



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **FEROCON Plus s. r. o.**
sídlem Zlechov 88
zastoupený Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Brno, Řeznická 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem Zlín, tř. Tomáše Bati 21

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v ponechání písemností č.j. 1766836/15 ze dne 4.11.2015, č.j. 1772778/15 ze dne 6.11.2015, č.j. 3988247/15/2110-60562-200422 ze dne 13.11.2015, č.j. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 06.11.2015 a přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. č.j. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s

předmětným zbožím, ve vyhledávací části spisu po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole a v jejich neposkytnutí žalobci byl nezákonný.

- II. Žalovaný je povinen do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku zpřístupnit žalobci písemnosti č.j. 1766836/15 ze dne 4.11.2015, č.j. 1772778/15 ze dne 6.11.2015, č.j. 3988247/15/2110-60562-200422 ze dne 13.11.2015, č.j. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 06.11.2015 a přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. č.j. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s předmětným zbožím.
- III. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 23 456 Kč k rukám Ing. Pavly Kvapilové, daňové poradkyně, sídlem Brno, Řeznická 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhá, aby soud určil, že se žalovaný neposkytnutím konkrétně vyjmenovaných dokumentů z vyhledávací části spisu v daňovém řízení dopustil nezákonného zásahu, a aby žalovanému uložil povinnost tyto dokumenty žalobci zpřístupnit.

I. Podstata věci

2. U žalobce byla dne 6.2.2015 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až září 2014.
3. Žalobce se dne 28.2.2017 a poté znovu dne 6.4.2017 domáhal poskytnutí konkrétních písemností z vyhledávací části spisu. To mu žalovaný neumožnil, a proto podal žalobce dne 30.5.2017 stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), která však byla zamítnuta. Následně žalobce požádal o pošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti.
4. Dne 21.8.2017 byla žalobci předložena zpráva o daňové kontrole.
5. Dne 4.9.2017 byly žalobci doručeny platební výměry, kterými mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období mj. srpen až září 2014.
6. Dne 2.10.2017 žalobce proti platebním výměrům podal odvolání.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

7. Žalobce namítá, že pokud mu žalovaný neposkytl požadované dokumenty, dopustil se nezákonného zásahu, neboť žalobce nemohl řádně unést důkazní břemeno (neznal-li skutkový podklad, nemohl se úspěšně bránit).

8. Žalobce tedy navrhuje, aby soud určil, že se žalovaný neposkytnutím konkrétně vyjmenovaných dokumentů dopustil nezákonného zásahu, a aby žalovanému uložil povinnost tyto dokumenty žalobci zpřístupnit. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

9. Žalovaný uvádí, že mezi písemnostmi označenými žalobcem v podané žalobě se nenachází žádná písemnost, kterou by žalovaný v daňovém řízení použil jako důkazní prostředek, a zároveň by nebylo žalobci umožněno se s ní řádně a včas seznámit. Žalovaný připouští, že některé ze žalobcem označených písemností nebyly do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole přeraženy z vyhledávací části spisu do části veřejné, ačkoli byly tyto písemnosti v daňovém řízení použity jako důkazní prostředky. Žalovaný však zdůrazňuje, že i tyto písemnosti, ačkoli se nacházely ve vyhledávací části spisu, byly žalobci na jeho žádost poskytnuty k nahlédnutí. Žalovaný tak považuje žalobu za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

10. Zdejší soud posuzoval nejprve to, zda je v této věci dán dostatek legitimace aktivní i pasivní podle § 82 a § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Dále se zabýval dodržením lhůty pro podání žaloby (§ 84 s.ř.s.) a přípustností žaloby (§ 85 s. ř. s.); teprve pak by se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci podávanými z § 82 s.ř.s.
11. Aktivní legitimace (§ 82 s.ř.s.) svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na právech je ze strany žalobce jasně tvrzeno a podrobně argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.
12. Pokud jde o legitimaci pasivní, § 83 s.ř.s. stanoví, že žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou, spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
13. Pokud jde o podmínku včasnosti žaloby podávanou z § 84 odst. 1 s.ř.s. (při jejím nedostatku by musela být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. b/ s.ř.s., a tedy touto otázkou je také třeba se zabývat předtím, než soud přistoupí k meritornímu posouzení žaloby), i ta je dle soudu splněna. Nezákonný zásah má podle žalobce spočívat v neposkytnutí požadovaných písemností (těch se žalobce domáhal dne 28.2.2017 a poté znovu dne 6.4.2017). S ohledem na to nebylo namístě postupovat podle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42. Subjektivní lhůta k podání žaloby tedy počala plynout dnem, kdy se žalobce dozvěděl o prošetření způsobu vyřízení

stížnosti dle § 261 daňového řádu. Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo žalobci doručeno dne 20.9.2017 a žaloba byla podána dne 20.11.2017. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. V daném případě byla žaloba podána jak v objektivní dvouleté lhůtě, tak v subjektivní dvoutříměsíční lhůtě.

14. Dále se soud zabýval přípustností žaloby.
15. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
16. Otázku přípustnosti žaloby však v daném případě postavil najisto svým závazným právním názorem Nejvyšší správní soud. Zdejší soud totiž o žalobě již jednou rozhodoval. Usnesením ze dne 6.3.2018 žalobu odmítl jako nepřipustnou, neboť dospěl k závěru, že žalobce disponuje jiným prostředkem nápravy ve smyslu § 85 s.ř.s., kterým je žaloba podle § 65 s.ř.s. Podle zdejšího soudu totiž námitku, že proti postupu správce daně (žalovaného), který spočíval v tom, že žalobci nebylo během daňové kontroly umožněno nahlédnout do konkrétních písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, a v důsledku toho žalobce nemohl unést důkazní břemeno, žalobce uplatnil v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Současně bude mít žalobce možnost (v případě, že bude jeho odvolání zamítnuto) totožnou námitku uplatnit i v žalobě podle § 65 s.ř.s. proti rozhodnutí o jeho odvolání. Žalobce tedy má jiný prostředek, kterým se řádným procesním postupem může domáhat ochrany svých veřejných subjektivních práv, má-li za to, že byla postupem žalovaného dotčena.
17. Proti tomuto usnesení však podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a usnesení zdejšího soudu ze dne 6.3.2018 rozsudkem ze dne 3.10.2018, č.j. 1 Afs 99/2018-42, zrušil. Neztotožnil se totiž s názorem zdejšího soudu, že na znepřístupnění určitých dokumentů v daňovém řízení, proti kterému se žalobce zásahovou žalobou bránil, dosáhne ochrana v řízení o žalobě proti rozhodnutí. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v tomto probíhající řízení. Především jde o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod“*. Nejvyšší správní soud dále uvedl: *„aby účastník řízení mohl již v rámci probíhajícího řízení uplatňovat vyjmenovaná procesní práva, není v takových případech možné s obranou čekat až na vydání konečného rozhodnutí, ale je nutné mu poskytnout ochranu hned. Ochranu vyjmenovaných práv totiž žaloba proti výslednému rozhodnutí nemusí vůbec poskytnout. Zásahová žaloba proti nezákonnému zásahu proto nemá v takových situacích vůči žalobě proti konečnému meritornímu rozhodnutí subsidiární roli (viz z poslední doby např. rozsudky dne 31.5.2018, č.j. 9 Afs 59/2018 – 37, ze dne 17.1.2018, č.j. 9 Afs 85/2016 – 51, ze dne 12.7.2018, č.j. 2 As 93/2016 – 138)“*. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku uzavřel s tím, že *„stěžovatel*

v žalobě i v kasační stížnosti rozvádí úvahy mimo jiné právě i o narušení práva na procesní obranu v probíhajícím odvolacím daňovém řízení. Toto narušení má pramenit ze zadržování podkladů, ke kterým stěžovatel tvrdí, že jsou pro něj nezbytné, aby se mohl v daňovém řízení úspěšně bránit, a o kterých tvrdí, že k nim má mít dle zákona přístup. Proti některým aspektům takového jednání odvolací daňové řízení ani následně případně řízení o žalobě proti rozhodnutí ochranu neposkytuje. Proto je nutné stěžovateli zásahovou žalobu považovat za přípustnou“.

18. Žaloba je tedy přípustná a zdejší soud se zabýval její důvodností; rozhodoval bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. Byl přitom v souladu s § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku.
19. Zdejší soud při posuzování důvodnosti žaloby vyšel rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, podle něhož odepření práva nahlížet do spisu dle § 65 a § 66 daňového řádu může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s.ř.s. jen zcela výjimečně. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Naopak o zásah ve smyslu zákonné zkratky § 82 s. ř. s. nepůjde, bude-li se jednat o vady postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu; takový postup správce daně by totiž nebyl způsobilý zasáhnout do právní sféry žalobce.
20. Podle § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
21. Podle § 87 odst. 2 věty první s.ř.s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
22. Žalobce v daném případě dovozuje zkrácení ve svých právech v tom, že mu nebylo během daňového řízení umožněno nahlédnout do konkrétních písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. V důsledku toho mu bylo znemožněno vyjádřit se k dosud shromážděným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění a řádně zformulovat odvolání.
23. Podle § 66 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 (odst. 1). Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností (odst. 2). 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 (odst. 3).
24. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu se do vyhledávací části spisu 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, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
 25. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat 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.
 26. Podle § 65 odst. 3 daňového řádu při přearování písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přearována, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.
 27. Z uvedeného je zřejmé, že do vyhledávací části spisu daňový subjekt zásadně oprávněn nahlédnout není. Je mu toliko umožněno nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, aniž by byl patrný obsah jednotlivých písemností (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Nahlédnout do vyhledávací části spisu může daňový subjekt jen v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, za podmínky, že tím není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní (§ 66 odst. 3 daňového řádu).
 28. K tomu, aby mohla být určitá písemnost založena do vyhledávací části spisu, je nezbytné, aby spadala pod některou z taxativně vymezených kategorií v § 65 odst. 1 daňového řádu, a současně se musí jednat o písemnost, u které při připuštění nahlédnutí do spisu hrozí porušení povinnosti mlčenlivosti o poměrech jiných osob, než je daňový subjekt, o jehož spis se jedná, zjištěných v rámci správy jejich daňových povinností, či zmaření důkazního prostředku, který má být použit v daňovém řízení s daňovým subjektem, o jehož spis se jedná, nebo se jedná o písemnost správce daně týkající se jeho vnitřní řídicí činnosti, které nemají přímý vliv na správu daní příslušného daňového subjektu, resp. její výsledek.
 29. Žalobce písemnosti, které mu žalovaný v rámci nahlížení do spisu nezpřístupnil, rozdělil do dvou skupin. Předně se mělo jednat o listiny, které vůbec nebyly součástí daňového spisu žalobce, a dále o listiny, které byly obsaženy ve vyhledávací části spisu.
 30. Soud toto rozdělení učiněné žalobcem respektoval a zabýval se důvodností žaloby podle těchto skupin.
 31. Žalobce předně nesouhlasil s tím, že mu nebylo umožněno nahlédnout do listin, které žalovaný do spisu žalobce vůbec nezaložil. Jednalo se o odpovědi na dožádání ze dne

4.11.2015, ze dne 6.11.2015 a ze dne 16.11.2015 a dále o dokumenty vztahující se k DIMO Corp. s.r.o., Boreston s.r.o. a B&B commercial aktivity s.r.o. Tuto námitku soud důvodnou neshledal. Pokud sám žalobce uvádí, že tyto dokumenty nejsou součástí jeho spisu (a to ani vyhledávací části spisu), těžko může žalovanému vytýkat, že mu do těchto listin v rámci nahlížení do spisu neumožnil nahlédnout. Nesouhlas žalobce s tím, že tyto listiny nejsou založeny ve spisu, ačkoli by tam být měly, lze vnímat jako námitku nesprávného vedení spisu. Jak již ale uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.8.2016, č.j. 6 Afs 143/2016-38, „[z]ákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení“. Pokud by snad žalovaný z těchto listin v rozhodnutí ve věci vycházel, aniž by je učinil součástí spisu, jistě by se jednalo o vadu, kterou by žalobce mohl úspěšně namítat v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s.ř.s. V řízení o žalobě zásahové, kterou je namítáno, že žalovaný nezpřístupnil žalobci v rámci nahlížení do spisu konkrétní listiny, které ve spisu obsaženy nejsou (a to jak podle tvrzení žalobce, tak podle tvrzení žalovaného), nemůže soud posuzovat, zda tyto listiny tvoří podklad rozhodnutí a ve spisu být měly či nikoli. Předmětem řízení o tomto typu žaloby totiž není zákonnost rozhodnutí ve věci (resp. zda je ve spisu obsažen skutkový podklad pro závěry v rozhodnutí obsažené), nýbrž zákonnost postupu žalovaného při nahlížení do spisu.

32. Dále žalobce brojil proti neposkytnutí písemností, které byly ve vyhledávací části spisu obsaženy.

33. Jedná se o listiny označené žalobcem takto:

- p.č. 1 - Úřední záznam č.j. 1726051/14/3309-05401-707238 ze dne 14.10.2014,
- p.č. 6 - Úřední záznam č.j. 1903645/14/3309-51523-703281 ze dne 27.11.2014,
- p.č. 8 - Úřední záznam č.j. 128434/15/3309-51523-703281 ze dne 5.1.2015,
- p.č. 9 - Úřední záznam č.j. 296049/15/3309-51523-703281 ze dne 2.2.2015,
- p.č. 10 - Úřední záznam č.j. 433817/15/3309-51523-703281 ze dne 26.2.2015,
- p.č. 14 - Úřední záznam č.j. 684352/15/3309-51523-703281 ze dne 27.3.2015,
- p.č. 15 - Úřední záznam č.j. 1075633/15/3309-51523-703281 ze dne 4.5.2015,
- p.č. 18 - Úřední záznam č.j. 1360139/15/3309-60561-706862 ze dne 2.7.2015,
- p.č. 20 - Úřední záznam č.j. 1454473/15/3309-60561-707238 ze dne 28.7.2015,
- p.č. 21 - Úřední záznam č.j. 1456271/15/3309-60561-706862 ze dne 28.7.2015,
- p.č. 29 - Výzva k poskytnutí údajů – DPH č.j. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 6.11.2015,
- p.č. 31 - Úřední záznam č.j. 31479/16/3309-60561-706862 ze dne 12.1.2016,
- p.č. 34 - Interní sdělení č.j. 1227857/17/3309-60562-701940 ze dne 24.5.2017,
- p.č. 35 - Interní sdělení č.j. 1400217/17/3309-60562-701940 ze dne 7.6.2017,

- p.č. 36 - Úřední záznam č. j. 1432485/17/3309-60562-701940 ze dne 16.6.2017,
p.č. 22 - Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1651968/15 ze dne 20.10.2015,
p.č. 23 - Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1652179/15 ze dne 20.10.2015,
p.č. 24 - Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1664734/15 ze dne 20.10.2015,
p.č. 27 - Dožádání k provedení DK č.j.1766836/15 ze dne 4.11.2015,
p.č. 28 - Dožádání k provedení DK č.j.1772778/15 ze dne 6.11.2015,
p.č. 30 - Dožádání č.j. 3988247/15/2110-60562-200422 ze dne 13.11.2015 v plném znění a
p.č. 19 - přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. č.j. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s předmětným zbožím.
34. Pokud jde o listinu p.č. 36 - Úřední záznam č.j. 1432485/17/3309-60562-701940 ze dne 16.6.2017, tak samotný žalovaný připouští, že u této písemnosti nebyl dán důvod pro její založení do vyhledávací části spisu, neboť nenaplnuje žádnou z podmínek stanovených v § 65 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný sám uznává, že pochybil, pokud tuto písemnost nesprávně zařadil do vyhledávací části spisu. Podle žalovaného však tato nezákonnost nemohla jakkoli ovlivnit daňové řízení a zasáhnout do práv žalobce, neboť nejde o písemnost, která by byla v daňovém řízení vedeném se žalobcem použita jako důkazní prostředek. Zdejší soud se žalovaným souhlasí. Předmětná písemnost je totiž úředním záznamem o telefonickém hovoru mezi zástupkyní žalobce a pracovníci správce daně, při němž byl dohodnut termín projednání zprávy o daňové kontrole. Jistě se jedná o písemnost, která by měla být zařazena ve veřejné části spisu a žalobce by do ní měl mít přístup (a žalovaný tedy pochybil), zároveň však toto pochybení nemělo vliv na žalobcovo právo seznámit se s podkladem rozhodnutí a podat odvolání, jehož ochrany se žalobce zásahovou žalobou domáhá.
35. Pokud jde o listiny p.č. 1 - Úřední záznam č.j. 1726051/14/3309-05401-707238 ze dne 14.10.2014, p.č. 6 - Úřední záznam č.j. 1903645/14/3309-51523-703281 ze dne 27.11.2014, p.č. 8 - Úřední záznam č.j. 128434/15/3309-51523-703281 ze dne 5.1.2015, p.č. 9 - Úřední záznam č.j. 296049/15/3309-51523-703281 ze dne 2.2.2015, p.č. 10 - Úřední záznam č.j. 433817/15/3309-51523-703281 ze dne 26.2.2015, p.č. 14 - Úřední záznam č.j. 684352/15/3309-51523-703281 ze dne 27.3.2015 (pozn. soudu: správně má být ze dne 26.3.2015), p.č. 15 - Úřední záznam č.j. 1075633/15/3309-51523-703281 ze dne 4.5.2015 a p.č. 18 - Úřední záznam č.j. 1360139/15/3309-60561-706862 ze dne 2.7.2015, tak se jedná o úřední záznamy, tedy písemnosti obsažené ve vyhledávací části spisu na základě § 65 odst. 1 písm. c) daňového řádu, na které nedopadá povinnost správce daně přeradit je v určité fázi daňového řízení do veřejné části spisu. Soud přitom ověřil, že se skutečně jedná o úřední záznamy, které nemohou být použity jako důkazní prostředky. Nejedná se o písemnosti, ze kterých by žalovaný vyvozoval skutečnosti rozhodné pro daňové řízení vedené se žalobcem ani o písemnosti, které by se jakýmkoli způsobem dotýkaly práv a povinností žalobce v daňovém řízení. Zároveň se jedná o písemnosti, které svým obsahem

do vyhledávací části spisu patří (obsahují vnitřní komunikaci mezi pracovníky správce daně a sdělení, která se týkají žalobcových daňových přiznání, jeho činnosti, majetku a předpokládané výše doměřované daně).

36. Jinak tomu je v případě písemností p.č. 20 - Úřední záznam č.j. 1454473/15/3309-60561-707238 ze dne 28.7.2015 a p.č. 21 - Úřední záznam č.j. 1456271/15/3309-60561-706862 ze dne 28.7.2015, ve kterých pracovnice správce daně popisují ústní jednání a nahlížení do spisu konané téhož dne. Tyto písemnosti podle názoru zdejšího soudu do vyhledávací části spisu nepatří (stejně jako listina p.č. 36 - Úřední záznam č. j. 1432485/17/3309-60562-701940 ze dne 16.6.2017, k níž se soud vyjadřoval výše), neboť popisují úkon, jehož se žalobce prostřednictvím svého zástupce účastnil, a neobsahují žádné údaje, s nimiž by se ze zákonného důvodu nemohl žalobce seznámit. Stejně jako písemnost p.č. 36 tak měly být tyto listiny zařazeny ve veřejné části spisu a žalobce by do nich měl mít přístup. Žalovaný tedy pochybil. Ani toto pochybení však nemělo vliv na žalobcovo právo seznámit se s materiálním podkladem rozhodnutí a podat odvolání, jehož ochrany se žalobce zásahovou žalobou domáhá.
37. Pokud jde o písemnost p.č. 31 - Úřední záznam č.j. 31479/16/3309-60561-706862 ze dne 12.1.2016, tak v tomto případě neplatí, že by se jednalo o písemnost, ze které by žalovaný nemohl vyvozovat skutečnosti rozhodné pro daňové řízení vedené se žalobcem a která se žádným způsobem nedotýká práv a povinností žalobce v daňovém řízení. Tento úřední záznam, který je nazvaný „Podklad ve věci zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty ...“, se však týká otázky vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně (a aktuálního majetku žalobce), tj. otázky vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Otázka vymahatelnosti budoucí daňové povinnosti přitom bezprostředně nesouvisí s vyměřením daně a nedotýká se tak žalobcových práv a povinností v daňové kontrole daně z přidané hodnoty. Pokud žalobce nebyl seznámen s touto listinou, nemohlo to tedy jakkoli ovlivnit žalobcovo právo seznámit se s důkazními prostředky a podat odvolání proti platebním výměrům, jehož ochrany se žalobce zásahovou žalobou domáhá.
38. Pokud jde o písemnosti p.č. 34 - Interní sdělení č.j. 1227857/17/3309-60562-701940 ze dne 24.5.2017 a p.č. 35 - Interní sdělení č.j. 1400217/17/3309-60562-701940 ze dne 7.6.2017, tak se jedná o komunikaci správce daně týkající se lhůty k ukončení daňové kontroly. Podle zdejšího soudu se jedná o interní komunikaci správce daně, která nemá bezprostřední vliv na výsledek správy žalobcových daní. Lhůta k dokončení daňové kontroly, která je stanovena v rámci vnitřní organizace správce daně, slouží výlučně správci daně a nijak se nedotýká žalobcových práv a povinností. Bylo-li by takto stanovenou lhůtou jakkoli do žalobcových práv a povinností v rámci daňové kontroly zasaženo, stalo by se tak až zprostředkovaně, tj. následnými úkony správce daně v rámci daňové kontroly, proti nimž by mohl žalobce případně brojit. Správce daně tedy v souladu se zákonem tuto listinu ponechal ve vyhledávací části spisu a nepochybil, pokud žalobci neumožnil do této listiny nahlédnout.
39. Shodná situace je v případě listin p.č. 22 - Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1651968/15, p.č. 23 - Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1652179/15 a p.č. 24 -

Podnět k dožádání v rámci „TMUK“ č.j. 1664734/15, které jsou všechny ze dne 20.10.2015 a které rovněž splňují podmínku podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť se jedná o interní písemnosti sloužící výlučně správci daně. Těmito písemnostmi byl totiž navržen jednotný postup „při řešení skutkově totožných kauz“, který spočíval v dožádání v rozsahu ověření obchodních transakcí s betonářskou ocelí realizovaných žalobcem. Ani tato interní komunikace správce daně nemá bezprostřední vliv na výsledek žalobcovy správy daní. Navržený jednotný postup slouží výlučně správci daně a nijak se nedotýká žalobcových práv a povinností. K zásahu do žalobcových práv a povinností by mohlo dojít až následnými úkony, tj. samotným dožádáním, resp. odpovědí na toto dožádání, tedy až zprostředkovaně. Ani v tomto případě tedy žalovaný nepochybil.

40. Žalobce dále nesouhlasí s neposkytnutím listin p.č. 27 - Dožádání k provedení DK č.j. 1766836/15 ze dne 4.11.2015, p.č. 28 - Dožádání k provedení DK č.j. 1772778/15 ze dne 6.11.2015 a p.č. 30 - Dožádání č.j. 3988247/15/2110-60562-200422 ze dne 13.11.2015. Žalovaný má za to, pokud by žalobci poskytl tyto listiny k nahlédnutí, porušil by povinnost mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 1 daňového řádu. Byť soud obecně souhlasí se žalovaným v tom, že porušení povinnosti mlčenlivosti může být důvodem, pro který se neaplikuje § 66 odst. 3 daňového řádu, nejedná se o důvod, který by ospravedlňoval nedodržení § 65 odst. 2 a 3 daňového řádu.
41. Dožádání a odpovědi na tato dožádání jistě mohou být jako důkazní prostředky v řízení uplatněny a jedná se tak o listiny podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Takové písemnosti však lze ve vyhledávací části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů, resp. do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole (jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly), a to bez ohledu na to, zda byl těmito písemnostmi proveden důkaz či nikoli. Jinak řečeno, správce daně přeřadí z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu i ty listiny, kterými v řízení nedokazoval. Takový postup je v souladu s výslovnou dikcí zákona (§ 65 odst. 1 písm. a/ daňového řádu), který hovoří o písemnostech, „které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek“, i s jeho smyslem. Brání totiž správci daně v zatajení možných důkazních prostředků, které by byly ve prospěch daňového subjektu. V daném případě přitom soud neposuzoval to, zda žalovaný písemnostmi, které nepřeradil do veřejné části spisu, provedl dokazování a učinil je tak podkladem rozhodnutí ve věci či nikoli. Takový přezkum by byl totiž podle názoru zdejšího soudu na místě toliko v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s.r.s.
42. Postupu podle § 65 odst. 2 a 3 daňového řádu v daném případě nebránila ani povinnost mlčenlivosti podle § 52 a násl. daňového řádu, které se žalovaný dovolává. Nic totiž žalovanému nebránilo, aby v případě hrozícího porušení povinnosti mlčenlivosti tyto listiny při přeřazení odpovídajícím způsobem anonymizoval.
43. Soud tedy shledal, že žalovaný pochybil, pokud dožádání p.č. 27, p.č. 28 a p.č. 30 nepřeradil do veřejné části spisu nejpozději po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
44. Stejně nezákonně postupoval žalovaný i ve vztahu k písemnostem p.č. 29 - Výzva k poskytnutí údajů – DPH č.j. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 6.11.2015, a p.č. 19 -

„přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. č.j. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s předmětným zbožím“.

45. Pokud jde o písemnost p.č. 29 - Výzva k poskytnutí údajů - DPH č.j. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 6.11.2015, tak tou se žalovaný dotazoval, zda, příp. kdy se určitá osoba nacházela ve vazební věznici, případně ve výkonu trestu. Takové zjištění jistě nelze považovat za interní písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jak uvádí žalovaný. Podle názoru zdejšího soudu se jedná o písemnost, která (samozřejmě spolu s odpovědí na tento dotaz) může být uplatněna v řízení jako důkazní prostředek. Sdělení odpovídající instituce o tom, že určitá osoba se v určitou dobu nacházela ve výkonu trestu, totiž jistě může vyvrátit (nebo naopak potvrdit) tvrzení daňového subjektu nebo svědka a může tak jako důkazní prostředek sloužit. Žalovaný tedy pochybil, pokud v případě této listiny nepostupoval podle § 65 odst. 2 a 3 daňového řádu a nepřeradil ji do veřejné části spisu nejpozději po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
46. Pokud jde o písemnosti p.č. 19 - „přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. č.j. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s předmětným zbožím“, tak ty byly podle žalovaného žalobci poskytnuty. Žalovaný uvádí, že se jedná o odpověď na dožádání, která byla zaevidována u žalovaného pod č.j. 1441779/15/3309-60561-706862 (příloha č. 130 kontrolní části spisu) a s níž byl žalobce v anonymizované podobě již seznámen. Pokud jde o přílohy k této písemnosti, jedná se o písemnosti týkající se jiného daňového subjektu, o němž tyto písemnosti obsahují informace, které jsou předmětem povinnosti mlčenlivosti ve smyslu § 52 daňového řádu. Podle žalovaného tyto přílohy nebyly v daňovém řízení se žalobcem využity jako důkazní prostředek a jejich obsah nemá pro daňové řízení vedené se žalobcem žádnou relevanci.
47. I na tyto písemnosti tak dopadá výše uvedené, neboť se jedná o písemnosti, které mohly být jako důkazní prostředek v řízení použity (jedná se o smlouvy, dodatky ke smlouvám, faktury, výpisy z účtů atd.), a měly tak být nejpozději po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole přeraženy z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu. Pokud žalovaný namítá, že přílohy byly žalobci zpřístupněny v anonymizované podobě, tak žalobce nic takového nepotvrzuje a zdejšímu soudu se o takovém seznámení žalobce s listinami nepodařilo ve spisu nalézt žádný záznam. Z protokolu ze dne 13.1.2017 vyplývá, že zástupkyni žalobce byla poskytnuta odpověď na dožádání č.j. 1441779/15/3309-60561-706862; o přílohách se protokol nezmiňuje.
48. Z uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že správce daně postupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, pokud shora popsané písemnosti ponechal po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole ve vyhledávací části spisu, resp. že tyto písemnosti nepřeradil do veřejné části spisu. S ohledem na množství těchto písemností se podle zdejšího soudu jedná o zásah ve smyslu § 82 s.ř.s., jak jej vymezil Nejvyšší správní soud v

rozsudku ze dne 17.1.2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, neboť tím žalovaný žalobci znemožnil nahlížet do podstatné části spisu. Nezákonným zásahem bylo i nezpřístupnění těchto písemností žalobci k nahlédnutí podle § 66 odst. 1 daňového řádu.

49. Soud proto shledal žalobu důvodnou v části týkající se písemností čj. 1454473/15/3309-60561-707238 ze dne 28.7.2015, čj. 1456271/15/3309-60561-706862 ze dne 28.7.2015, čj. 1432485/17/3309-60562-701940 ze dne 16.6.2017, čj. 1766836/15 ze dne 4.11.2015, čj. 1772778/15 ze dne 6.11.2015, čj. 3988247/15/2110-60562-200422 ze dne 13.11.2015, čj. 1773925/15/3309-60561-706862 ze dne 06.11.2015 a přílohy k odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně společnosti B&B commercial activity s.r.o. čj. 5114304/15/2003-60561-110677 ze dne 22.7.2015 a listiny, které si správce daně vyžádal od tohoto subjektu za účelem prokázání dalšího nakládání s předmětným zbožím (§ 87 odst. 2 s.ř.s.). Protože předmětné písemnosti (podle tvrzení žalobce, která žalovaný nevyvrátil) nebyly žalobci zpřístupněny ani do dne rozhodnutí soudu a nezákonný zásah trvá, uložil soud žalovanému, aby žalobci požadované písemnosti zpřístupnil. K tomu mu určil přiměřenou lhůtu. Ve zbytku (pokud jde o ostatní písemnosti) soud žalobu zamítl.

V. Náklady řízení

50. O nákladech řízení účastníků bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s.ř.s. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2014, čj. 5 Afs 15/2012 – 102, tak zdejší soud učinil jedním výrokem.
51. Žalovaný nebyl ve věci z podstatné části úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalobci nenáleží.
52. Žalobce byl ve věci z podstatné části úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 7 000 Kč za zaplacené soudní poplatky (za žalobu a za kasační stížnost). Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupkyně za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, kasační stížnost a replika tj. 13 600 Kč (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/ a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že je zástupkyně žalobce plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení (vyjma soudních poplatků) o částku odpovídající dani (21 %), kterou je zástupkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 23 456 Kč, a to k rukám jeho zástupkyně ve stanovené lhůtě.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Brno 1. února 2019

David Raus v.r.
předseda senátu