



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o.**, IČO 48202550
sídlem Vrbenská 197/23, 370 01 České Budějovice
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem náměstí Míru 15, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného spočívajícími v ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu a v nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 žalobkyni,

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu ke dni 22. 6. 2016, ke dni 23. 8. 2016 a ke dni 20. 10. 2016, **byl nezákonný.**
- II. Zásah spočívající v nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 žalobkyni na základě žádosti ze dne 20. 9. 2016, **byl nezákonný.**
- III. Žalovaný **je povinen** zpřístupnit žalobkyni písemnost č. j. 1501189/16 do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 27 570 Kč, a to k rukám jejího advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

1. V žalobě doručené soudu dne 28. 11. 2016 žalobkyně uvedla, že jí dne 27. 9. 2016 byla doručena odpověď žalovaného ze dne 26. 9. 2016, č. j. 42283/16/5100-41458-711929, na její žádost o zaslání požadované písemnosti. V této odpovědi žalovaný sdělil k žádosti žalobkyně ze dne 20. 9. 2016 týkající se jednak přeražení písemnosti č. j. 1501189/16 (dále jen „předmětná písemnost“) z vyhledávací do veřejné části daňového spisu a jednak zaslání předmětné písemnosti, že tato byla založena do vyhledávací části spisu a nebyla dosud přeražena, neboť není splněna podmínka pro postup dle § 66 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“); tato skutečnost měla být dle názoru žalovaného i důvodem pro odmítnutí zaslání předmětné písemnosti žalobkyni.
2. Žalobkyně je přesvědčena o nezákonnosti popsaného postupu žalovaného, a proto podává žalobu dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
3. Žalobkyně se domnívá, že byla přímo zkrácena na svých právech nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím a) v nepřeražení předmětné písemnosti, která byla stěžejním důkazem pro vydání zajišťovacích příkazů, z vyhledávací do veřejné části daňového spisu, a dále b) v neposkytnutí předmětné písemnosti žalobkyni.
4. Po věcné stránce žalobkyně zrekapitulovala, že jí dne 22. 6. 2016 byly doručeny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), kterými jí správce daně uložil zajistit úhradu daně z přidané hodnoty. Tyto zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem vydání, a to z důvodu údajného hrozícího nebezpečí z prodlení, přičemž spolu se zajišťovacími příkazy byly vydány rovněž jednotlivé exekuční příkazy. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36770/16/5100-41458-711929, zamítl, přičemž proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Jak žalobkyně uvádí, dne 5. 9. 2016 nahlížela u správce daně do vyměřovací části spisu, konkrétně do části placení daní (viz protokol č. j. 1838049/16/2201-51522-307389). V průběhu nahlížení požádala o předložení písemností z veřejné části spisu, a to písemnosti zařazené v soupisu písemností ve vyměřovací části spisu (placení daní) pod pořadovým číslem 13 a 15 (písemnosti č. j. 1504912/16/2201-61561-304716 a č. j. 1507087/16/2201-61564-304618). Správce daně jí však sdělil, že požadované písemnosti byly postoupeny žalovanému, společně se stanoviskem k odvolání proti zajišťovacím příkazům č. j. 1702826/16, a že jsou uvedeny pod pořadovým číslem příloh tohoto stanoviska č. 19 a 20, přičemž spis postupovaný ke stanovisku č. j. 1702826/16 nebyl dosud správci daně vrácen. Správce daně zároveň tvrdil, že požadované písemnosti nemá k dispozici ani v elektronické podobě.
6. Dále žalobkyně uvedla, že dne 12. 9. 2016 požádala žalovaného o zaslání v žádosti specifikovaných písemností, přičemž požadovala zaslání mj. písemnosti č. j.

1504912/16/2201-61561-304716 a č. j. 1507087/16/2201-61564-30461. Dne 20. 9. 2016 byla žalobkyni doručena odpověď žalovaného na žádost o zaslání písemnosti ze dne 20. 9. 2016, č. j. 41313/16/5100-41458-711929, ke které jí žalovaný jako přílohu poslal požadované písemnosti a mj. i úřední záznam ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1504912/16/2201-61561-304716. Téhož dne žalobkyně odeslala žalovanému žádost o zaslání předmětné písemnosti, na kterou bylo odkazováno ve zmíněném úředním záznamu, který jí byl doručen jako součást odpovědi na žádost o zaslání písemností ze dne 20. 9. 2016, č. j. 41313/16/5100-41458-711929.

7. Dne 27. 9. 2016 byla žalobkyni doručena odpověď ze dne 26. 9. 2016, ve které jí žalovaný sdělil, že *„požadovaná písemnost byla správcem daně založena do vyhledávací části spisu a nebyla dosud přerazena. Odvolací finanční ředitelství posoudilo, zda nejsou v tomto konkrétním případě splněny podmínky pro postup dle ust. § 66 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, naplnění těchto podmínek však nebylo shledáno. S ohledem na výše uvedené nelze žádosti o zaslání písemnosti vyhovět“*. Na to dne 30. 9. 2016 žalobkyně reagovala na odpověď žalovaného ze dne 26. 9. 2016 opakovanou žádostí o zaslání písemnosti, kde uvedla, že nesouhlasí s postupem žalovaného, neboť *„je toho názoru, že dle ust. § 65 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, 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, lze ponechat ve vyhledávací části spisu nejdéle do provedení hodnocení důkazů (pozn. zvýraznění doplněno). Vzhledem k okolnosti, že zejména z rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům je jednoznačně seznatelné, že tato písemnost, resp. její obsah, byl pro rozhodování správce daně a OFŘ stran vydání zajišťovacích příkazů klíčový, když představoval de facto jediný důkazní prostředek, je daňový subjekt toho názoru, že dle ust. § 65 daňového řádu nedává OFŘ možnost volby stran přerazení této písemnosti do veřejné části spisu, neboť tato již z povahy věci (byla součástí hodnocení důkazů) ve veřejné části spisu být obsažena musí. Pakliže snad do dnešního dne nedošlo k jejímu přerazení, jedná se pouze o administrativní pochybení, které však nemůže mít žádný vliv na právo daňového subjektu na seznámení se se všemi důkazy, které v řízení o zajištění daně správce daně a OFŘ hodnotil“*.
8. Konečně dne 30. 10. 2016 byla žalobkyni doručena odpověď žalovaného na žádost o zaslání písemnosti ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46422/16/5100-41458-711929, ve které žalovaný konstatoval, že argumentace žalobkyně ohledně skutečnosti, že písemnost by již neměla být zařazena ve vyhledávací části s ohledem na hodnocení důkazů, které již proběhlo, *„není v této věci přiléhavá“*. Jak podává žalobkyně, dle žalovaného se § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu týká výlučně písemností, jejichž *„zpřístupnění daňovému subjektu (by) zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Důvodem pro zařazení požadované písemnosti ve vyhledávací části spisu však není žádný z důvodů výše citovaných, tudíž na tuto písemnost nelze vztahovat důvody pro přerazení písemnosti z tohoto ustanovení vyplývající.“* Žalovaný tak dle žalobkyně uzavřel, že na jeho postup se neaplikují daňovým řádem presumovaná pravidla pro vedení daňového spisu.
9. Žalobkyně následně podrobně rozvedla, proč se domnívá, že popsany postup žalovaného byl nezákonný. Zdůraznila, že předmětná písemnost byla jedním z klíčových důkazů při vydání zajišťovacích příkazů. Písemnost, která byla původně založena do vyhledávací části spisu dle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a která byla použita jako důkazní prostředek v rámci řízení o zajištění daně, měla být podle jejího názoru v souladu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu přerazena z vyhledávací do veřejné části spisu, resp. zpřístupněna

žalobkyni na základě žádosti, a to ihned po vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný ovšem postupoval v rozporu s tímto ustanovením, když předmětnou písemnost nepřehradil a nezpřístupnil ani po vydání rozhodnutí o odvolání a dokonce ani po projednání zprávy o daňové kontrole a vydání platebních výměrů. Žalovaný tím, že uvedl, že žádný z důvodů pro možnost založení písemnosti do vyhledávací části spisu dle ust. § 65 odst. 1 daňového řádu se na jeho postup nevztahuje, si vytvořil nová pravidla, které písemnosti a z jakých důvodů budou či nebudou zařazeny do vyhledávací části spisu. Tímto postupem žalovaný demonstruje nezákonnost svého postupu. Za nepřipustnou považuje žalobkyně i argumentaci žalovaného, že pro řízení o zajištění daně neplatí pravidla presumovaná daňovým řádem. Žalobkyně se ohradila i proti citaci rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, publikovaného pod č. 3335/2016 Sb. NSS, jelikož tento rozsudek stojí na odlišných skutkových základech a nelze jej aplikovat na projednávanou věc. Žalobkyně má konečně pochybnosti, že předmětná písemnost představuje nezákonně získaný důkazní prostředek, což může být důvodem, proč se orgány finanční správy brání zveřejnění dané písemnosti. Tomu dle žalobkyně nasvědčují okolnosti nahlížení do spisu, kdy jí na žádost o předložení úředního záznamu (jehož obsahem byl odkaz na předmětnou písemnost) bylo správcem daně řečeno, že uvedené písemnosti nejsou v elektronické podobě a správce daně nemá k dispozici jejich kopie, ačkoli správce daně má povinnost evidovat veškerý obsah spisu také v elektronické podobě.

10. Žalobkyně má za to, že nepřehrazení předmětné písemnosti z vyhledávací části spisu do části veřejné, resp. její ponechání ve vyhledávací části a odmítnutí jejího zpřístupnění žalobkyni, je nejen v rozporu s daňovým řádem, ale i se samotným principem spravedlivého procesu vyjádřeného v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Na základě všech uvedených skutečností se domáhala, aby zdejší soud rozhodl tak, že I. ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu, vedeného v souvislosti s řízením o zajištění daně, bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, II. nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 žalobkyni bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem, a III. žalovaný je povinen žalobkyni zpřístupnit písemnost č. j. 1501189/16.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žaloba je podle jeho názoru nepřipustná ve smyslu § 85 s. ř. s. Dle tohoto ustanovení je žaloba „*nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky*“. V případě žalovaného zásahu je tímto prostředkem stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalobkyně však dle žalovaného nevyužila ani první z výše uvedených institutů. V tomto ohledu odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, publikovaný pod č. 2956/2014 Sb. NSS. Žalovaný uvedl, že předmětem řízení byla v odkazované věci otázka zákonnosti zásahu spočívajícího v zahájení daňové kontroly, žalovaný je však přesvědčen, že právní závěry zmíněného rozsudku jsou i v nyní posuzované věci aplikovatelné.
12. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nepřipustnou odmítl.

III. Předchozí soudní řízení

13. Krajský soud v Brně již ve věci jednou rozhodl usnesením ze dne 30. 5. 2017, č. j. 29 A 226/2016-62, kterým byla žaloba odmítnuta pro nedostatek podmínek řízení. Rozsudkem

Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40, dostupným na www.nssoud.cz, bylo usnesení zdejšího soudu zrušeno a věc byla vrácena soudu k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení byla jednak nepřezkoumatelnost části rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jednak nesprávný právní názor. Krajský soud je v novém řízení vázán právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu.

IV. Další vyjádření žalobkyně

14. V reakci na vyjádření žalovaného a na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu žalobkyně podala repliku, v níž především setrvala na žalobní argumentaci. Zdůraznila, že žalovaný a správce daně opakovaně měnili důvod, pro který písemnost nebyla přeřazena z vyhledávací do veřejné části spisu, resp. pro který tato písemnost nebyla žalobkyni zaslána ani do dne podání repliky. Zatímco dle úředního záznamu ze dne 22. 6. 2016 šlo o důvod presumovaný v ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, v písemnosti ze dne 20. 10. 2016 žalovaný změnil argumentaci tak, že tímto důvodem není žádné zákonné ustanovení, tj. žádný zákonný důvod, který by byl presumován daňovým řádem či jiným zákonem. Takový přístup považuje žalobkyně za nepřípustný a svědčící o libovůli žalovaného. Za zásadní žalobkyně rovněž považuje, že žalovaný změnil důvod pro zneprístupnění písemnosti na základě telefonické konzultace přímo se správcem daně, ač to byl správce daně, kdo uvedl jako důvod ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a žalovaný měl přezkoumat důvodnost a zákonnost jeho postupu při vedení spisu. Žalovaný se spokojil pouze s telefonickou odpovědí správce daně, že novým důvodem pro ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu je „ohrožení zájmu třetí osoby“. Takový důvod však ze správcem daně původně aplikovaného ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu nevyplývá. Žalobkyně namítá, že pokud důvodem nepřecházení písemnosti z vyhledávací do veřejné části spisu bylo „ohrožení zajištění úhrady daně“, tak v okamžiku vydání (pravomocných) zajišťovacích příkazů a následných exekučních příkazů či rozhodnutí o zřízení zástavních práv k jejímu majetku takový důvod přestal existovat, neboť veškerý majetek žalobkyně byl postižen, tzn., že žádné ohrožení zajištění úhrady daně již nehrozilo. Odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, považuje žalobkyně za nepřiléhavý, neboť žalovaný nevzal v úvahu, v jaké fázi se nachází daňové řízení, neaplikoval ust. § 65 a § 66 daňového řádu, tak jak nastínil krajský soud a neposuzoval, zda předmětná písemnost ovlivňuje toliko „řízení o zajištění daně“ či přímo i „daňové nalézací řízení“. Podle žalobkyně je totiž zásadní, zda předmětný důkaz (písemnost) má potenciál ovlivnit daňové nalézací řízení nebo zda se důkaz vztahuje pouze k řízení o zajištění daně. S ohledem na obsah spisového materiálu řízení o zajištění daně a zejména daňového nalézacího řízení je podle žalobkyně zřejmé, že písemnost se vztahovala čistě k otázce řízení o zajištění daně. Písemnost totiž není a nebyla obsahem veřejné ani neveřejné části spisu daňové kontroly a daňového nalézacího řízení. Kromě toho žalovaný ve vyjádření explicitně uvedl, co z písemnosti vyplývá, čímž potvrdil, že se písemnost vztahovala toliko k řízení o zajištění daně, nikoliv k daňovému řízení. Protože písemnost měla vliv toliko na řízení o zajištění, tak již v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů, případně následně vydáním exekučních příkazů či rozhodnutí o zřízení zástavních práv, nejpozději ke dni vydání rozhodnutí o odvolání ve věci zajišťovacích příkazů, mělo dojít k přecházení písemnosti z vyhledávací do veřejné části spisu. Podle názoru žalobkyně nebyl a v současné době není žádný důvod ponechat písemnost ve vyhledávací části spisu.

15. S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalobkyně setrvala na petitech specifikovaných v žalobě a kromě toho navrhla, aby soud rozhodl, že ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu ke dni vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 8. 2016, bylo nezákonným zásahem, a že ponechání písemnosti č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu ke dni vydání odpovědi Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2016, v souvislosti s řízením o zajištění daně, bylo nezákonným zásahem.

V. Posouzení věci soudem

16. Před tím, než mohl přistoupit k posouzení věci samé, zabýval se soud splněním podmínek řízení.
17. Dle § 85 s. ř. s. je žaloba 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.
18. Z obsahu žaloby a repliky soud ověřil, že žalobkyně spatřovala nezákonný zásah jednak v tom, že správce daně k okamžiku hodnocení důkazů (tj. ihned po vydání zajišťovacích příkazů dne 22. 6. 2016), ke dni vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2016 a ke dni vydání odpovědi žalovaného ze dne 20. 10. 2016, v rozporu s ust. § 65 odst. 1, 2 daňového řádu nepřeradil spornou písemnost z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, a dále že jí tuto písemnost ani po opakovaných žádostech nezpřístupnil.
19. Bez ohledu na uváděných pět petitů v žalobě a replice, je zřejmé, že ve skutečnosti se žalobkyně domáhala ochrany proti dvěma zásahům správce daně. První tvrzený zásah žalobkyně ukotvila v nepřerazení požadované písemnosti z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, druhý pak spatřovala v trvajícím nezpřístupnění požadované písemnosti.
20. Ačkoliv ponechání požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu může mít na první pohled stejnou povahu jako trvalý zpřístupnění 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 řádné vedené dokazování.
21. Z žaloby je zřejmé, že nezákonné jednání v podobě nepřerazení či ponechání požadované písemnosti ve vyhledávací části spisu k datu vydání zajišťovacích příkazů (petit I.), ke dni vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům (petit IV.), resp. ke dni vydání odpovědi žalovaného na žádost žalobkyně o zaslání písemnosti (petit V.), považovala žalobkyně za ukončené a v této části byla žaloba žalobou určovací. Jak vyplývá z ust. § 85 věty poslední s. ř. s., pro přípustnost deklaratorní žaloby není nutné předchozí vyčerpání jiných opravných prostředků, proto je třeba žalobu v této části považovat za přípustnou.
22. Druhým petitem (II.): *nezpřístupnění písemnosti č. j. 1501189/16 žalobkyni bylo dle § 87 s. ř. s. nezákonným zásahem*, a třetím petitem (III.): *žalovaný je povinen žalobkyni zpřístupnit písemnost č. j. 1501189/16*, se žalobkyně domáhala jednoho a téhož, totiž ochrany před

nezákonným zásahem správce daně spočívajícím v trvajícím nezpřístupnění požadované písemnosti.

23. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, jehož právním názorem je zdejší soud vázán, uvedl, že při posuzování této části žaloby bylo nutno vycházet ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, publikovaného pod č. 2956/2014 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby dle s. ř. s. proti nezákonnému postupu správce daně, je nejen stížnost dle ust. § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle ust. § 261 odst. 6 téhož zákona.
24. Soud zjistil, že v mezidobí od vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40, byl právní názor vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, že stížnost dle ust. § 261 odst. 1 a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle ust. § 261 odst. 6 daňového řádu jsou prostředky ochrany, jejichž vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby proti nezákonnému postupu správce daně, překonán názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publikovaném pod č. 3686/2018 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyšší správní soud dovodil, že *„stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“* K tomuto závěru dospěl rozšířený senát zejména z důvodu, že ani stížnost, ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zakotvené v ust. § 261 daňového řádu nelze objektivně považovat za prostředek ochrany, který je nutno před podáním žaloby vyčerpat. Soud má za to, že tento judikaturní obrat je nutno v nyní projednávané věci zohlednit, a to přesto, že soud je vázán názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40.
25. Z podané žaloby, z vyjádření žalovaného k žalobě ani ze zaslaného správního spisu nevyplývá, že by žalobkyně postupovala v intencích ust. § 261 odst. 1, resp. 6 daňového řádu. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně dne 20. 9. 2016 podala u žalovaného *„Žádost o zaslání písemnosti“*, v níž žádala o zaslání písemnosti č. j. 1501189/16, na kterou je odkazováno v úředním záznamu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1504912/16/2201-61561-304716, který jí byl Odvolacím finančním ředitelstvím doručen dne 20. 9. 2016. Dne 26. 9. 2016 žalovaný žalobkyni zaslal *„Odpověď na žádost o zaslání písemnosti“* ze dne 26. 9. 2016, v níž uvedl, z jakého důvodu nebylo možné žádosti žalobkyně vyhovět. Dne 30. 9. 2016 zaslala žalobkyně žalovanému *„Opakovanou žádost o zaslání písemnosti“*, ve které žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tvrzením žalovaného uvedeným v Odpovědi na žádost o zaslání písemnosti ze dne 26. 9. 2016 a opakovaně žádala o zaslání písemnosti č. j. 1501189/16. V reakci na tuto opakovanou žádost byla žalobkyni dne 20. 10. 2016 zaslána *„Odpověď na žádost o zaslání písemnosti“*. Na poslední uvedenou odpověď žalovaného reagovala žalobkyně podáním žaloby.
26. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně před podáním žaloby stížnostní mechanismus podle ust. § 261 odst. 1 a ust. § 261 odst. 6 daňového řádu nevyužila. Ve vztahu ke konkrétní písemnosti, o jejíž zpřístupnění v řízení jde, žalobkyně podala pouze 20. 9. 2016 u žalovaného žádost o zaslání předmětné písemnosti a následně rovněž u žalovaného

opakovanou žádost o zaslání písemnosti (30. 9. 2016). I kdyby soud přistoupil na úvahu, že opakovanou žádost o zaslání písemnosti ze dne 30. 9. 2016 lze považovat za stížnost dle ust. § 261 odst. 1 daňového řádu, žalobkyně v žádném případě nevyužila institut žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ust. § 261 odst. 6 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je třeba se se žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti obracet na nejbližší nadřízeného správce daně, takto však žalobkyně nepostupovala, jelikož obě písemnosti (žádost o zaslání písemnosti i opakovaná žádost o zaslání písemnosti) byly adresovány pouze žalovanému (Odvolacímu finančnímu ředitelství), nikoli nadřízenému správci daně.

27. Protože dle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu (dle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42) již nelze stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ust. § 261 daňového řádu považovat za jiný právní prostředek ochrany, který je nutno vyčerpat před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, skutečnost, že žalobkyně postup dle ust. § 261 daňového řádu nevyužila, nemá vliv na přípustnost žaloby. Vzhledem k tomu, že daňový řád v daném případě neposkytuje ani žádný jiný prostředek ochrany, který by bylo nutno před podáním žaloby vyčerpat, dospěl soud k závěru, že i v části, v níž se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v trvajícím nezpřístupnění požadované písemnosti, je třeba žalobu považovat za přípustnou.
28. Soud se, v souladu s § 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 nezákonném zásahu žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba je důvodná**.
29. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporu o tom, že předmětná písemnost č. j. 1501189/16 byla zařazena do vyhledávací části spisu a že k datu vydání zajišťovacích příkazů ani později do dne rozhodování soudu nedošlo k jejímu přeražení do veřejné části spisu a tato písemnost nebyla žalobkyni poskytnuta ani na výslovnou žádost. Spornou otázkou však zůstává, zda se tímto postupem správce daně dopustil nezákonných zásahů či nikoliv. Žalobkyně v zásadě vycházela z toho, že dle ust. § 65 odst. 1 a 2 daňového řádu předmětná písemnost po vydání zajišťovacích příkazů již neměla být zařazena ve vyhledávací části spisu s ohledem na to, že již proběhlo hodnocení důkazů. Žalovaný měl naopak za to, že argumentace žalobkyně není přílehavá, neboť důvodem pro zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu není žádný z důvodů citovaných v ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Dále (s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48) uvedl, že zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím správce daně, které není založeno na formálním procesu dokazování, a rovněž uvedl, že uvedený právní názor je aprobován judikaturou (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230).
30. Podle ust. § 64 písm. d) daňového řádu se spis člení mimo jiné i na část vyhledávací. Písemnosti, které se zakládají do této části spisu, jsou stanoveny taxativním výčtem v ust. § 65 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení 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.

31. Podle ust. § 65 odst. 2 daňového řádu lze písemnosti zakládající 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. Soud přisvědčil námitce žalobkyně, že jelikož byla předmětná písemnost založena do vyhledávací části spisu podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, byl správce daně povinen podle ust. § 65 odst. 2 daňového řádu tuto písemnost nejpozději po provedení hodnocení důkazů, tedy ihned po vydání zajišťovacích příkazů (ke dni 22. 6. 2016) přeradit zpět do veřejné části spisu. Protože tak neučinil, postupoval v rozporu se zákonem.
33. Předně neobstojí argumentace žalovaného, že na věc nelze aplikovat ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, jelikož důvodem pro zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu není žádný z důvodů citovaných v ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Toto tvrzení je jednak v rozporu se spisovým materiálem [v úředním záznamu Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1504912/16/2201-61561-304716, který byl žalobkyni zaslán jako příloha odpovědi žalovaného na žádost o zaslání písemnosti ze dne 20. 9. 2016, je výslovně uvedeno, že předmětná písemnost č. j. 1501189/16 byla založena do vyhledávací části spisu z důvodu obavy o ohrožení zajištění úhrady daně podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu], jednak žalovaný neuvedl, z jakého jiného důvodu uvedeného v ust. § 65 daňového řádu mělo dojít k zařazení předmětné písemnosti do vyhledávací části spisu. Není přitom přijatelné, aby správce daně založil písemnost do vyhledávací části spisu, aniž by pro to existoval zákonný důvod. Takový postup by byl v rozporu se základními principy demokratického právního státu, dle nichž lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy či čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).
34. Soud nepřisvědčil ani argumentaci žalovaného, že ust. § 65 odst. 2 daňového řádu se nepoužije, neboť zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím správce daně, které není založeno na formálním procesu dokazování. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, z něhož žalovaný vycházel, Nejvyšší správní soud sice uvedl, že *„právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně“.*“, tento závěr Nejvyššího správního soudu však nelze vykládat tak, že by se na řízení o vydání zajišťovacího příkazu nevztahovalo ust. § 65 odst. 2 daňového řádu. Ust. § 65 odst. 2 daňového řádu je přímo navázáno na ust. § 65 odst. 1 písm. a) téhož zákona, a pokud tedy správce daně v průběhu řízení o zajištění daně předmětnou písemnost založil do vyhledávací části spisu podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu (jako písemnost, která mohla být uplatněna v řízení jako důkazní prostředek, a to z důvodu obavy o ohrožení zajištění úhrady daně), byl povinen tuto písemnost nejpozději po provedení hodnocení důkazů (tedy nejpozději po vydání zajišťovacích příkazů) zařadit zpět do veřejné části spisu.

35. Ze správního spisu vyplývá, že předmětná písemnost byla jedním z klíčových „důkazů“ pro vydání zajišťovacích příkazů, ve své podstatě tak byla použita jako důkazní prostředek v rámci řízení o zajištění daně, a proto měla být podle ust. § 65 odst. 2 daňového řádu nejpozději v okamžiku provádění hodnocení důkazů v rámci řízení o zajištění daně přerazena zpět do veřejné části spisu.
36. Pokud by soud přistoupil na argumentaci žalovaného, dospěl by k absurdnímu závěru, že správce daně je oprávněn v průběhu řízení o zajištění daně zařazovat písemnosti, které slouží jako důkazní prostředek v rámci tohoto řízení, do vyhledávací části spisu, avšak již není povinen tyto písemnosti přerazovat zpět do veřejné části, neboť v řízení o zajištění daně se neprovádí dokazování. Žalobkyně by tak neměla žádnou možnost zjistit, na základě jakých konkrétních skutečností došlo k vydání zajišťovacích příkazů.
37. Konečně neobstojí ani odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230. Zdejší soud v tomto rozsudku připustil jako legitimní požadavek zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny, pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, a rovněž uvedl, že *„za účelem, aby soud plně dostál smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.“* Je však třeba zdůraznit, že předmětný rozsudek stál na odlišných skutkových základech než nyní projednávaná věc.
38. V případě projednávaném senátem 62 zdejšího soudu správce daně shromažďoval důkazní prostředky týkající se řetězce transakcí nasvědčujících možnému podvodu na DPH a vyhledávací část spisu obsahovala rovněž údaje týkající se jiných daňových subjektů, důvodem zajištění znepřístupnění vyhledávací části spisu žalobci v průběhu zajišťovacího řízení tedy byla obava ze zmaření či ohrožení cíle správy daní jako celku. V nyní projednávaném případě však obsahem písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu bylo toliko zjištění, že žalobkyně razantním způsobem utlumuje ekonomickou činnost a tuto podnikatelskou činnost má záměr přenést na jiný subjekt. Do vyhledávací části spisu byla písemnost zařazena z důvodu „obavy o ohrožení zajištění úhrady daně“, písemnost se tedy vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, a nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně. K zajištění úhrady daně nepochybně došlo vydáním zajišťovacích příkazů ze dne 22. 6. 2016 (účinných a vykonatelných v okamžiku vydání), proto neexistoval žádný legitimní důvod předmětnou písemnost ponechávat ve vyhledávací části spisu i po tomto dni.
39. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že správce daně postupoval v rozporu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, pokud ke dni vydání zajišťovacích příkazů (ke dni 22. 6. 2016) ponechal písemnost č. j. 1501189/16 ve vyhledávací části spisu, resp. že tuto písemnost nepřeradil do veřejné části. Ponechání předmětné písemnosti ve vyhledávací části spisu ke dni 22. 6. 2016 tedy bylo nezákonným zásahem. Protože nezákonné bylo ponechání předmětné písemnosti ve vyhledávací části spisu již ke dni 22. 6. 2016, nezákonným zásahem bylo pochopitelně rovněž její nepřerazení do veřejné části ke dni 23. 8. 2016 (ke dni vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům) a ke dni 20. 10. 2016 (ke dni vydání odpovědi na opakovanou žádost žalobkyně o zaslání písemnosti). Soud proto

žalobu ve všech částech, v nichž se žalobkyně domáhala určení, že ponechání písemnosti ve vyhledávací části bylo nezákonným zásahem, shledal důvodnou.

40. Co se týče nezákonného zásahu spočívajícího v trvajícím nezpřístupnění požadované písemnosti, soud konstatuje, že žalovaný žalobkyni předmětnou písemnost na základě žádosti o zaslání písemnosti ani na základě opakované žádosti o zaslání písemnosti nezpřístupnil, a to s odůvodněním, že písemnost byla zařazena do vyhledávací části spisu, a že neshledal důvody pro její přeražení zpět do veřejné části. Jelikož soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu bylo nezákonné, a že nejpozději ode dne 22. 6. 2016 měla být písemnost přeražena zpět ve veřejné části spisu, nemůže zařazení písemnosti do vyhledávací části spisu obstát ani jako důvod pro nezpřístupnění písemnosti žalobkyni na základě její žádosti. Podle ust. § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do částí spisu týkající se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Pokud předmětná písemnost měla být ode dne 22. 6. 2016 zařazena ve veřejné části spisu, žalobkyně měla od tohoto dne právo na zpřístupnění této písemnosti. Pokud jí žalovaný zpřístupnění písemnosti na základě žádosti odepřel, postupoval v rozporu se zákonem (§ 65 a § 66 daňového řádu) a tento jeho postup je nutno označit za nezákonný zásah. I v této části tedy soud shledal žalobu důvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru o nezákonnosti zásahů uvedených ve výroku I. a II. tohoto rozsudku (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). Protože předmětná písemnost (podle tvrzení žalobkyně v replice, které žalovaný nijak nevyvrátil) nebyla žalobkyni zpřístupněna ani do dne rozhodnutí soudu a nezákonný zásah uvedený ve výroku II. trvá, uložil soud žalovanému, aby nepokračoval v porušování práva žalobkyně a aby žalobkyni požadovanou písemnost zpřístupnil. K tomu mu určil přiměřenou lhůtu.
42. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.
43. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jejího advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, nahlížení do spisu, replika) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a f), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen 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.). Žalobkyni dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč.
44. O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 110 odst. 3 s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o

kasační stížnosti, ve spojení s ust. § 60 s. ř. s. V řízení o kasační stížnosti vznikly žalobkyni náklady řízení za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč podle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (kasační stížnost), 1 režijní paušál ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), vše s navýšením o částku odpovídající DPH ve výši 21 %, tj. celkem 4 114 Kč, a za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč.

45. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 27 570 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 20. dubna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu