



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně:

■
sídlem ■
zastoupena TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému:

Finanční úřad pro Liberecký kraj
sídlem 1. máje 97, 460 02 Liberec

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Liberecký kraj, spočívajícím v ponechání písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu ke dni 27. 6. 2018, se zamítá.

II. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Liberecký kraj, spočívajícím v ponechání písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu, se zamítá.

III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Žaloba

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 21. 8. 2018 domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu správního orgánu – nezákonnému postupu žalovaného, který spatřuje v tom, že ačkoli dne 23. 5. 2018 vydal žalovaný celkem šest zajišťovacích příkazů, ve kterých hodnotil použité důkazní prostředky, tyto důkazní prostředky a listiny absentovaly ve veřejné části spisu, žalovaný je ponechal ve vymáhací části spisu a žalobkyni byl při nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018 předložen spisový materiál nikoli v zákonném rozsahu.
2. Důkazy hodnocené v zajišťovacích příkazech byly ve vyhledávací části spisu založeny ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a ke dni vydání zajišťovacích příkazů měly být dle § 65 odst. 2 daňového řádu přerazeny do veřejné části spisu. Tím, že žalovaný podle § 65 odst. 2 daňového řádu důkazní prostředky řádně nepřeradil do veřejné části spisu, nemohla se s nimi žalobkyně seznámit, čímž došlo k porušení jejího ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces dle čl. 36 a násl. Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.
3. Žalobkyně se dovolávala závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, konkrétně citovala body 29. až 38. tohoto rozsudku. Dále s odkazem na komentářovou literaturu namítala, že uvedený druh písemností lze ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů, poté musí být listiny přiřazeny z vyhledávací části spisu do příslušné jiné části spisu, nejčastěji do části spisu vedené pro konkrétní daňové řízení, jehož se důkazní prostředky týkají. Po provedeném hodnocení důkazů odpadají důvody ochrany těchto důkazních prostředků, pro které byly do vyhledávací části spisu zařazeny, daňový subjekt musí mít především možnost se s důkazními prostředky seznámit, aby mohl účinně konzumovat svá procesní práva, zejména právo na navrhování doplnění dokazování. Žalobkyně uvedla, že věta první § 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, že v momentu jejich hodnocení, což je nejčastěji uvedením do rozhodnutí, musí být ze zákona přerazeny do veřejné části spisu. Pokud byly 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 momentu jejich hodnocení tento důvod odpadá, neboť se o jejich existenci daňový subjekt vždy dozví. Pokud například

v meritu věci žalovaný založil do vyhledávací části spisu úřední záznam o tom, že dodavatel je na adrese sídla nedohledatelný, tak situaci, kdy je tento důkaz uveden v zajišťovacím příkazu, postrádá logiku jej chránit, neboť o jeho existenci se již žalobkyně dozvěděla. Žalobkyně se tedy nemohla řádně seznámit se všemi důkazními prostředky, které žalovaný ve svých rozhodnutích hodnotil, což považuje za porušení § 65 odst. 2 věty první daňového řádu a především porušení ústavního práva na spravedlivý proces. Pokud žalovaný odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, jednalo se o jinou situaci. V případě žalobkyně nebylo v rámci jednotlivých rozhodnutí odkazováno na vyhledávací část spisu, všechny důkazní prostředky byly řádně specifikovány a hodnoceny, případně na ně bylo odkazováno.

4. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud vyslovil, že 1) zásah žalovaného, spočívající v ponechání písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu ke dni 27. 6. 2018, byl nezákonný; a 2) zásah, spočívající v nezpřístupnění písemností na základě žádosti ze dne 27. 6. 2018, byl nezákonný, a žalovaný je povinen zpřístupnit žalobkyni všechny písemnosti hodnocené ve vydaných zajišťovacích příkazech do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Současně žalobkyně požadovala nahradit náklady soudního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

5. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný potvrdil, že dne 23. 5. 2018 vydal šest zajišťovacích příkazů, které byly následně ve dnech 25. až 29. 5. 2018 žalobkyní plně uhrazeny. Dne 27. 6. 2018 žalovaný umožnil žalobkyni nahlédnout do veškerých písemností zařazených do veřejné části vymáhacího spisu, včetně lustrací majetku žalobkyně, které byly provedeny před vydáním zajišťovacích příkazů a které byly použity z důvodu prokázání odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně pro zdůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Neveřejná část vymáhacího spisu nebyla v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů založena. Téhož dne bylo žalobkyni umožněno nahlédnout do písemností ve veřejné části kontrolního spisu a seznamu písemností v neveřejné části – vymáhací části kontrolního spisu. Žalovaný tak postupoval v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný odkázal na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2018 o odvolání proti zajišťovacím příkazům, v němž se mj. uvádí, že konkrétní písemnosti, na něž je v zajišťovacích příkazech odkazováno, jsou zařazeny do vyhledávací části spisu. V souladu s rozsudkem Krajského soudu v Brně, č. j. 62 Af 75/2014-230, toto potvrzuje, že ve fázi řízení, kdy se žalobkyně nemůže seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu, suplují její procesní aktivitu nejprve odvolací orgán, případně soud v rámci následného soudního přezkumu.
6. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že postupoval v souladu s § 65 odst. 1 daňového řádu. V době vydání zajišťovacích příkazů stále prováděl vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu. Z toho lze logicky dovodit, že písemnosti zaznamenávající kroky žalovaného musely být součástí spisu vyhledávacího. Pokud by písemnosti ve vyhledávací části spisu byly žalobkyni zveřejněny dříve, než by došlo

k faktickému zahájení daňové kontroly, mohlo by dojít k ohrožení cíle a správy daní, a to k ohrožení správného zjištění a stanovení daně. Žalovaný zdůraznil, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím, kterým by se stanovovala daň na základě dokazování, nýbrž se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, které je vydáváno na základě skutečností zakládajících odůvodněnou obavu. Teprve v rámci nalézacího řízení vedeného za účelem stanovení daně, popřípadě změny poslední známé daně, dochází k provádění dokazování, hodnocení důkazů, a tedy ke zjištění skutkového stavu. S ohledem na mimořádný dopad zajišťovacích příkazů činil žalovaný neodkladné úkony k zahájení daňové kontroly, o čemž svědčí písemnosti ve veřejné části spisu kontrolního. V rámci protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 7. 2018 již žalovaný uváděl některé písemnosti, které byly přeraženy do veřejné části spisu.

7. K námitce porušení práva na spravedlivý proces žalovaný uvedl, že se nacházel ve fázi, kdy zjišťoval skutečnosti a poznatky, na základě kterých dospěl k závěru, že existuje odůvodněná obava podle § 167 daňového řádu. V této fázi je legitimním opatřením, aby některé údaje nebyly žalobkyni zpřístupněny, a proto byly zařazeny do vyhledávací části spisu dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. K prověřování daňových povinností žalobkyně bylo následně přistoupeno prostřednictvím daňové kontroly, až pak lze aplikovat § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť dojde k hodnocení důkazních prostředků v rámci dokazování. K porušení jakýchkoli ústavních či jiných práv žalobkyně nedošlo.
8. Odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, není podle žalovaného přílehlavý. Žalovaný odkázal na bod 38. tohoto rozsudku a zdůraznil, že tehdy byla do vyhledávací části spisu zařazena písemnost z důvodu obavy o ohrožení zajištění úhrady daně a tato písemnost se vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně. V řešeném případě se ale žalovaný stále nacházel ve vyhledávací činnosti a písemnosti tak mohly být zařazeny ve vyhledávací části spisu. Písemnosti související se zajištěním daně, to znamená vztahující se k odůvodněné obavě o budoucí dobytost daně, byly zpřístupněny v plném rozsahu dne 27. 6. 2018. Ponechání dalších písemností ve vyhledávací části spisu bylo podle žalovaného legitimní, v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 10. 9. 2015, 62 Af 75/2014-230, podle kterého ve fází řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu, supluje soud procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části spisu z hlediska relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu. Žalovaného postup byl v souladu s § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. K prověřování daňových povinností žalobkyně bylo následně přistoupeno prostřednictvím daňové kontroly, pak lze aplikovat § 65 odst. 2 daňového řádu, kdy dojde k hodnocení důkazních prostředků v rámci dokazování. Podle žalovaného se v odůvodnění zajišťovacích příkazů neodkazovalo jen na obecná zjištění, ale přímo byla zjištění konkretizována. Byť se žalovaný neodkazoval u jednotlivých zjištění na vyhledávací část spisu, nýbrž na konkrétní písemnosti, není toto důvodem pro vyloučení aplikace uvedeného rozsudku.

9. Z uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem zamítnul a žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení.

III. Replika žalobkyně

10. V replice žalobkyně uvedla, že žalovaný nepřesně identifikuje důkazy, které měly být nejpozději po vydání zajišťovacích příkazů přeráženy do veřejné části spisu. Žalobkyně v žalobě poukazovala na důkazní prostředky, které byly v zajišťovacích příkazech výslovně žalovaným hodnoceny, nikoliv na všechny, ze kterých při vydání zajišťovacích příkazů vycházel. Žalobkyně odkázala na důkazní prostředky (pravděpodobně v listinné podobě), které byly žalovaným hodnoceny, a ze kterých žalovaný dovodil následující zjištění:
- jednatel je obviněn ze spáchání zvláště závažného zločinu krácení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku;
 - před převodem obchodní korporace ■■■ na nového společníka byl veškerý nemovitý i movitý majetek vyveden ze společnosti;
 - zahájen postup k odstranění pochybností na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017, říjen 2017 a listopad 2017 u obchodní korporace ■■■;
 - zahájení daňové kontroly u obchodní korporace ■■■

Dále šlo o důkazní prostředky, které žalovaný rovněž před vydáním zajišťovacího příkazu hodnotil:

- místní šetření u dodavatelů žalobkyně, která jsou zaevidována v úředních záznamech;
- místní šetření u dodavatele ■■■
- výpisy z bankovních účtů žalobkyně;
- daňová přiznání dodavatelů.

11. Ani jeden z uvedených hodnocených důkazů nebyl založen ve veřejné části spisového materiálu, který byl zástupci žalobkyně předložen. Žalobkyně se s důkazy nemohla beze zbytku seznámit, nemohla nejen verifikovat jejich existenci či pravdivost, ale ani verifikovat správnost jejich hodnocení ze strany žalovaného. Pokud žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230, pominul, že krajský soud meritorně rozhodoval o tom, zda v odůvodnění zajišťovacího příkazu ob stojí odkaz na vyhledávací část spisu.

12. Podle žalobkyně jsou nesprávné závěry žalovaného, poukazuje-li na to, že v průběhu vydání zajišťovacích příkazů nadále probíhala vyhledávací činnost správce daně, a proto důkazní prostředky nemohly být zpřístupněny zástupci žalobkyně. Aplikace závěrů žalovaného by znamenala, že každému daňovému subjektu by mohla být odepřena možnost být řádně seznámen s důkazními prostředky ve fázi, kdy již tyto důkazy byly správcem daně hodnoceny, neboť vyhledávací pravomoc má správce daně nejen před zahájením řízení, ale také v jeho průběhu. Naopak právní úprava přerážení důkazních prostředků z vyhledávací části spisu do části veřejné je upravena v § 65 odst. 2 daňového řádu. Rovněž nesprávný je závěr žalovaného, že jelikož zajišťovací příkazy nebyly vydány na základě

dokazování, neboť nejsou rozhodnutím, kterým by byla stanovena daňová povinnost, teprve až v rámci nalézacího řízení dochází k dokazování a hodnocení důkazů. Ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu spojuje přeražení písemností se samotným hodnocením důkazu, nikoliv s dokazováním či přímo specifikováním daňovým řízením. Žalobkyně tedy trvala na tom, že pokud byly písemnosti ve vydaných zajišťovacích příkazech hodnoceny a na základě jejich hodnocení byly vydány zajišťovací příkazy, nemůže jejich zpřístupnění jakkoli ohrozit cíl správy daní.

13. Žalobkyně zdůraznila možnost procesní obrany, resp. princip rovnosti zbraní ve smyslu čl. 6 Evropské úmluvy o lidských právech a odkázala na závěry Evropského soudu pro lidská práva, který zásadu rovnosti zbraní definuje jako požadavek, aby každá ze stran řízení mohla obhajovat svou věc za podmínek, které ji z pohledu řízení jako celku podstatným způsobem neznevýhodňují vzhledem k protistraně. Žalobkyně odkázala na rozsudek ze dne 18. 2. 1997, č. 18990/91, *Nideröst-Huber proti Švýcarsku*, rozsudek ze dne 18. 3. 1997, č. 22209/93, *Foucher proti Francii*, a rovněž rozsudek ze dne 27. 10. 1993, č. 14448/88, *Dombo Beheer B. V. proti Nizozemsku*. K porušení principu rovnosti zbraní došlo například tehdy, pokud stěžovatel v lustrační věci neměl přístup ke všem posuzovaným dokumentům, což spolu s privilegovaným postavením orgánu veřejné správy vážně omezilo jeho schopnost prokázat nezákonnost postupu orgánu veřejné správy. S ohledem na zásadní zásah do práva na majetek zajišťovacími příkazy je nutné zajistit respektování principu rovnosti zbraní a aplikovat § 65 odst. 2 daňového řádu ústavně konformním způsobem a umožnit žalobkyni seznámit se s těmi důkazními prostředky, které již byly výslovně hodnoceny. Zajistit rovná procesní práva je důvodné zvláště v případě, kdy závěry správce daně zásadním způsobem odporují objektivnímu stavu, zejména se jedná o nesprávnost zjištění údajného virtuálního sídla, kdy posuzované sídlo virtuální není, což je zřejmé i z přiložených fotografií a provedeného místního šetření právního zástupce žalobkyně.

IV. Duplika žalovaného

14. Žalovaný na repliku žalobkyně reagoval, setrval na argumentaci v písemném vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že z vyhledávací části spisu přeradil jen ty dokumenty, které se vztahovaly k zajištění daně nebo jichž zveřejnění nemohlo zmařit účel úkonu. Ve vyhledávací části spisu tak byly ponechány a jsou do ní zařazovány dokumenty a listiny, které se vztahují k následnému stanovení daně. Dle žalovaného vydáním zajišťovacích příkazů nelze automaticky přeradit dokumenty z vyhledávací části spisu do veřejné. Pokud jsou shodné dokumenty posuzovány v nalézací rovině při stanovení dokazování a správce daně jimi dosud neprovedl dokazování, tedy hodnocení důkazů, nemá najisto postaveno, že se jedná o důkazní prostředek. Podle žalovaného nejzazší lhůta dle § 65 odst. 2 daňového řádu nenastala, správce daně není ve fázi, kdy by provedl dokazování ve vztahu ke

všem skutečností, u nichž to považoval pro správné dokazování za nezbytné, a sepisoval výsledek kontrolního zjištění.

15. Prvotním důvodem zahájení vyhledávací činnosti nebylo zajištění daně, ale prověření stanovení DPH za zdaňovací období červen až prosinec 2017. Z vyhledávací činnosti vyplynuly poznatky o nesprávném stanovení poslední známé daňové povinnosti žalobkyně, současně ale i obava správce daně o budoucí úhradě této daně. Žalovaný zopakoval, že vyhledávací činnosti je v souladu s § 78 odst. 1 daňového řádu připuštěna jak před zahájením řízení, tak v jeho průběhu.
16. K příležitosti obou zmiňovaných rozsudků Krajského soudu v Brně žalovaný uvedl, že zákon neukládá a nelze vždy dokumenty související s vydáním zajišťovacích příkazů přeradit do veřejné části spisu, zvláště není-li nalézací řízení ukončeno. U žalobkyně probíhá daňová kontrola, před jejím zahájením i v jejím průběhu nadále probíhá vyhledávací činnost správce daně. Dokumenty, které správce daně nashromáždil a které souvisejí také se správným stanovením daně, jsou postupně vyhodnocovány a jsou do jejich řádného hodnocení zařazeny do vyhledávací části spisu. V souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu musí být zpřístupněny nejpozději do projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný trval na tom, že dokumenty, které mají vliv také na stanovení daně, nemohly být zpřístupněny, a znovu odkázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Podáním žaloby bylo zahájeno řízení na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
18. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání, při němž žalobkyně setrvala na svém stanovisku. Žalovaný se z jednání omluvil, netrval na jeho odročení. Soud provedl dokazování sdělením žalovaného ze dne 28. 11. 2018, v němž žalovaný upřesnil, jaké listiny byly do veřejné části spisu žalobkyně ke dni jeho vyjádření přerazeny, a dále výpisy písemností založených ve vyhledávací části kontrolního spisu a veřejné části kontrolního spisu žalobkyně a vyhledávací části spisu jiného daňového subjektu. Soud naopak nevyhověl návrhu žalobkyně na provedení dokazování fotografiemi sídla jednoho z dodavatelů společnosti ■■■■■, neboť to měl pro zjištění skutkového stavu věci a posouzení žalobních námitek za nadbytečné.
19. 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.*

20. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. *žaloba musí být 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.*
21. Podle § 85 s. ř. s. *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*
22. V souzeném případě žalobkyně svou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného koncipovala v intencích závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40, a na něj navazujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, rozsudky dostupné na www.nssoud.cz. Podle uvedených rozsudků platí: „Ačkoliv ponechání požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu může mít na první pohled stejnou povahu jako trvajících zneprístupnění požadované písemnosti, jedná se o dvě různá jednání, která, pokud jsou skutečně nezákonná, mohou mít rozdílné dopady do práv daňového subjektu. Pozdější zpřístupnění důkazu totiž samo o sobě nevylučuje deklaratorní žalobu na neposkytnutí tohoto důkazu k určitému datu, které může být dle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové. V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování.“ Žalobkyně tedy obdobně první tvrzený zásah spatřovala v ponechání písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu, tj. jejich nepřeražení do veřejné části spisu, ke dni 27. 6. 2018. Druhý tvrzený zásah spatřovala v trvajícím zneprístupnění těchto písemností na základě její žádosti ze dne 27. 6. 2017 a požadovala zpřístupnění těchto písemností.
23. Soud nejprve konstatuje, že žaloba je přípustná, žalobkyně neměla k dispozici žádný prostředek právní ochrany, který by bylo nutno před podáním žaloby na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem žalovaného správce daně vyčerpat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publ. ve Sb. NSS 3686/2018, podle něhož takovým prostředkem ochrany není ani stížnost dle § 261 daňového řádu). V části žaloby, která je svou povahou určovací, tedy v části, v níž se pod bodem I. petitu žalobkyně domáhá deklarace nezákonného postupu žalovaného, ustanovení § 85 věty poslední s. ř. s. vyčerpání jiných prostředků ochrany nevyžaduje.
24. Jde o žalobu včasnou, podanou v souladu s § 84 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě 2 měsíců od nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018, kdy se žalobkyně o tvrzených nezákonných zásazích žalovaného dozvěděla.
25. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. *soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.*

26. Vzhledem k právě uvedenému a vzhledem k tomu, že podaná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného je v části tzv. určovací a v části tzv. zápůřčí, zabýval se soud obsahem neveřejné vyhledávací části spisu ke dni 27. 6. 2018 a také ke dni svého rozhodnutí. Musel totiž brát v potaz sdělení žalovaného, že mezitím byla dne 4. 7. 2018 zahájena daňová kontrola a některé písemnosti byly žalovaným přeraženy do veřejné části spisu.
27. Při nahlížení do vymáhací části spisu byly žalobkyni (viz protokol o nahlížení do spisu ze dne 27. 6. 2018, č. j. 1049372/18/2601-80541-501766) zpřístupněny zajišťovací příkazy, úřední záznam o sdělení žalovaného zmocněnci žalobkyně o odeslání zajišťovacích příkazů, odvolání proti zajišťovacím příkazům, žádost o poskytnutí údajů z CEÚ a opisy obrazovek z lustrací ohledně neexistujícího majetku žalobkyně (vše složka č. 103996774 vedená vymáhacím oddělením žalovaného správce daně). Dle protokolu ze dne 27. 6. 2018, č. j. 1049633/18/2601-60565-505901, o nahlížení do spisu na kontrolním oddělení, žalobkyně nahlédla do veřejné části kontrolního spisu (složka č. 103570466), která k tomuto dni obsahovala sdělení žalovaného ze dne 29. 5. 2018 o zahájení daňové kontroly u žalobkyně a úřední záznam ohledně změny termínu zahájení daňové kontroly na 4. 7. 2018. Mezi účastníky není sporu o tom, že dokumenty uvedené na seznamu písemností zařazených do neveřejné vyhledávací části kontrolního spisu (složky č. 103552031 a č. 103530505), který byl žalobkyni dne 27. 6. 2018 předložen, žalobkyni zpřístupněny nebyly.
28. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 7. 2018, č. j. 1067211/182601-60565-508147, vyplynulo, že uvedeného dne byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období měsíců červen až prosinec 2017. Žalovaný při zahájení daňové kontroly konkrétně zmínil výzvy ze dne 22. 9. 2017 a ze dne 23. 10. 2017 adresované žalobkyni k poskytnutí listin a dalších věcí a odpovědi žalobkyně na tyto výzvy ze dne 12. 10. 2017 a 3. 11. 2017. Dále žalovaný v průběhu ústního jednání odkazoval na výzvu adresovanou úřadu práce ze dne 26. 10. 2017 a navazující sdělení úřadu práce došlé dne 10. 11. 2017, že žalobkyně byla agenturou práce. Zmíněné listiny byly ke dni 27. 6. 2018 v neveřejné vyhledávací části spisu dle obsahu jejich soupisu. Dle sdělení žalovaného byly následně zařazeny do veřejné části spisu (složka č. 103570466). Toto tvrzení žalovaný zopakoval ve sdělení ze dne 29. 11. 2018, které vychází z evidence ve smyslu § 65 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný upřesnil, že se tak stalo dne 3. 7. 2018, tedy bezprostředně před zahájením daňové kontroly.
29. Z žalovaným předložených výpisů ke dni 29. 11. 2018 je zřejmé, jaké listiny jsou založeny do veřejné části spisu č. 103570466 a jaké nadále zůstávají ve vyhledávací části spisu č. 103552031 a č. 103530505 vedených kontrolním oddělením žalovaného. Z výpisů také vyplývá, jaké listiny byly z vyhledávací části k DPH jiného daňového subjektu (██████) dne 19. 1. 2018 přesunuty do vyhledávací části spisu č. 103530505 týkající se žalobkyně.

30. Spornou otázkou tedy je, zda nezařazení listin, ze kterých žalovaný vycházel v zajišťovacích příkazech, z neveřejné vyhledávací části spisu do veřejné bylo nezákonným zásahem a jejich další trvajícím zpřístupnění (s výjimkou listin, které byly v mezidobí zařazeny do veřejné části spisu vedeného kontrolním oddělením složka č. 103570466) je trvajícím nezákonným zásahem.
31. K vedení spisu se vztahují § 64 a § 65 daňového řádu. Podle § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu se spis člení na části podle jednotlivých daňových řízení, jak jsou vymezena § 134 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. Podle § 64 odst. 4 písm. d) daňového řádu se spis člení mj. i na část vyhledávací. Písemnosti, které se zakládají do této části spisu, jsou stanoveny taxativním výčtem v § 65 odst. 1 daňového řádu. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají 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. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) 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.
32. Současně dle § 66 odst. 1 daňového řádu platí, že daňový subjekt má právo nahlížet do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Ve vztahu k vyhledávací části spisu mu podle odst. 2 uvedeného ustanovení svědčí pouze právo nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, přičemž z poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může dle odst. 3 uvedeného ustanovení správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu. V souladu s § 67 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o každém nahlížení do spisu protokol nebo úřední záznam, v nichž uvede, do kterých částí spisu umožnil daňovému subjektu nahlédnout.
33. V souvislosti s rozsahem, ve kterém je daňovému subjektu zpřístupněn jeho daňový spis, považuje soud za významné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud navázal na starší judikaturu vztahující se k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a konstatoval, že i když se podle daňového řádu nevydává o rozsahu nahlížení do spisu (a o nic jiného v projednávané věci týkající se zařazení listin z neveřejné vyhledávací části do veřejné části spisu v podstatě nejde) žádné rozhodnutí, povaha tohoto úkonu zůstává nadále stejná. Tedy odepření nahlížení do daňového spisu je faktický úkonem (nikoli již formalizovaným rozhodnutím), kterým se upravuje vedení řízení. Nejvyšší správní soud poté připomenul, že podle existující judikatury obecně platí, že proti jednotlivým faktickým úkonům správce daně se nelze bránit samostatnou žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. V bodě [28] rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil, 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.“ Posouzení však závisí na kontextu případu, tedy stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně. Nejvyšší správní soud poté navázal na závěry prezentované již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132 (v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části daňového spisu, je nutné odlišit situace,

kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části), a v bodu [31] dovodil, že: „Odepření práva nahlížet do spisu tedy s ohledem na výše uvedené může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, což má za důsledek zásah do práva na spravedlivý proces, event. o případy, kdy správce daně

opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu (srov. např. § 65 odst. 2 daňového řádu, cit. v bodě [25] shora). Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu, jejich postavení v daňovém řízení je nerovné (srov. náleze ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, N 212/43 SbNU 369, který označil odepření práva nahlížet do daňového spisu podle tehdejšího § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za omezení základního práva na soukromí a na informace. ÚS akcentoval právo daňového subjektu na informační sebeurčení, tedy právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává).

34. V dané věci dospěl soud k závěru, že nedošlo k porušení § 65 odst. 2 daňového řádu, jehož se žalobkyně ve svůj prospěch dovolává, způsobem, který by do jejích práv zasáhl tak intenzivně, že by to představovalo nezákonný zásah, a to právě s ohledem na fázi řízení, ve které žalobkyně požadavek na zpřístupnění listin ve vyhledávací části spisu uplatnila.
35. V projednávaném případě byly zajišťovací příkazy, jako předstižný prostředek k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH za předmětná zdaňovací období, vydány dne 23. 5. 2018 ještě před zahájením daňové kontroly. V této fázi stále probíhala vyhledávací činnost správce daně za účelem správného zjištění a stanovení DPH ve smyslu § 78 odst. 1 daňového řádu. Při nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018 žalovaný umožnil žalobkyni nahlédnout do veškerých písemností zařazených do veřejné části vymáhacího spisu, včetně lustrací majetku žalobkyně, které byly provedeny před vydáním zajišťovacích příkazů a které byly použity z důvodu prokázání odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně pro zdůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Neveřejná část vymáhacího spisu nebyla v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů vedena. Listiny, které mohou být v rámci nalézacího řízení následně využity jako důkazní prostředky (zejména listiny, které se týkají též jiných daňových subjektů), byly žalovaným v této fázi zakládány

do neveřejné části kontrolního spisu. Tyto jednotlivé listiny jsou postupně zařazovány do veřejné části kontrolního spisu, jak o tom svědčí protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 7. 2018 a vyjádření správce daně a výpisy z evidence písemností, a to podle toho, jak je s jejich obsahem v rámci vedené daňové kontroly žalobkyně postupně seznamována. Tento postup odpovídá § 65 odst. 2 daňového řádu.

36. Soud považuje za oprávněný požadavek žalovaného správce daně, aby ve fázi, kdy probíhala (tedy i ke dni 27. 6. 2018) a stále probíhá jeho vyhledávací činnost a je vedeno nalézací řízení (konkrétně ve formě daňové kontroly), byly listiny vztahující se ke stanovení DPH za uvedená zdaňovací období zařazeny do vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Soud ve shodě se žalovaným uvádí, že zajišťovací příkazy byly vydány nikoli na základě provedeného dokazování, po němž by muselo přijít přearažení hodnocených důkazních prostředků ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části spisu. Zajišťovací příkazy byly vydány na základě indicií, vyplývajících právě z vyhledávací činnosti žalovaného správce daně, z nichž žalovaný dovodil naplnění zákonných podmínek ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. V souladu se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně, č. j. 62 Af 75/2014-230, publ. ve Sb. NSS 3335/2016, má soud za to, že v souvislosti s vydanými zajišťovacími příkazy se žalobkyně nemohla z uvedených důvodů seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (složky č. 103552031 a č. 103530505), která se týká vlastního stanovení DPH. Tuto její procesní aktivitu nepochybně v rámci odvolacího řízení supluje Odvolací finanční ředitelství, následně zdejší soud v rámci soudního přezkumu ve věci sp. zn. 59 Af 30/2018, v němž se žalobkyně domáhá přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2018, o zamítnutí odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům. V tomto řízení se bude soud zabývat také námitkou procesního pochybení správce daně, spočívajícím právě v zneprístupnění obsahu vyhledávací části spisového materiálu při nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018.
37. Odkazuje-li žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016-170, pak dle názoru soudu nejde o odkaz zcela přiléhavý. Žalobkyně přehlíží, že v tehdy řešené věci (soud ponechává stranou, že Krajský soud v Brně se v tomto rozsudku nijak nevyjádřil ke stávající judikatuře, dle které zneprístupnění části spisu může být nezákonným zásahem pouze ve výjimečných případech), byla do vyhledávací části spisu zařazena písemnost, která se vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně. O takový případ se však v souzené věci podle soudu nejedná.
38. Z hlediska zásahu do práva žalobkyně na spravedlivý proces pak soud považuje za významný obsah vydaných zajišťovacích příkazů. Žalovaný v odůvodnění zajišťovacích příkazů neodkazoval pouze obecně na obsah vyhledávací části spisu, ale uváděl konkrétní indicie a zjištění, na základě kterých naplnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů dovodil. Žalobkyně tedy podle přesvědčení soudu ve fázi řízení o zajišťovacích příkazech, ačkoli jí nebyla dne 27. 6. 2018 zpřístupněna vyhledávací část kontrolního spisu vedeného pro účely

nalézacího řízení, mohla účinně zpochybňovat jednotlivé indicie a skutečnosti, na základě kterých byly zajišťovací příkazy vydány, včetně toho, že zde nebyla důvodná obava ohledně případné úhrady daně, neboť jí byly zpřístupněny provedené lustrace ohledně jejího majetku. Jak již bylo uvedeno shora, bylo poté na Odvolacím finančním ředitelství jako odvolacím orgánu a bude na zdejším soudu ve věci sp. zn. 59 Af 30/2018, aby posoudily, zda důvody uvedené v zajišťovacích příkazech mají dostatečnou oporu ve spisovém materiálu, a to i jeho vyhledávací části, jež zůstala a nadále zůstává v souladu s § 65 odst. 2 a § 66 odst. 1 daňového řádu žalobkyni nepřístupná. Podle názoru soudu žalobkyně mohla zpochybňovat a konkrétně vyvracet skutečnosti, ve vztahu k nimž zneprístupnění obsahu vyhledávací části spisu konkretizovala v replice, nic jí nebránilo uplatnit námitky, že např. sídla dodavatelů uvedených žalovaným v zajišťovacích příkazech nejsou virtuální.

VI. Závěr a náklady řízení

39. Z uvedených důvodů neshledal soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, a to jak v její deklaratorní části, tak části tzv. zápůřčí, důvodnou a zamítl ji postupem dle § 87 odst. 3 s. ř. s.
40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující běžný rozsah činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

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 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.

Liberec 4. prosinec 2018.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu