2017 - 36).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

39. I v nyní posuzované věci přitom žalobce v obecné rovině namítá porušení svého práva seznámit se se všemi důkazními prostředky, jež byly podkladem pro rozhodnutí správce daně, resp. porušení práva na procesní obranu coby součásti práva na spravedlivý proces.
40. Městský soud v Praze proto z výše uvedených důvodů s přihlédnutím k vyloženým závěrům vyplývajícím z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že v kontextu nyní projednávaného případu nelze hovořit o tom, že je „zjevné a nepochybné“, že by v žalobě tvrzené jednání *a priori* nemohlo být nezákonným zásahem. Soud proto přistoupil k věcnému projednání žaloby a tedy k posouzení otázky, zda byl předmětný zásah žalovaného nezákonným ve smyslu § 82 s. ř. s.

K věcnému posouzení

41. Soud předesílá, že v § 64 odst. 4 daňového řádu jsou upraveny jednotlivé části spisu, na něž se spis člení s tím, že pod jeho bodem d) je uvedena rovněž vyhledávací část spisu.
42. Ustanovení § 65 odst. 1 daňového řádu se pak věnuje toliko vyhledávací části spisu, do níž se dle zde uvedeného taxativního výčtu zakládají a) 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, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, a d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
43. Z § 65 odst. 2 věty první daňového řádu se podává, že *„(p)ísemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů.“*
44. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu v části věty před středníkem platí, že *„(d)aňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací;...“*. Z § 66 odst. 2 daňového řádu pak vyplývá, že *„(d)aňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.“*
45. Daňový řád v § 66 odst. 3 stanoví, že *„(n)ení-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.“* Daňový řád tak předvídá dva důvody pro odepření nahlížení daňového subjektu do písemností nacházejících se ve vyhledávací části spisu a to (i) ohrožení zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a (ii) ohrožení cíle správy daní.
46. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně potvrdil (srov. např. rozsudek ze dne 31. 3. 2010, čj. 5 Afs 33/2009 - 43), že právní úprava daňového řádu se v záležitosti nahlížení do spisu podstatně neliší od předchozí právní úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s tím, že *„lze poukázat i na úpravu nahlížení do spisů v § 66 a § 67 nového daňového řádu, která stávající rozsah oprávnění nahlížet do spisů v podstatě zachovává a zároveň ho formuluje ještě jednoznačněji.“* V tomtéž rozsudku pak Nejvyšší správní soud uvedl důvody, pro které je možno podle na projednávanou věc použitelné právní úpravy,

potazmo judikatury, nahlédnout i do neveřejných částí spisu takto: „Je zřejmé, že daňový subjekt může mít řadu legitimních důvodů, proč do spisu nahlédnout a případně požádat o poskytnutí kopií zde založených písemností i po skončení tohoto řízení, ať již tak bude činit pro potřeby souvisejících daňových či nedaňových správních řízení, pro potřeby řízení před soudy nebo pro jiné veřejnoprávní či soukromoprávní účely... V rozporu s předešlými závěry není ani dikce § 23 odst. 2 (zákonu o správě daní a poplatků), který umožňuje správci daně „v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení“ povolit nahlédnutí i do těch písemností, které jsou jinak podle tohoto ustanovení z nahlížení vyloučeny.“ Správní soudy také pravidelně ve své rozhodovací praxi reflektují jeden z vícera principů uvedených v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, když ve vztahu k podstatě utajení vyhledávací části spisu judikují, že pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny.

47. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, se k otázce nahlížení do vyhledávací části spisu podává, že „(p)ravidla pro nahlížení do vyhledávací části spisu upravuje § 66 a násl. (daňového řádu). V zásadě (pokud nejde o odůvodněný případ) vylučuje daňový subjekt, u něhož je vedena daňová kontrola, z nahlížení do této části spisu. Důvodem je možnost obrožení zájmů jiného daňového subjektu (např. vybraného srovnatelného subjektu) nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Z tohoto důvodu je daňovému subjektu zákonem přiznáno právo nahlížet pouze do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu).“ Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2018, čj. 2 Afs 54/2018 - 39 ve vztahu k odepření přístupu do vyhledávací části spisu rovněž konstatoval, že „...v obecné rovině není porušením práva na spravedlivý proces, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout. V době vydání zajišťovacího příkazu totiž stále probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, které by mohlo být zpřístupněním některých podkladů ztíženo (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2018, č. j. 6 Afs 112/2018 - 29).“
48. Jak bylo uvedeno výše, žalobce v nyní posuzované věci v podané žalobě brojil proti postupu správce daně v souvislosti s odepřením přístupu k písemnostem hodnoceným v odůvodnění Zajišťovacích příkazů. Se zřetelem k závěrům vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017 - 40, soud nepochyboval o tom, že se žalobce svým žalobním návrhem domáhal ochrany proti dvěma zásahům správce daně. První tvrzený zásah žalobce ukotvil v nepřeražení písemností z vyhledávací části zajišťovacího (vymáhacího) spisu do jeho veřejné části ke dni 5. 9. 2018, druhý pak spatřoval v trvajícím nezpřístupnění požadovaných písemností.
49. Se zřetelem k tomu, že se žalobce v podané replice nijak nevymezil proti skutkovým tvrzením žalovaného stran žalovaným připuštěného dílčího pochybení, kdy seznam písemností z neveřejné části spisu zaslaný žalobci dne 7. 9. 2018 pod čj. 7116874/18/2001-80543-110669 nesprávně zahrnoval některé písemnosti, které byly současně uvedeny v seznamu veřejné části vymáhacího spisu, které byly žalobci při nahlížení do spisu dne 5.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

9. 2018 předloženy k nahlédnutí, přičemž žalobce si z jedné z nich pořídil fotokopii, neměl soud žádného důvodu považovat žalovaným předestřené skutkové okolnosti za sporné.
50. Za této situace soud při nedostatku podkladů svědčících o opaku (k tomu srov. níže) vycházel z toho, že předmětem sporu mezi účastníky je toliko odepření přístupu k celkem 6 písemnostem (jejich částem – srov. dále) evidovaným v soupisu vyhledávací části spisu tak, jak byl o tom žalobce zpraven sdělením ze dne 3. 12. 2018, čj. 8827943/18/2001-80543-110669, a jak bylo doloženo soudu spolu s předložením správního spisu k jeho výzvě.
51. Žalobce tvrzení žalovaného, že předmětné 3 písemnosti (úřední záznamy ze dne 1. 6. 2018, čj. 1425476/18/2201-61563-307284, čj. 1425409/18/2201-61563-307284 a čj. 1415117/18/2201-61563-307284 a jejich přílohy) ve skutečnosti nikdy nebyly zařazeny do neveřejné části spisu, byly zařazeny ve veřejné části spisu a v písemnosti čj. 7116874/18/2001-80543-110669 ze dne 7. 9. 2018 byly uvedeny omylem, o čemž svědčí mj. skutečnost, že žalobce při jednání konaném dne 5. 9. 2018 z jedné z těchto písemností pořídil kopii, nijak nezpochybnil. Neučinil tak ani na úrovni daňového řízení, ani v podané replice k vyjádření žalovaného. Nenamítl, že toto skutkové tvrzení nemá oporu ve skutečném stavu věci, ani neuvedl žádnou okolnost, z níž by soud mohl na nesouhlas s uvedenými závěry usuzovat. Především pak nepoukazoval na to, že předmětné 3 písemnosti nebyly v rozporu s obsahem Protokolu o nahlížení ze dne 5. 9. 2018 součástí žalobci předaného soupisu písemností z veřejné části spisu.
52. Soud proto tuto okolnost nepovažoval mezi účastníky za spornou a zaměřil své posouzení na písemnosti evidované ve vyhledávací části spisu jako „Poskytnutí informací k zajištění daně“ čj. 1805046600/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018“, „Poskytnutí informací k zajištění daně“ čj. 1805046742/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018, „Poskytnutí informací k zajištění daně“ čj. 1805046779/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018, „Poskytnutí informací k zajištění daně“ čj. 1805046815/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018, „Poskytnutí informací k zajištění daně“ čj. 1805046842/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018, a konečně „Interní sdělení k zajištění daně“ čj. 1805065992/2001-80543-110669 ze dne 4. 6. 2018.
53. Jak bylo vyloženo výše, přestože žalobou podanou podle § 82 a násl. s. ř. s. nelze „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 konkrétním postupu správce daně, přičemž v rozhodovací praxi správních soudů bylo opakovaně připuštěno, že jak žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v neposkytnutí důkazních prostředků k určitému datu, tak žaloba proti trvajícím neposkytnutí důkazních prostředků nemá vůči žalobě dle § 65 s. ř. s. proti konečnému meritornímu rozhodnutí vždy nezbytně toliko subsidiární roli.
54. Ačkoli pak správní soudy připustily, že odepření práva seznámit se s důkazy může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu způsobem vyžadujícím poskytnutí soudní ochrany v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s., současně ustáleně judikují, že o takový případ může jít výhradně v případě jistého kvalifikovaného porušení práv daňového subjektu.
55. Úlohou soudu tedy bylo ve světle závěrů vyplývajících z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu posoudit, zda jde o v nyní posuzované věci o případ, kdy by žalobci bylo v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, což mělo za důsledek zásah do práv na spravedlivý proces, event. o případ, kdy správce daně

opakovaně a hrubě porušil pravidla pro zpřístupnění daňového spisu a zasáhl do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu, resp. o případ bezdůvodného odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit.

56. Soud přitom po podrobném prostudování obsahu správního spisu, včetně obsahu jeho vyhledávací části, dospěl k závěru, že jednání žalovaného takových Nejvyšším správním soudem vymezených parametrů v nyní řešené věci nedosáhlo. Soud má z níž popsaných důvodů za to, že nezpřístupnění částí podkladů ze souboru písemností uvedených pod shora uvedenými čísly jednacími, zařazených ve vyhledávací části spisu, nedosáhlo v dané věci takové intenzity, jež by žalobci na daném skutkovém půdorysu znemožňovala realizaci práva na procesní obranu, a proto je nebylo lze kvalifikovat jako nezákonný zásah.
57. Soud především ze správního spisu ověřil, že v případě 4 souborů písemností týkajících se dodavatelů (písemnosti čj. 1805046742/2001-80543-110669, čj. 1805046779/2001-80543-110669, čj. 1805046815/2001-80543-110669, a čj. 1805046842/2001-80543-110669, všechny ze dne 1. 6. 2018), jež byly žalovanému předloženy jako výstupy z vyhledávací činnosti jiného správce daně (prostřednictvím písemnosti evidované pod čj. 1805046600/2001-80543-110669 ze dne 1. 6. 2018), byla většina podkladů zařazených pod jednotlivými soubory písemností vztahujících se ke konkrétní osobě zařazena do veřejné části daňového spisu, k němuž žalobci při jednání konaném dne 5. 9. 2018 přístup odepřen nebyl (žalobce ostatně v podané žalobě ani nic takového netvrdí).
58. Žalovaný tedy většinu podkladů významných pro zajišťovací řízení, které mu byly procesně relevantním způsobem postoupeny jiným správcem daně, ve věci žalobce zařadil do veřejné části daňového spisu. V tomto ohledu se jednalo nejen o celou řadu pokladů zachycujících údaje o subjektech z dodavatelsko-odběratelského řetězce, především údaje z katastru nemovitostí, údaje z databáze evidence vozidel, informace o sídlech z těchto subjektů, údaje z živnostenského rejstříku, výpisy z obchodního rejstříku a údaje ze sbírky listin obchodního rejstříku či úřední záznamy o místních šetřeních. Žalovaný správce daně rovněž do veřejné části daňového spisu zařadil celou řadu dalších podkladů, jako např. 6 výzev a 6 odpovědí na ně týkajících se daňového subjektu Carmagnola s.r.o.
59. Pokud tedy žalobce v podané žalobě bez dalšího poukazoval na to, že založil-li žalovaný v dané věci do vyhledávací části spisu úřední záznam o tom, že dodavatel je na adrese sídla nedohledatelný, tak v situaci, kdy je tento důkaz uveden v zajišťovacím příkazu, postrádá elementární logiky jej „chránit“, neboť se o jeho existenci již žalobce dozvěděl, postrádá jeho obecná námitka oporu ve správním spisu, neboť všechny úřední záznamy jsou součástí veřejné části daňového spisu (úřední záznam čj. 1957410/17/2201-61563-307284, týkající se dodavatele, zachycující žalobcem předestřenou informaci, je ve veřejné části spisu založen pod poř. č. 32 spisu).
60. Soud dále zdůrazňuje, že ve vyhledávací části tak zůstala zařazena toliko menší část podkladů poskytnutých jiným správcem daně týkajících se jiných osob v dodavatelsko-odběratelském řetězci.
61. Přestože i žalovaný v odůvodnění Zajišťovacích příkazů zjevně vycházel (alespoň do určité míry) i z poznatků plynoucích z těchto podkladů, a byl by tedy v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu formálně povinen přeradit i tyto podklady po jejich zhodnocení v odůvodnění vydaného rozhodnutí do veřejné části spisu, nemohl soud ve světle výše

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

rekapitulovaných judikatorních východisek považovat odepření přístupu k těmto písemnostem za jednání takové intenzity, jež by v dané věci založilo nezákonný zásah, proti němuž by bylo třeba poskytnout ochranu v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s.

62. Soud v tomto ohledu vyšel především z toho, že žalobci bylo nade vší pochybnost umožněno nahlédnout do podstatné části zajišťovacího spisu a nebyla tedy naplněna podmínky znemožnění nahlížení do podstatné části spisu. Z okolností posuzované věci rovněž z ničeho nevyplývá ani naplnění jiných Nejvyšším správním soudem připuštěných podmínek vyslovení nezákonného zásahu ve vztahu k odepření nahlížení do spisu. Soud na daném skutkovém půdorysu nezjistil žádnou okolnost svědčící o opakovaném a hrubém porušení pravidel pro zpřístupnění daňového spisu, resp. o bezdůvodné a šikanózním jednání žalovaného bránícím žalobci ve svém důsledku v jeho procesní obraně.
63. Naposledy uvedenou skutečnost přitom soud považuje za zásadní důvod, pro které nemohlo být podané žalobě vyhověno, když soud s ohledem na shora popsané závěry stran obsahu veřejné části a vyhledávací části správního spisu nemohl dospět k závěru, že odepření nahlédnutí do daňových přiznání či kontrolních hlášení jiných osob ve svém důsledku znemožnilo žalobci realizovat jeho procesní obranu. Soud nehledal, že by žalovaný nezpřístupnil všechny či převážnou část podkladů týkajících se jiných osob z dodavatelsko-odběratelského řetězce. V souladu s výše uvedeným naopak platí, že podstatná část spisu žalobci v tomto ohledu zpřístupněna byla. Omezení přístupu ke zbývajícím podkladům pak se zřetelem k jejich obsahu samo o sobě podle přesvědčení soudu nedosahuje intenzity, aby bylo lze hovořit již o nezákonném zásahu do práv žalobce. Soud v tomto ohledu podotýká, že žalobce ostatně nijak nespороval závěry týkající se pořízení zboží od dodavatele SPCT czech s. r. o., a nenamítal, že by skutkové závěry týkající se přijetí zdanitelných plnění téměř výhradně od tohoto dodavatele. Nečinil tak ani v žalobě, kterou v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 3 Af 35/2018 brojí proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zamítnutí odvolání proti Zajišťovacím příkazům.
64. Soud nepřehlédl, že v okamžiku, kdy žalovaný žalobci přístup k některým písemnostem ve shora uvedeném rozsahu neumožnil, již bylo zajišťovací řízení ukončeno. Proto nemohl mít postup žalovaného vliv na argumentační potenciál v tomto řízení. Jednáním žalovaného pak nebyl žalobce fakticky omezen na svých právech ani v souvislosti se soudní obranou proti Zajišťovacím příkazům, neboť jednak měl přístup k zásadně převažující části spisového materiálu, a to včetně podkladů týkajících se osob v dodavatelsko-odběratelském řetězci, jednak proto, že soud je povinen v řízení o žalobě proti zajišťovacím příkazům poskytnout žalobci ochranu mj. tím, že může suplovat jeho aktivitu a seznámit se s kompletní vyhledávací částí spisu. Jak však bylo uvedeno výše, žalobce nečinil obchodování a přijímání zdanitelných plnění od dodavatelské společnosti SPCT czech s. r. o. ani náznakem nijak sporným, naopak v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 3 Af 35/2018 přijetí plnění od této společnosti potvrdil, přičemž k dodavatelům této osoby toliko uváděl, že s nimi sám nikdy neobchodoval a že mu nejsou známi. Není proto zřejmé, jak by se znepřístupnění shora vymezeného rozsahu písemností z vyhledávací části spisu týkajících se osob z žalovaným identifikovaného dodavatelsko-odběratelského řetězce dotklo žalobce na jeho právech způsobem, který by v souladu s výše rekapitulovanými judikatorními východisky znemožnil žalobci procesní obranu.
65. Soud v tomto směru nad rámec uvedeného poukazuje na specifikum situace, kdy jsou podklady založené ve vyhledávací části spisu hodnoceny v zajišťovacím řízení, konkrétně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

v odůvodnění vydaného zajišťovacího příkazu, popř. rozhodnutí o odvolání proti němu, avšak současně jde o podklady, které mohou být významné i pro samotné vyměřovací řízení a postupy realizované v jeho rámci, především tedy pro postup správce daně v daňové kontrole. Přestože tak mohou být poklady hodnoceny ve vydaném rozhodnutí a formálně by tak byly dány podmínky pro přeražení do veřejné části spisu, nadále mohou existovat legitimní důvody, pro které tyto písemnosti mohou být (alespoň dočasně) zneprístupněny s ohledem na navazující řízení o stanovení daně. Soud přitom s poukazem na závěry vyslovené ve shora připomenutých rozsudcích podotýká, že lze předpokládat, že žalobci zneprístupněné podklady nacházející se ve vyhledávací části zajišťovacího spisu budou rovněž součástí spisu vyměřovacího vedeného v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Žalobce má tak právo o nahlédnutí do nich znovu usilovat a případně se proti postupu žalovaného, který by dosáhl shora označené intenzity, bránit mj. i prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

66. Soud pro úplnost podotýká, že ze správního spisu ověřil, že ani zbývající písemnost čj. 1805065992/2001-80543-110669 není v žádném ohledu takového charakteru, že by její zneprístupnění mohlo založit nezákonný zásah žalovaného vůči žalobci, proti němuž by bylo třeba poskytnout ihned soudní ochranu. Právě naopak, uvedená písemnost je toliko interním sdělením o vydání Zajišťovacích příkazů a její zneprístupnění se tak práv žalobce nemohlo dotknout způsobem, jenž by založil důvodnost podané žaloby.
67. Žalobce své žalobní námitky v podané žalobě opíral především o závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, čj. 29 A 226/2016 - 170, v němž skutečně Krajský soud v Brně označil jednání správce daně spočívající v zneprístupnění písemnosti obsažené ve vyhledávací části vymáhacího spisu po vydání zajišťovacího příkazu za nezákonný zásah. Soud však těmito námitkám nemohl přisvědčit pro zásadní odlišnosti skutkového půdorysu, na nichž byl uvedený právní názor vysloven.
68. Především soud zdůrazňuje, že ve věci posuzované Krajským soudem v Brně šlo o zabránění přístupu k jedinému, ale pro vydání zajišťovacího příkazu zcela klíčovému důkaznímu prostředku, který byl svou povahou podkladem toliko pro zajišťovací řízení. Smyslem a účelem předmětného podkladu totiž bylo prokazovat okolnosti týkající se výhradně skutečností relevantních pro zajišťovací řízení.
69. Naopak v nyní posuzované věci je situace skutkově podobná jako v jiném rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, vůči kterému se žalobcem odkazovaný rozsudek vymezoval, neboť v posuzované věci jde o podklady obsahující poznatky týkající se jiných daňových subjektů, které nejsou relevantní toliko pro řízení zajišťovací, ale které budou nade vší pochybnost součástí prověřování skutkového stavu ve vyměřovacím řízení, a lze proto v souladu s výše uvedeným předpokládat, že budou založeny rovněž ve vyměřovacím (kontrolním) spisu. Soud v tomto směru poukazuje na shora připomenutá judikatorní východiska, dle nichž získal-li vyhledávací činností správce daně relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny, přičemž důvodem pro takový postup může být obava ze zmaření či ohrožení cíle správy daní jako celku.
70. Žalobce tak bude mít případně možnost se s obsahem těchto listin seznámit v rámci probíhající kontroly a přizpůsobit tomu i způsob uplatnění svých dalších procesních práv

v rámci daňového řízení. V rámci nahlížení do daňového spisu by měl přitom, bude-li snad žalovaný přístup k těmto písemnostem nadále odpírat, trvat na tom, aby žalovaný vůči každé jednotlivé písemnosti specifikoval důvody, pro které jsou (a to i přes jejich hodnocení v odůvodněných Zajišťovacích příkazů) tyto písemnosti případně nadále vedeny ve vyhledávací části spisu. Proti nezákonnému ponechání požadované písemnosti k určitému datu i nadále ve vyhledávací části spisu nebo proti opakovanému a hrubému porušení pravidla pro zpřístupnění daňového spisu v pozdějších fázích daňového řízení ze strany správce daně se přitom lze domáhat zásahovou žalobou ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svých shora odkazovaných rozhodnutích.

71. S ohledem na výše uvedené soud podle § 87 odst. 2 s. ř. s. uzavírá, že postup žalovaného spočívající v nezpřístupnění písemností ze dne 1. 6. 2018, čj. 1805046600/2001-80543-110669, čj. 1805046742/2001-80543-110669, čj. 1805046779/2001-80543-110669, čj. 1805046815/2001-80543-110669, čj. 1805046842/2001-80543-110669, a ze dne 4. 6. 2018 čj. 1805065992/2001-80543-110669, nedosáhl v daném konkrétním případě intenzity, jež by ve světle shora vyložených judikatorních východisek založila nezákonný zásah žalovaného vůči žalobci, proti němuž by bylo třeba poskytnout ihned soudní ochranu v tomto soudním řízení.
72. Se zřetelem k tomu nebyly v posuzované věci podle soudu naplněny všechny podmínky pro poskytnutí ochrany dle § 82 s. ř. s. ve smyslu závěrů vyjádřených ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS).
73. Ze všech shora uvedených důvodů soud neshledal žalobní námitky důvodnými, proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
74. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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 jej 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.

V Praze dne 29. srpna 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu