



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **SAFINELA SE**, IČ: 29127815
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6
zastoupený daňovým poradcem BDO Tax s.r.o., IČ: 26420473
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, 586 01 Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neumožnění žalobci nahlédnout na jednání konaném dne 15. 6. 2018 do vyhledávací části spisu vedeného žalovaným v souvislosti s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 a 2016

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný dne 10. 5. 2017 provedl místní šetření žalobce ve smyslu § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to za účelem „*prověření emitovaných korunovaných dluhopisů daňovým subjektem (žalobcem) v prosinci roku 2012 včetně souvisejících skutečností a další případy vztahující se k roku 2015*“ (viz Protokol ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1014839/17/2901-60562-711373). Dne 15. 6. 2018 se na žádost žalobce konalo u žalovaného ústní jednání podle § 60 daňového řádu, jehož předmětem bylo „*nahlížení do spisu v souvislosti se zahajovanou daňovou kontrolou na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 a 2016*“ (viz Protokol ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1209050/18/2901-60562-702381) a v jehož průběhu žalobce (resp. zmocněný zástupce žalobce, jednající prostřednictvím Mgr. J. P.) požádal o nahlédnutí do veřejné části spisu a rovněž do vyhledávací části spisu (tvořené celkem 8 písemnostmi) s tvrzením, že toto nahlédnutí je nutné pro další průběh řízení. Žalobce nicméně nahlédnutí do vyhledávací části spisu žalobci neumožnil s odkazem na § 66 odst. 3 daňového řádu a s odůvodněním, že nahlédnutím by byl ohrožen zájem jiných daňových subjektů a že toto nahlédnutí není nutné pro další průběh řízení. Tentýž den byla žalovaným podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k žalobci zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období (kalendářní roky) 2015 a 2016 (viz Protokol ze dne 15. 6. 2018, č. j. 1208948/18/2901-60562-702381).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce se včas podanou žalobou (§ 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“) a splňující též ostatní podmínky řízení (§ 82 a § 85 s. ř. s., interpretovaný v souladu se závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz) domáhal toho, aby krajský soud podle § 87 s. ř. s., určil, že zásah žalovaného spočívající v neumožnění žalobci nahlédnout na jednání konaném dne 15. 6. 2018 do vyhledávací části spisu vedeného žalovaným v souvislosti s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 a 2016 je nezákonným zásahem do práv žalobce. Dále se žalobce domáhal, aby krajský soud zakázal žalovanému pokračovat v porušování práva žalobce, a dále, aby žalovanému nařídil umožnit žalobci nahlédnutí do písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, a to případně v částečně anonymizované podobě tak, aby nahlédnutím do těchto písemností nedošlo k ohrožení zájmu jiného daňového subjektu.
3. Žalobce ve své zásahové žalobě namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s § 66 odst. 3 daňového řádu, dle něhož může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu, pokud není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní. Žalobce je toho názoru, že podmínky uplatnění této výjimky byly v daném případě splněny, neboť žalobce se domáhal nahlédnutí do vyhledávací části spisu právě z toho důvodu, že je toto nahlédnutí nutné pro další průběh řízení s ohledem na skutečnost, že správce daně zahajuje daňovou kontrolu více než rok poté, co mu byly předány poslední podklady ve věci místního šetření za účelem prověření emitovaných korunovaných dluhopisů. Toto prověřování přitom dle žalobce bylo zahájeno na politický nátlak Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Za této

situace proto jakékoliv znepřístupňování písemností ze spisu jediné potvrzuje nezákonnost zahájení a vedení předmětné daňové kontroly. Žalobce je rovněž toho názoru, že žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč nebylo možné uplatnit výjimku ve smyslu § 66 odst. 3 daňového řádu, což platí i ve vztahu k žalobcem navrhanému postupu v podobě částečné anonymizace zpřístupněných dokumentů z vyhledávacího spisu tak, aby nahlédnutím do těchto písemností nedošlo k ohrožení zájmu jiného daňového subjektu, na což poukazoval žalovaný. Žalobce v tomto postupu žalovaného spatřuje hrubé porušení jeho práva na spravedlivý proces i práva na informační sebeurčení, jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu [konkrétně z nálezů sp. zn. IV. ÚS 179/01 ze dne 31. 8. 2001 (N 131/23 SbNU 251) a sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 28. 3. 2006 (N 74/40 SbNU 743), dostupné rovněž na <http://nalus.usoud.cz>].

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Ve vyjádření k žalobě žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že by jeho postup představoval nezákonný zásah, nacházející se v rozporu s daňovým řádem. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se do vyhledávací části spisu se zakládají mimo jiné „*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*“, přičemž podle § 65 odst. 2 daňového řádu lze tyto písemnosti v této části spisu 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*.“ Podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají rovněž „*písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně*.“ Uvedená ustanovení dle názoru žalovaného (opírající se o citace z odborné literatury – viz např. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*, Praha: Wolters Kluwer, 2011) vymezují specifický charakter vyhledávací části spisu, pro kterou § 66 daňového řádu stanoví i speciální režim zacházení pro případ nahlížení do této části spisu. Žalovaný proto nemůže přisvědčit argumentaci žalobce, dle které měl povinnost písemnosti z vyhledávací části spisu žalobci zpřístupnit, jelikož se ve vyhledávací části spisu (jak vyplývá ze Seznamu vyhledávací části spisu) nacházejí jednak písemnosti sloužící výhradně pro potřeby správce daně (viz žádosti o data daňového subjektu pro kontrolora s celorepublikovou působností či podnět k dožádání), jednak písemnosti, které v budoucnu mohou být uplatněny jako důkazní prostředek ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž se však nejednalo o písemnosti, které měly již být přerazeny z vyhledávací části spisu do části veřejné. Jinými slovy, v daném případě ještě nebylo přistoupeno k zahájení hodnocení důkazních prostředků, resp. k projednání zprávy o daňové kontrole, neboť daňové řízení je v počátečním stádiu, těsně po zahájení daňové kontroly, tj. ve fázi shromažďování relevantních důkazních prostředků. Pokud by se předmětné listiny staly předmětem hodnocení důkazů, samozřejmě by musely být přerazeny do veřejné části spisu a žalobci zpřístupněny. Toto časové hledisko je dle žalovaného klíčové pro odmítnutí žalobních tvrzení.
5. Žalovaný se nicméně neztotožnil ani s názorem žalobce, že byly splněny podmínky pro aplikaci výjimky stanovené v § 66 odst. 3 daňového řádu, a to s ohledem na „politický nátlak“ ve vztahu k prověřování emitovaných korunovaných dluhopisů, přičemž odkázal na argumentaci obsaženou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018-53, v němž neshledal důvodné kasační námitky ohledně zahájení daňové kontroly na základě „politické objednávky“. Argumentace žalobce vedená tímto směrem

proto nemohla vést žalovaného k závěru o nutnosti zpřístupnění vyhledávací části spisu pro další průběh řízení.

6. Žalovaný v neposlední řadě zpochybnil žalobní námitku, že předmětný postup žalovaného představoval nezákonný zásah, nadto porušující právo žalobce na spravedlivý proces, resp. na informační sebeurčení. Žalovaný na podporu své argumentace citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, v němž Nejvyšší správní soud vymezil podmínky, kdy může odepření práva nahlížet do spisu t v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu, ovšem dle žalovaného se o takový případ v daném případě žalobce nejedná, neboť ve vyhledávací části spisu se nachází celkem 8 písemností sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dále písemnosti, jež mohou následně být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, ovšem s ohledem na cíl správy daní a především fázi daňového řízení nebyly zástupci daňového subjektu zpřístupněny. V této souvislosti žalovaný navrhl, aby byla krajským soudem žaloba zamítnuta, příp. odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť zde absentuje podmínka v podobě přijatelného tvrzení nezákonného zásahu.

IV. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud se, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v intencích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba není důvodná**.

IV. a) Posouzení přípustnosti žaloby z hlediska povahy zásahu

8. Předně však krajský soud považuje za nezbytné se vypořádat s názorem žalovaného, že by měla být žaloba odmítnuta jako nepřípustná podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť zde absentuje podmínka v podobě přijatelného tvrzení nezákonného zásahu.
9. Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, 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. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Judikatura Nejvyššího správního soudu z citovaného § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze „*subsidiárním prostředkem ochrany*“, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 58/2017-42), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, pokud jde o žalobu proti správnímu rozhodnutí, resp. rozsudek ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101, pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti).
10. Podle citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004-110 tak může za určitých okolností být i zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Ostatně již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, Nejvyšší správní soud dovodil, že „*[d]aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] 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. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah“. Uvedený názor pak Nejvyšší správní soud precizoval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, když konstatoval, že „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.“

11. V tomtéž rozhodnutí nicméně Nejvyšší správní soud současně zdůraznil, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice soudního řádu správního. „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.“ (shodně viz např. citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016-51). Rozšířený senát tak potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „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“. Extenzivní výklad pojmu zásah by totiž umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení (srov. též rozsudek ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256).
12. Z uvedeného tak vyplývá, 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 skutečně 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 přiblížet 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. citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016-51).

13. Prizmatem výše rekapitulovaných judikатурních závěrů proto krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda lze žalobcem tvrzený zásah žalovaného spočívající v neumožnění nahlédnout mu na jednání konaném dne 15. 6. 2018 do vyhledávací části spisu 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 krajský soud dospěl ke kladnému závěru, bylo by na místě přistoupit k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jak žalovaný navrhuje
14. Jak již bylo zmíněno, žalovaný svůj (eventuální) návrh na odmítnutí nyní projednávané žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. podpořil závěry z citovaného rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016-51, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, 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.“* Krajský soud je ovšem toho názoru, že žalovaný tyto závěry interpretuje nesprávně, resp. nedůsledně, neboť Nejvyšší správní soud zde současně vyslovil právní názor [na jehož základě ostatně přistoupil ke kasaci napadeného usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích, jímž byla zásahová žaloba původně odmítnuta dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], že *„odepření práva nahlížet 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 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.“* Vše nicméně bude záviset na konkrétních okolnostech daného případu a na jeho kontextu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně.
15. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž uvedl, že svým názorem navazuje na linii judikatury, vymezenou kupříkladu již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132, v němž zdůraznil, že *„od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózní bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah.“* (obdobně srov. i rozsudek ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40).
16. Právě tuto argumentační linii sleduje i žalobce, který v žalobě namítá porušení svého práva na informační sebeurčení a práva na procesní obranu, a to i s ohledem na to, že správce daně před více než rokem provedl místní šetření, a proto požadované nahlédnutí do vyhledávací části spisu považuje za nutné pro další průběh řízení.

17. Krajský soud s ohledem na uvedené závěry judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k názoru, že v kontextu nyní projednávaného případu nelze hovořit o tom, že je „zjevné a nepochybné“, že by v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem. Krajský soud proto nepřisvědčil názoru žalovaného a tedy nepřistoupil k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale naopak přistoupil k jejímu věcnému projednání a tedy k posouzení otázky, zda byl předmětný zásah žalovaného nezákonným ve smyslu § 82 s. ř. s.

IV. b) Nezákonnost zásahu

18. Jak vyplývá z výše rekapitulovaných judikатурních závěrů, aby zásah v podobě omezení práva daňového subjektu nahlédnout do daňového spisu (včetně vyhledávací části) mohl být kvalifikován jako nezákonný (ve smyslu § 82 s. ř. s.), musí se jednat o důsledek bezdůvodného svévolného postupu správce daně, šikanózním způsobem bránícím daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit, neboť právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu (dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), a současně omezení tohoto práva nahlížet do daňového spisu musí dosahovat takové intenzity, že by znemožňovala samotnou realizaci práva daňového subjektu na spravedlivý proces.
19. Krajský soud se nicméně v tomto ohledu ztotožňuje s názorem žalovaného, že v případě žalobce se o takový nezákonný zásah nejednalo, neboť omezení jeho práva nahlížet do daňového spisu, konkrétně do jeho vyhledávací části, jednak nelze považovat za důsledek svévolného či dokonce šikanózního postupu správce daně (žalovaného), jednak nedosahuje takové intenzity, že by znemožňovala realizaci práva žalobce na spravedlivý proces. Jak již bylo zmíněno, žalovaný na ústním jednání ze dne 15. 6. 2018 nevyhověl žádosti žalobce o nahlédnutí i do vyhledávací části spisu, a to s odůvodněním, že nahlédnutím by byl ohrožen zájem jiných daňových subjektů a že toto nahlédnutí není nutné pro další průběh řízení, což je postup, který správci daně v odůvodněných případech umožňuje citovaný § 66 odst. 3 daňového řádu. Ačkoliv lze do jisté míry souhlasit s žalobcem, že žalovaný měl tento svůj postup důkladněji zdůvodnit, nelze v něm spatřovat svévolné či šikanózní jednání a tedy nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť zdaleka nedosahuje takové intenzity, že by znemožňovala realizaci práva žalobce na spravedlivý proces. Nelze totiž odhlédnout jednak od skutečnosti, že samotný daňový spis obsahuje celkem 13 písemností, přičemž jeho vyhledávací část pouze 8 písemností, které zčásti slouží výhradně pro potřeby správce daně (viz žádosti o data daňového subjektu pro kontrolora s celorepublikovou působností či podnět k dožadání), jednak od skutečnosti, že předmětné daňové řízení se nacházelo (a i nadále nachází) v počátečním stádiu, těsně po zahájení daňové kontroly, tj. ve fázi shromažďování relevantních důkazních prostředků, a není proto vyloučeno, že zbylé písemnosti z vyhledávací části spisu nebudou použity jako důkazní prostředek a tedy podle § 65 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu za tímto účelem přeraženy z vyhledávací části spisu do příslušné (veřejné) části spisu, a to eventuálně v jejich anonymizované podobě. Žalobce tak bude mít případně možnost se s obsahem těchto listin seznámit a přizpůsobit tomu i způsob uplatnění svých dalších procesních práv v rámci daňového řízení, přičemž 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

lze domáhat zásahovou žalobou ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., jak konstatoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 200/2017-40.

20. V této souvislosti a nad rámec výše uvedeného je ovšem třeba odmítnout kategorický závěr žalovaného, že neumožnění žalobci nahlédnout do vyšetřovací části spisu v této počáteční fázi daňového řízení, tj. před hodnocením důkazů, nemůže mít samo o sobě povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť písemnosti nesloužící výlučně pro potřeby správce daně budou v další fázi řízení uplatněny jako důkazní prostředek a tedy podle § 65 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu přerazeny z vyhledávací části spisu. Uvedené platí ovšem pouze za situace, že všechny tyto písemnosti skutečně budou následně jako důkazní prostředek využity. Naopak za situace, když by písemnosti, pokud svou povahou i obsahem mají potenciál nepřiměřeně zasáhnout do práva daňového subjektu na soukromí v podobě práva na informační sebeurčení (ve smyslu čl. 10 odst. 3 a čl. 13 Listiny základních práv a svobod) [obecně k vymezení práva na informační sebeurčení srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/10 ze dne 22. 3. 2011 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.)], jako důkazní prostředek v daňovém řízení použity nebyly, v důsledku jejich ponechání ve vyhledávací části spisu tak mohou hypoteticky zůstat daňovému subjektu znepřístupněny trvale, aniž by se mohl daňový subjekt proti takovému postupu včas bránit. Z toho důvodu je nezbytné trvat na tom, aby správce daně při nakládání se spisem v jakékoliv fázi daňového řízení respektoval ústavně konformní výklad § 66 odst. 3 daňového řádu a tedy důkladně v každém jednotlivém případě vážil přiměřenost omezení práva dotčeného daňového subjektu na spravedlivý proces a zejména na informační sebeurčení, a to vhodným a adekvátním použitím daných prostředků (tj. zařazení jednotlivých písemností do vyhledávací části spisu a naopak k žádosti daňového subjektu jejich zpřístupnění), to vše samozřejmě s ohledem na to, aby nebyl vážně ohrožen či zcela zmařen legitimní cíl (ochrana zájmu jiného daňového subjektu, výkon správy daní, narušení objektivnosti důkazu), jenž je zakotvením těchto prostředků v daňovém řádu sledován.
21. Pokud žalobce naléhavost svého požadavku na umožnění nahlédnout do vyhledávací části spisu v daňovém řízení vedeném za účelem prověření emitovaných korunovaných dluhopisů spatřuje v „politickém nátlaku“, krajskému soudu není zcela zřejmé, v čem žalobce spatřuje relevanci této námitky na nyní projednávanou věc, neboť z ničeho nevyplývá, že by snad měl správce daně být „nekriticky“ veden snahou vyhovět domnělé politické objednávce zahájit s žalobcem daňové řízení. K této „účelové a nijak nepodložené“ argumentaci se ostatně podrobněji vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 210/2018-53, na který odkazuje i žalovaný ve svém vyjádření.

V. Závěr a náklady řízení

22. S ohledem na výše uvedené krajský soud uzavřel, že neumožnění nahlédnout žalobci na jednání konaném dne 15. 6. 2018 do vyhledávací části spisu vedeného žalovaným v souvislosti s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 a 2016 nepředstavovalo nezákonný zásah žalovaného, a proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
23. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto

úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 16. října 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

