



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **UNICaplasma s.r.o.** se sídlem Barvičova 53, Brno, zastoupený Mgr. Jiřím Melkusem, advokátem se sídlem Růžová 17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím ve vedení spisu ve věci daňové kontroly u žalobce na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013 takovým způsobem, že vyhledávací část spisu neobsahuje všechny písemnosti, které jsou ve spisu založeny, a část písemností je žalovaným souhrnně evidována pod označením pracovní deník správce daně, aniž jsou zde založené písemnosti opatřeny jednotlivými pořadovými čísly a seřazeny v časové posloupnosti.

Žalobce se podanou žalobou domáhá určení toho, že se jedná o nezákonný zásah, a zákazu pokračování ve výše uvedené činnosti žalovaného.

I. Podstata věci a shrnutí argumentace účastníků řízení

Žalobce rekapituluje skutkovou stránku věci a vyjadřuje se po stránce hmotněprávní k předmětu daňové kontroly, kterým je otázka uznání žalobcem uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u dodávek krevní plazmy pro farmaceutické účely do jiných členských zemí Evropské unie. Žalobce rozporuje stanovisko správce daně o tom, že toto plnění spočívající v dodání plazmy výhradně pro farmaceutické účely spadá pod plnění spočívající v dodání lidské krve a jejích složek, jež je osvobozeno od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 58 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon č. 235/2004 Sb.“).

Dále žalobce namítá, že při nahlížení do spisu dne 26.5.2015 zjistil, že ve vyhledávací části spisu je obsažen pracovní deník, v němž jsou řazeny jednotlivé písemnosti žalovaného, aniž by byly blíže identifikovány. Vyhledávací část spisu je tedy vedena nezákonným způsobem. Žalovaný nedodržel § 64 a § 65 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť písemnosti založené ve vyhledávací části spisu nebyly identifikovány samostatně, nýbrž pod souhrnnou položkou nazvanou pracovní deník správce daně, a nebylo možno ověřit, jaké písemnosti ke konkrétnímu okamžiku byly součástí správního spisu. Žalobce argumentuje tak, že bez ohledu na to, že se v této složce nalézají písemnosti sloužící výhradně pro potřeby správce daně, tyto písemnosti musí být podle § 65 odst. 2 daňového řádu součástí vyhledávací části spisu, musí být založeny do spisu, opatřeny pořadovým číslem a zaneseny do soupisu písemností ve smyslu § 64 daňového řádu.

Žalobce v rámci své žalobní argumentaci dále odkazuje na rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty. Přestože tato písemnost nebyla použita jako důkaz, ani na ni nebylo odkazováno ve výsledku kontrolního zjištění, jde o písemnost, s níž má žalobce právo se seznámit, neboť je dle jeho názoru zřejmé, že žalovaný svůj závěr založil právě na informacích obsažených v této písemnosti.

Žalobce namítá zkrácení na svých veřejných subjektivních právech, neboť je dle jeho názoru oslabena možnost uplatňovat práva během daňové kontroly. Konkrétně žalobce již nemá možnost ověřit, kdy a jakým způsobem se žalovaný dozvěděl o změně právního výkladu, který je obsažen v písemnosti Rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty.

Žalobce navrhuje, aby soud určil, že žalovaný nezákonně zasahuje do práv žalobce tím, že spis vedený v daňovém řízení žalobce není veden v souladu se zákonem, když soupis vyhledávací části spisu neobsahuje všechny písemnosti, které jsou ve spisu založeny, a část písemností je žalovaným souhrnně evidována pod označením pracovní deník správce daně, aniž jsou zde založené písemnosti opatřeny jednotlivými pořadovými čísly a seřazeny v časové posloupnosti, a aby žalovanému zakázal v nezákonném jednání pokračovat.

Žalovaný předně uvádí, že vedení spisu není nezákonným zásahem, neboť žalobcem namítané vady podle žalovaného mohou být přezkoumány v rámci přezkumu rozhodnutí ve věci samé. Vyhledávací část spisu obsahuje i jiné písemnosti nežli pouze tzv. pracovní deník (pouze vyhledávací část spisu ve vztahu k daňové kontrole za zdaňovací období březen 2014 skutečně neobsahuje žádné další písemnosti). Žalovaný dále uvádí, že žalobci nebylo upřeno jeho právo seznámit se s tím, jaké písemnosti byly součástí spisu a tyto písemnosti je možno taktéž identifikovat podle pořadového čísla, názvu, čísla jednacího a data.

Pokud jde o pracovní deník, jedná se o složku, kde má žalovaný založeny interní poznámky, pracovní materiály vztahující se k dané problematice, které nejsou samostatně označeny a nemají vlastní číslo jednací. Přestože vedení pracovního deníku není v daňovém řádu explicitně upraveno, nemá jeho vedení podle žalovaného žádný vliv na otázku zákonnosti vedení spisu. Složka pracovní deník neobsahuje žádné písemnosti, které by se staly důkazem ve smyslu § 65 odst. 1 daňového řádu a ani jiné písemnosti ve smyslu § 65 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu.

K rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty žalovaný uvádí, že žalobce byl s touto listinou v anonymizované podobě již seznámen v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 a tato písemnost byla dne 19.12.2014 zařazena do veřejné části spisu. Podle žalovaného však tato písemnost nemůže být s ohledem na zásadu mlčenlivosti obsažena v plném znění, tj. v neanonymizované podobě, ve veřejné části spisu.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nepřipustnou odmítl, případně jako nedůvodnou zamítl.

II. Posouzení věci

Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je v této věci splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „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.

Podle § 83 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah; jde-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, který není správním orgánem, anebo příslušníka takového sboru, je žalovaným správní orgán, který takový sbor řídí nebo jemuž je takový sbor podřízen, a u obecní policie obec.

Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s. ř. s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na svých právech postupem žalovaného, spočívající v oslabení možnosti uplatňovat procesní práva žalobce jako daňového subjektu při daňové kontrole, tedy je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.

V důsledku novelizace soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. již není dána podmínka trvání zásahu. Určení povahy zásahu, tj. zda se jedná o zásah jednorázový, opakující se či trvající, má dopad na stanovení počátku běhu lhůty k podání žaloby (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2013, č. j. 8 Aps 8/2012 - 28, či ze dne 19. 2. 2015, č.j. 1 As 151/2014 - 23).

V případě zásahu trvající povahy se uplatní pravidlo, které Nejvyšší správní soud dovodil v rozsudku ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Aps 1/2013 - 51, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu podle § 84 odst. 1 s. ř. s. nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá. Zároveň je nutné před podáním žaloby vyčerpat jiné právní prostředky ochrany; typicky brojí-li tímto typem žaloby proti probíhající daňové kontrole. Daný závěr plně respektuje subsidiaritu správního soudnictví, jelikož dává prostor k tomu, aby případná nezákonnost trvajícího zásahu mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013 - 25, č. 2956/2014 Sb. NSS či ze dne 13. 2. 2014, č.j. 2 Aps 8/2013 - 46).

V daném případě je časový okamžik tvrzeného nezákonného zásahu určen žalobním tvrzením, a to dnem 26. 5. 2015, kdy byl žalobci předložen výsledek kontrolních zjištění a žalobce využil svého práva nahlédnout do spisu. Proti postupu správce daně, spočívajícímu v tom, že spis vedený v daňovém řízení není veden v souladu s daňovým řádem, podal žalobce stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou správce daně prošetřil s tím, že stížnost shledal nedůvodnou. Proti způsobu vyřízení stížnosti pak podal žalobce žádost o prošetření k Odvolacímu finančnímu ředitelství ve smyslu § 262 odst. 6 daňového řádu. Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo žalobci doručeno dne 1. 12. 2015, přičemž z odůvodnění vyrozumění vyplynulo, že Odvolací finanční ředitelství potvrdilo způsob vyřízení stížnosti správcem daně. Žaloba tedy byla podána ve lhůtě dvou měsíců od okamžiku, kdy se žalobce dozvěděl, jak byla vyřízena jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Zdejší soud je toho názoru, že stížnost proti vedení spisu nezákonným způsobem v daném případě splňuje podmínky jiného prostředku ochrany, neboť podle § 261 odst. 5 daňového řádu, byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele. Z citovaného ustanovení podle soudu vyplývá, že takový postup správce daně (opatření k nápravě) nelze hypoteticky v návaznosti na konkrétní skutkové okolnosti vyloučit ani v případě spisu žurnalizovaného či číslovaného nesprávným způsobem.

Žaloba je tedy přípustná a byla podána včas.

Judikatura správních soudů dovodila, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li zároveň splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).

Dále platí, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) 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.

Zásahem je tak třeba chápat akty či úkony veřejné správy směřující proti jednotlivci, jež jsou způsobilé zasáhnout jeho sféru práv a povinností, přičemž tyto úkony nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Musí se tak jednat o úkony, na základě nichž jsou osoby, vůči nimž této zásah směřuje povinny něco dát, konat, nekonat (opomenout, zdržet se) či strpět. V případě daňové kontroly se pak musí jednat o úkony zjevně nepřiměřené způsobilé významně zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, aniž by pro tento postup byla dána zákonná opora; tu judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že takové úkony správce daně, pokud zasahují ve výrazné míře do autonomní sféry jednotlivce, mohou představovat nezákonný zásah. Přitom je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se pak může lišit podle typu prováděných úkonů. Je zřejmé, že např. informační povinnost daňového subjektu je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků, či dokonce obydlí daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č.j. 8 Aps 2/2006 - 95 či ze dne 29. 11. 2006, č.j. 8 Aps 4/2006 - 98). „*Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č.j. 6 Afs 46/2014 - 39).

Soud přitom primárně vychází ze zásahu specifikovaného v petitu žaloby; v žalobě je jasně identifikováno o čí daňový spis, na jakou daň a ve vztahu k jakému zdaňovacímu období se jedná.

Proto bylo na základě žalovaným předložené spisové dokumentace nutné posoudit, zda se v tomto konkrétním případě (vedení správního spisu) jedná o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s. ř. s. Z obsahu žalobního petitu, tak jak byl žalobcem formulován, je zřejmé, že žalobce má za to, že nezákonný zásah doposud trvá, jinými slovy, že daňový spis je veden v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Soud tedy posoudil důvodnost žaloby v rovině tvrzeného nezákonného zásahu, argumentaci žalobce související s meritem věci (stanovení daňové povinnosti) v tomto řízení neposuzoval.

Podle § 64 odst. 1 daňového řádu se písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně. Těmito

písemnostmi jsou zejména a) písemnosti obsahující podání, b) písemná vyhotovení rozhodnutí, c) protokoly, d) úřední záznamy.

Dále podle § 64 odst. 2 daňového řádu se písemností při výkonu správy daní rozumí listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevylučuje povaha věci.

Podle § 64 odst. 4 daňového řádu se spis člení na část podle jednotlivých daňových řízení [písm. a)], část týkající se vymáhání daní [písm. b)], část týkající se dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení [písm. c)], část vyhledávací [písm. d)], část týkající se řízení o pořádkových pokutách [písm. e)].

Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.

Pokud jde o vyhledávací část spisu, její vedení je upraveno v § 65 daňového řádu.

Podle § 65 odst. 1 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 [písm. a)], 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 [písm. b)], úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky [písm. c)] a písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně [písm. d)].

Dále podle § 65 odst. 2 daňového řádu lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) daňového řádu 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.

Podle § 65 odst. 3 daňového řádu musí být při přearazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přearazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.

Ze správního spisu vyplynulo následující.

Správní spis obsahuje kontrolní veřejnou část (jejíž součástí je i složka A 19 s názvem Doklady), složku C obsahující plné moci k zastupování žalobce a část vyhledávací, dále je součástí spisové dokumentace zaslané žalovaným též přípis žalovaného, kterým žalobci dne 22.12.2014 zaslal anonymizovanou kopii žalobcem zmiňované písemnosti - rozhodnutí Ministerstva financí podle § 47a zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty.

Ze soupisu listin vyhledávací části plyne, že tuto část spisu tvoří následující písemnosti: úřední záznam ze dne 7.4.2014, č.j. 1638269/14 (6 listů), dožádání ze dne 9.9.2014, č.j. 3517817/14 (v počtu 1 + 1 listů), odpověď na dožádání ze dne 9.10.2014, č.j. 3714278/14 (2 listy), úřední záznam ze dne 8.4.2015, č.j. 2184490/15 (3 listy), pracovní deník (složka) a úřední záznam ze dne 7.9.2015, č.j. 3496925/15 (4 listy).

Žalovaný k výzvě soudu zároveň sdělil, že vyhledávací část obsahuje údaje chráněné podle § 65 a § 66 daňového řádu, což zdejší soud při dokazování u jednání v této fázi řízení plně respektoval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66).

Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.

Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.

Podle § 66 odst. 3 daňového řádu není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

Spornou otázkou v nyní posuzované věci byl zásah spočívající v takto vedeném spisu a existence pracovního deníku v neveřejné části spisu, v němž byly umístěny listiny, které nebyly zaznamenány v soupisu listin vyhledávací části spisu. Žalobci tak nebylo zřejmé, jaké přesně listiny má žalovaný k dispozici.

Spis lze označit jako soubor písemností relevantních pro správu daní u konkrétního daňového subjektu. Přitom vedení tohoto spisu by mělo poskytovat přehledný obraz ohledně historie správy daní u konkrétního daňového subjektu. Soupis písemností podle § 64 odst. 5 daňového řádu založených do jednotlivých částí spisu pomáhá nejenom orientaci v dané části spisu, ale též kontrole obsahu spisu ze strany daňového subjektu. Tento soupis tak musí obsahovat identifikaci všech písemností zde uložených, a to v časové posloupnosti, jak byly do spisu vkládány. Každá písemnost vložená do dané části spisu musí obsahovat spisovou značku a pořadové číslo písemnosti ve spisu.

V případě vyhledávací části spisu má tento soupis písemností zvláštní význam, neboť daňový subjekt se s písemnostmi obsaženými v této části spisu může většinou seznámit pouze prostřednictvím tohoto soupisu, aniž by mu byl znám konkrétní obsah listin obsažených v této části spisu. Daňový řád proto taxativně stanovuje výčet písemností, které se do této části spisu zakládají, a to z konkrétního zákonem uznaného důvodu. Jedná se o písemnosti, u nichž při připuštění nahlédnutí do nich hrozí buď porušení povinnosti mlčenlivosti o poměrech jiných osob než je daňový subjekt, o jehož spis se jedná, nebo zmaření důkazního prostředku, který má být použit v daňovém řízení s daňovým subjektem, o jehož spis se jedná. Dále zde mohou být založeny písemnosti správce daně týkající se jeho vnitřní řídicí činnosti, které nemají přímý vliv na správu daní příslušného daňového subjektu, resp. její výsledek.

Pokud jde naopak o ochranu práv daňového subjektu ve vztahu k obsahu písemností založených do části vyhledávací tak daňový řád stanoví, že písemnosti, jež jsou důkazním prostředkem a nemohou být po určitou dobu zpřístupněny podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, lze ve vyhledávací 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.

Samotné hodnocení důkazů a v návaznosti na to stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (tu neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty) je pak otázkou související až s případným přezkumem zákonnosti rozhodnutí ve věci samé a v této souvislosti i zákonnosti procesního postupu správce daně, který vydání rozhodnutí *in merito* předcházela.

Zásah vymezený žalobcem v podané žalobě tedy musí být způsobilý výrazně zasáhnout do žalobcových práv a povinností, do jeho právní sféry. Jestliže měl zásah podle žalobní argumentace spočívat v nesprávném vedení daňového spisu, konkrétně existence složky pracovní deník (dle soupisu písemností vyhledávací části č. 5), pro žalobce v době nahlížení neznámého obsahu a neznámého počtu listů, soud konstatuje, že takový skutkový stav nenaplňuje podmínky pro to, aby mohl být kvalifikován jako zásah do veřejných subjektivních práv žalobce spočívající v jejich zkrácení, proti němuž má ochrana ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. směřovat.

Pakliže je spis veden určitým způsobem, vedení tohoto spisu může způsobit dotčení na právech daňových subjektů pouze zprostředkovaně, dojde-li k situaci, že správce daně poruší příslušná ustanovení daňového řádu a znemožní daňovému subjektu seznámit se a dostatečně reagovat na důkazní prostředky, jež byly původně součástí vyhledávací části spisu a jež se následně materializovaly v rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

Samotné dočasné vedení vyhledávací a veřejné části daňového spisu, obsahující složku pracovní deník, může být způsobilé zasáhnout právní sféru žalobce coby daňového subjektu až poté, pokud by se listiny pracovního deníku staly důkazem, se

kterým by žalobce nebyl seznámen anebo by mu upřeno procesní právo se k němu vyjádřit; tato otázka však již souvisí s otázkou zkrácení procesních práv žalobce v řízení směřujícím k vydání rozhodnutí o věci samé, přičemž zdejší soud ani nemůže v tomto typu řízení předvídat, natož se věcně zabývat tím, jaké listiny jsou či budou správcem daně hodnoceny jako důkazní prostředky, a zda se žalobci dostalo plného zákonného procesního prostoru na ně reagovat. To vše jsou otázky související případně s řízením podle § 65 a násl. s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.10.2011, č.j. 3 Aps 4/2011-60).

Namítal-li žalobce nemožnost ověřit, ke kterému okamžiku byla konkrétní listina, s jejímž obsahem byl žalobce v anonymizované podobě seznámen dne 23.12.2014 (rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska daně z přidané hodnoty), součástí spisu, soud konstatuje, že i kdyby tomu tak bylo, opět se jedná o otázku posouzení toho, do jaké míry se tato skutečnost mohla případně negativně projevit na zákonnosti následného rozhodnutí žalovaného ve věci samé.

S ohledem na subsidiární charakter soudní ochrany před nezákonným zásahem, nelze než odkázat žalobce s jeho argumentací na obranu proti rozhodnutí ve věci samé podléhající soudnímu přezkumu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. S ohledem na výše uvedené žalobce v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. nemůže být úspěšný.

Ze shora uvedených důvodů tedy zdejší soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

III. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu ani nenáleží právo na náhradu nákladů, to by náleželo procesně úspěšnému, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však neshledal, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty

nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. května 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu