

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **T. a. s.**, IČO: X
sídlem X

zastoupena společností BDO Tax s. r. o., IČO: 26420473
sídlem Muchova 6, Praha

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kapitána Jaroše 7, Praha

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se odmítá.

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

III. Žalobkyni se vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč za podání žaloby, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí žaloby

1. Žalobkyně podala dne 15. 1. 2019 ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „zdejší soud“ či „krajský soud“) žalobu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah měl spočívat v tom, že žalovaný v rámci probíhající daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 2. 2013 až 31. 12. 2013 na jednání konaném dne 12. 12. 2018 žalobkyni odmítl zpřístupnit vyhledávací část spisu k daňové kontrole za předchozí zdaňovací období 1. 7. 2012 až 31. 1. 2013. Žalovaný odmítl umožnit nahlédnutí do spisu nedůvodně s cílem znemožnit žalobkyni řádnou obranu v rámci probíhající daňové kontroly. Podle žalobkyně bylo zřejmě žalovaným také manipulováno se spisem tím, že žalovaný část uložených písemností přesunul do neveřejné části.
2. Žalobkyně poukázala na to, že u ní byla provedena daňová kontrola za předchozí

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

zdaňovací období (1. 7. 2012 až 31. 1. 2013) v neomezeném rozsahu, která byla ukončena bez nálezu. Tudíž očekávala, že žalovaný ani v dalších obdobích nebude rozporovat daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů, o něž dle žalobkyně šlo především. Ve výsledku kontrolního zjištění ve vztahu k období 1. 2. 2013 až 31. 12. 2013 je však uvedeno, že „ze spisu z předchozí daňové kontroly není zřejmé, že by se předchozí správce daně v rámci probíhající daňové kontroly zabýval tím, zda byly korunové dluhopisy emitovány v souladu s právními předpisy“. K učinění tohoto závěru však žalovaný musel do spisového materiálu v rámci daňové kontroly za období 1. 2. 2013 až 31. 12. 2013 převzít podklady z předchozí daňové kontroly a tyto posoudit. Žalobkyně se dne 12. 12. 2018 po předchozí domluvě dostavila k žalovanému, aby nahlédla do kompletního spisu z předcházejících daňových kontrol (spis je veden společně pro všechna tato zdaňovací období: 2010, 2011, 1. 1. 2012 až 30. 6. 2012, 1. 7. 2012 až 31. 1. 2013).

3. Žalovaný však žalobkyni neumožnil nahlédnout do spisu v plném rozsahu. Konkrétně žalobkyni neumožnil nahlédnout do písemností vedených ve vyhledávací části spisu z daňové kontroly za období 1. 7. 2012 až 31. 1. 2013. Žalobkyně svůj požadavek zdůvodnila nezbytností pro další průběh zahájených daňových kontrol, neboť namítá, že daňová uznatelnost úroků z dluhopisů byla již prověřována a uznána správcem daně za oprávněnou. To ale žalovaný zpochybňuje s odkazem na spisový materiál z předchozí daňové kontroly. Žalovaný zpřístupnění kompletního spisu odmítl s tím, že jde o písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Žalobkyně podala proti tomuto postupu stížnost, která však ke dni podání žaloby nebyla vyřízena. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu však platí, že 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 vyhledávací části spisu. Toto ustanovení žalovaný porušil, když žalobkyni pouze s obecným konstatováním nahlédnutí do vyhledávací části spisu neumožnil. Žalovaný tak postupoval zcela účelově a svévolně s cílem znemožnit žalobkyni obranu v rámci probíhající daňové kontroly, v níž žalovaný hodlá doměřit žalobkyni daň ve výši 9 154 390 Kč.
4. Účelovému zatajování podkladů žalovaným nasvědčuje i skutečnost, že žalovaný písemnosti zařadil do vyhledávací části svévolně až s předem uplatněným požadavkem žalobkyně na nahlížení, což žalobkyně dovodila z toho, že písemnosti ve veřejné části tvoří jednu číselnou řadu, jak tomu bylo původně. To umocňuje přesvědčení žalobkyně, že žalovaný záměrně zatajuje podstatné důkazní prostředky. Žalovaný postupoval nezákonně a zasáhl do práv žalobkyně, zejména do práva na spravedlivý proces, neboť předmětný spis obsahuje důkazní prostředky významné pro další postup v rámci probíhající daňové kontroly za období 1. 2. 2013 až 31. 12. 2013 a také následující období (2014, 2015 a 2016).
5. Žalobkyně se tak domáhá toho, aby soud určil, že postup žalovaného byl nezákonný a současně aby žalovanému uložil zpřístupnit žalobkyni písemnosti evidované ve vyhledávací části spisu.

II. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný k žalobě uvedl, že dne 30. 1. 2019 vyřídil stížnost žalobkyně a posoudil ji jako

důvodnou. Současně žalobkyni zaslal všechny písemnosti, které jí nebyly při předmětném nahlížení předloženy. Tím žalovaný považuje nárok žalobkyně za uspokojený. Jednu položku žalovaný anonymizoval z důvodu ochrany zájmu jiných osob zúčastněných na správě daní. K námitce manipulace se spisem žalovaný sdělil, že spis vedl ve stejné podobě, v jaké byl veden původním správcem daně, tedy nepřerazoval listiny z veřejné části do neveřejné. K tomu soudu zaslal původní seznam vyhotovený předchozím příslušným správcem daně. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl a žádnému z účastníků náklady řízení nepřiznal, neboť žalobkyně nevyčkala vyřízení stížnosti.

III. Replika žalobkyně

7. Žalobkyně potvrdila, že její stížnost byla shledána důvodnou a že jí byly zaslány předmětné písemnosti. Poukazuje však na to, že k vyrozumění o stížnosti nebyl předložen soupis písemností, potvrzující, že žalovaný listiny mezi částmi spisu nepřerazoval. Z vyjádření k žalobě podle ní vyplývá, že žalovaný měl na mysli soupis předchozího správce daně, nikoliv soupis uvedený v protokole z nahlížení ze dne 12. 12. 2018. Je tak zřejmé, že žalobkyni nebyly ani na základě její stížnosti předloženy veškeré písemnosti týkající se předchozí daňové kontroly, respektive že žalovaný odkazuje ohledně manipulace se spisem na písemnost, kterou žalobkyni nezpřístupnil ani na základě její stížnosti.
8. K námitce žalovaného, že žalobkyně podala žalobu, aniž vyčkala vyřízení stížnosti, žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42. Nadto žalovaný měl dostatek prostoru pro posouzení žádosti o nahlížení do spisu. Nahlížení bylo nezbytné pro přípravu vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Žalovanému bylo též známo, že obsah spisu je pro žalobkyni podstatný i z hlediska obrany v rámci dalších současně probíhajících daňových kontrol.

IV. Posouzení žaloby soudem

9. Soud se v první řadě zabýval přípustností žaloby. Obecně totiž platí, že přezkoumání zákonnosti jednotlivých úkonů správních orgánů učiněných v rámci správního řízení se nelze domáhat v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem. Dle judikatury NSS zpravidla nelze v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. K tomu primárně slouží žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, k jehož vydání zpravidla probíhající řízení vede. Připuštěním zásahové žaloby v takových případech by došlo k předstiženému posouzení zákonnosti jednotlivých procesních úkonů, které však samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí. Ve výsledku by tak mohlo dojít až k rozložení řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by účastník mohl napadnout nespočtem zásahových žalob, což by mohlo vést až k paralýze správního řízení (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018 - 42, č. 3965/2020 Sb. NSS, odst. 25–26, a tam citovanou judikaturu).
10. Pokud jednání popsané v žalobě nemůže být ve světle výše uvedeného vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem zásahem ve smyslu legislativní zkratky dle § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobkyně pravdivá. Chyběla by totiž podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu (viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, odst. 21, a tam citovanou judikaturu).

11. Nutno současně připomenout, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. V tomto je třeba přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která 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, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat (viz již citovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 458/2018 - 42, odst. 27).
12. Odepřením nahlížení do spisu v kontextu zásahové žaloby se zabýval NSS ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016 - 51. NSS v něm 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.“* (odst. 28). Pokračoval však:

„[29] Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně. NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Aps 6/2011-132, věc Profidebt, zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části daňového spisu, je nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části: „Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů [...] Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně [...] Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně 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“ (rozsudek ve věci Profidebt).

(...)

[31] Odepření práva nahlížet do spisu tedy s ohledem na výše uvedené může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, což má za důsledek zásah do práva na spravedlivý proces, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu (srov. např. § 65 odst. 2 daňového řádu, cit. v bodě [25] shora). Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu, jejich postavení v daňovém řízení je nerovné (srov. náleze ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, N 212/43 SbNU 369, který označil odepření práva nahlížet do daňového spisu podle tehdejšího § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za

omezení základního práva na soukromí a na informace. ÚS akcentoval právo daňového subjektu na informační sebeurčení, tedy právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává).“

13. Ve výše posuzovaném případě pak NSS dovodil, že zásahová žaloba proti odepření nahlížení do spisu měla být připuštěna, neboť nebylo možné uzavřít, že je zjevné a nepochybné, že by v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem. NSS odkázal na obsah žaloby, v níž žalobkyně, potažmo stěžovatelka argumentovala právě porušením práva na informační sebeurčení a narušením práva na procesní obranu. Konkrétně zdůraznil, že stěžovatelka poukázala na to, že správce daně s ní vede daňovou kontrolu již více než dva roky a po celou tuto dobu shromažďuje a hodnotí různé důkazní prostředky jen ve vyhledávací části spisu. Stěžovatelka v daném případě také zdůraznila, že vyhledávací část spisu má více než 200 položek, zatímco veřejná část spisu je tvořena převážně podáními stěžovatelky (odst. 32–33).
14. Z tohoto rozsudku pak vyšel i zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2019, č. j. 55 Af 11/2018 - 40, v němž připustil zásahovou žalobu nynější žalobkyně, která brojila proti odepření nahlédnutí do vyhledávací části daňového spisu, k němuž došlo 13. 3. 2018. Zdejší soud žalobu připustil na základě obsahu žaloby, v níž žalobkyně argumentovala s odkazem na výše citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05 tím, že správce daně odepřením nahlédnutí zasáhl do jejího práva být seznámena s tím, jaké informace o ní stát uchovává, a taktéž namítala zásah do svého práva na spravedlivý proces.
15. Oproti tomu v nyní posuzované věci žalobkyně nijak netvrdí a neargumentuje porušením práva na informační sebeurčení, práva na soukromí či jiného hmotného práva. Žaloba je postavena výhradně na tom, že odepřením nahlížení do vyhledávací části spisu bylo porušeno její právo na spravedlivý proces, neboť jí nebyl umožněn přístup k listinám, které mohly být významné pro její procesní obranu v rámci probíhající daňové kontroly. Konkrétně z obsahu žaloby vyplývá, že žalobkyně chtěla do spisu nahlédnout, aby si ověřila a případně ve spise uloženými listinami vyvrátila tvrzení správce daně, že se v rámci předchozí daňové kontroly správce daně nezabýval tím, zda byly dluhopisy emitovány v souladu s právními předpisy. Obávala se, že postup správce daně nakonec povede k doměření daně ve výši 9 154 390 Kč.
16. Krajský soud dospěl k závěru, že odepření nahlédnutí do spisu a přerazení listin mezi veřejnou a neveřejnou částí zjevně představují v kontextu nyní posuzované věci dílčí procesní úkony správního orgánu, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Přezkum jejich zákonnosti nemá ve světle žalobních tvrzení pro žalobkyni žádný význam mimo rámec samotného daňového řízení. Přezkumu jejich zákonnosti se však žalobkyně bude moci domáhat v rámci žaloby proti případně vydanému rozhodnutí o doměření daně.
17. Samo tvrzení žalobkyně o porušení procesních práv, respektive práva na spravedlivý proces, v nyní posuzované věci nemůže založit kvalifikaci napadeného úkonu jakožto zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Tvrzení o zásahu do procesních práv, procesní obrany či obecně do práva na spravedlivý proces lze uplatnit v zásadě ve vztahu ke každému procesnímu kroku správního orgánu (např. bezdůvodné neprovedení navrženého důkazu, neobeslání s termínem jednání, neseznámení účastníka s podklady před vydáním rozhodnutí, neposkytnutí poučení vyžadovaného zákonem apod.). Pokud by snad výše citované rozsudky NSS č. j. 9 Afs 85/2016 - 51 či č. j. 7 Aps 6/2011 - 132 měly být

vykládány tak, že žalobní tvrzení o porušení práva na spravedlivý proces ve vztahu k některému z procesních úkonů činí z procesního úkonu potenciální zásah a zakládá přípustnost zásahové žaloby, došlo by přesně k tomu, před čím judikatura NSS varuje, tedy k rozmělnění správního řízení do řady samostatně žalovatelných procesních úkonů. Je totiž jednoduché tvrdit, a to i plausibilně, porušení práva na spravedlivý proces v kontextu jednotlivých procesních úkonů. Jako ilustrativní příklad lze zmínit zamítnutí žádosti o odročení nařízeného termínu výsledku svědka, kterým se zabýval NSS v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 458/2018 - 42. I zamítnutí žádosti o odročení výsledku může za určitých okolností nepochybně představovat porušení práva na spravedlivý proces (například v případě včasné a podložené žádosti účastníka o odročení ze zdravotních důvodů, která byla bezdůvodně správním orgánem zamítnuta, a účastník tím byl připraven o možnost klást svědkovi otázky či zpochybnit věrohodnost jeho výpovědi).

18. I přesto však NSS citovaným rozsudkem zamítl kasační stížnost proti usnesení krajského soudu, kterým byla zásahová žaloba odmítnuta z důvodu, že šlo o procesní úkon, který nemohl být nezákonným zásahem; a to navzdory tomu, že žalobkyně taktéž namítala porušení práva na spravedlivý proces. NSS konstatoval, že *„zamítnutí žádosti o odročení termínu výsledku svědka z plánovaného na jiný termín je procesním úkonem, (...) kterým správce daně upravuje průběh řízení. Důsledky zamítnutí žádosti – provedení výsledku svědka bez účasti stěžovatele – stěžovatel navíc může namítat v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle § 65 s. ř. s., neboť případné procesní pochybení při výsledku svědka v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu je součástí posouzení zákonnosti rozhodnutí.“* Dle publikované právní věty k tomuto rozsudku: *„Úkon správce daně spočívající v zamítnutí žádosti daňového subjektu o odročení termínu výsledku svědka je procesním úkonem, kterým se upravuje vedení řízení. Tento postup správce daně nemůže představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., proti němuž by bylo možné se bránit zásahovou žalobou.“*
19. Z uvedeného příkladu je dle krajského soudu patrné, že žalobní tvrzení ohledně porušení práva na procesní obranu či obecněji na spravedlivý proces ve vztahu k dílčím procesním úkonům v řízení (zde odepření nahlížení do vyhledávací části spisu a související přerážení některých listin do ní) nemohou založit přípustnost zásahové žaloby. Tvrzená pochybení co do nezákonnosti odepření nahlížení do části spisu či vedení spisu, jakožto úkonů upravujících vedení řízení, je možno namítat v případné žalobě proti výslednému rozhodnutí.
20. Připuštění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem pouze ve vztahu k ochraně procesních práv, bez vazby do hmotněprávní sféry žalobkyně, by přitom bylo zcela neúčelné. To přílehavě vysvětlil Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, v němž konstatoval: *„Nutno zdůraznit, že procesní práva nemají význam sama o sobě a neexistují samoúčelně (usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 5. 2014 sp. zn. I. ÚS 2435/13, bod 12. odůvodnění). V nejobecnější rovině je účelem procesních pravidel úprava postupu, jehož cílem je dosažení vzniku, změny či zániku hmotných práv a povinností dotčených osob. Již v samotném účelu existence procesních pravidel je patrné jejich úzké sepětí s utvářením, změnou či zánikem hmotných práv či povinností. Pro většinu procesních práv platí, že jejich sepětí s výsledným rozhodnutím je takové, že porušení těchto procesních práv se může projevit právě v podobě výsledného rozhodnutí. Jako příklad lze uvést oprávnění účastníka správního řízení (...) vyjádřit se k podkladům rozhodnutí (...). Případné porušení tohoto práva dle § 36 odst. 3 správního řádu není schopné vně samotného řízení účastníka řízení zasáhnout jinak než prostřednictvím podoby výsledného správního rozhodnutí. (...) U těch procesních úkonů*

správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, není porušením žádných základních práv či svobod, přezkoumá-li správní soud zákonnost těchto procesních úkonů až při případném soudním přezkumu výsledného správního rozhodnutí. Jde-li v případě výsledného správního rozhodnutí o rozhodnutí týkající se základních práv a svobod podle Listiny, je na soudní přezkum takového rozhodnutí ústavně chráněné právo v čl. 36 odst. 2 Listiny. Jen při znalosti výsledného rozhodnutí je totiž možno hodnotit, zda případné porušení procesních pravidel mělo způsobit ovlivnit výsledné správní rozhodnutí. Z uvedeného rovněž vyplývá, že je-li vydáno správní rozhodnutí, které pro účastníka představuje nejprůzračnější možný výsledek řízení, není nezbytné vůbec poskytovat soudní ochranu proti případným tvrzeným nezákonnostem u jednotlivých procesních úkonů, které vydání rozhodnutí předcházely a které se účastníka nemohly (mimo samotné řízení) dotknout jinak než prostřednictvím výsledného rozhodnutí. V daném ohledu se projevuje skutečnost, že procesní práva neexistují samoúčelně. Poskytnutí takové soudní ochrany by bylo zcela nadbytečné, neboť by pro ochranu hmotných práv účastníka nemělo žádný význam. (odst. 31–32; zdůraznění doplněno krajským soudem).

21. Ústavní soud se v dané věci zabýval přípustností zásahové žaloby proti postupu správního orgánu, který měl před projednáním zprávy o daňové kontrole stěžovatelku odmítnout seznámit s tím, jak se vypořádá s jejím vyjádřením ke kontrolnímu zjištění. Ústavní soud ve světle výše uvedených stanovisek konstatoval, že „že procesní postup, který stěžovatelka ve své žalobě označila za nezákonný zásah, se jí nemohl relevantně dotknout jinak než prostřednictvím případného rozhodnutí, které by vycházelo z obsahu závěrů ve zprávě o daňové kontrole. (...) Samotná neznalost požadovaného vyjádření stěžovatelky proto zůstala omezena jen na proces, který směřoval k vydání správního rozhodnutí, a stěžovatelky se mohla tato neznalost vyjádření dotknout až případně prostřednictvím výsledného správního rozhodnutí, bylo-li by vydáno. Nikde jinde ji totiž relevantně nelimitovala. Z těchto důvodů nespátňuje Ústavní soud žádné porušení stěžovatelčiných ústavně zaručených práv v tom, že Nejvyšší správní soud aproboval závěr krajského soudu, že se proti žalovanému postupu finančního úřadu stěžovatelka nemohla bránit samostatně zásahovou žalobou“ (odst. 36; zdůraznění doplněno krajským soudem). Ústavní soud pak uzavřel, že „u procesních úkonů, které mohou dotčenou osobu zasáhnout až v návaznosti na výsledné rozhodnutí, se případný negativní dopad procesního úkonu na dotčenou osobu může zhmotnit až prostřednictvím výsledného rozhodnutí. Pokud ovšem došlo k tomu, že bylo vydáno konečné rozhodnutí, které představuje pro dotčenou osobu nejprůzračnější možný výsledek řízení, nelze vůbec uvažovat o tom, že by takový procesní úkon měl na dotčenou osobu v konečném důsledku relevantní vliv. Za takové situace jej není ani třeba podrobovat samostatné soudní kontrole, byť by případně mohl být nezákonný.“ (odst. 39; zdůraznění doplněno krajským soudem).
22. Krajský soud má za to, že v této věci jde přesně o takový případ. Dle žalobních tvrzení se žalobkyně tvrzená nezákonnost projevila pouze v procesní rovině, tedy v porušení jejích procesních práv, což mělo znemožnit její procesní obranu v rámci daňové kontroly. Ze žalobních tvrzení nijak nevyplývá, že by se odepření nahlížení do vyhledávací části spisu negativně odrazilo v právní sféře žalobkyně mimo samotné daňové řízení. Pokud by daňové řízení vedlo až k vydání rozhodnutí (zde se žalobkyně obávala doměření daně ve výši přesahující 9 milionů Kč), takové rozhodnutí by samozřejmě bylo způsobitelné zasáhnout právní sféru žalobkyně a v takovém případě by již tvrzené pochybení při odepření nahlížení či vedení spisu mohlo mít ve spojení s vydaným rozhodnutím dopady do právní sféry žalobkyně. Námitky neoprávněného odepření nahlížení do spisu či nezákonného vedení spisu tak lze uplatnit v případné žalobě proti rozhodnutí o doměření

daně (ve vztahu k nezákonnému vedení spisu viz též citovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, odst. 34–37). Bez takového rozhodnutí však nelze o zásahu do právní sféry žalobkyně myslitelně uvažovat. Jak konstatoval Ústavní soud, poskytnutí soudní ochrany v takovém případě by bylo zcela nadbytečné, neboť by pro ochranu hmotných práv žalobkyně nemělo žádný význam.

23. Krajský soud má z výše uvedených důvodů za to, že roli při posuzování přípustnosti zásahové žaloby by neměla v případech tvrzeného porušení práva na spravedlivý proces v zásadě (snad až na skutečně extrémní případy) hrát ani tvrzená „intenzita“ porušení tohoto práva. Zde se krajský soud dílem odchyluje od citovaných rozsudků NSS č. j. 7 Aps 6/2011-132 a č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, v nichž NSS jako příklad zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. zmínil znemožnění nahlížení do podstatné části daňového spisu, protože to vede k zásahu do práva na spravedlivý proces (rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, odst. 31). Krajský soud nepochybně, že odepření nahlížení může vést k zásahu do práva na spravedlivý proces, potažmo k jeho porušení; byť v tomto ohledu dle krajského soudu nehraje roli ani tak kvantita, kterou zmiňují citované rozsudky (poměrné množství listin, které žadateli nebyly zpřístupněny), jako spíše jejich kvalita (relevance listin z hlediska účinné procesní obrany účastníka řízení). Má však z výše uvedených důvodů za to, že samotné porušení dílčích procesních pravidel, i třebaže zasahující do práva účastníka na spravedlivý proces, tam, kde nemá jakoukoli relevanci mimo samotný průběh řízení, nemůže vůbec myslitelně (snad až na skutečně extrémní případy) představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.
24. Pro úplnost soud podotýká, že v nyní posuzované věci došlo dne 12. 12. 2018 k odepření přístupu k sedmi listinám zařazeným do vyhledávací části spisu, které byly následně dne 30. 1. 2019 žalobkyni žalovaným zaslány na podkladě její stížnosti. Ani ve světle závěrů rozsudku NSS č. j. 9 Afs 85/2016 - 51 tak nešlo o jakkoliv neobvyklý či výjimečný případ, u něhož by odepření nahlížení do spisu vůbec mohlo představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Soud ještě jednou zdůrazňuje, že oproti právě citovanému rozsudku NSS a rozsudku zdejšího soudu č. j. 55 Af 11/2018 - 40 žalobkyně v tomto případě netvrdila porušení práva na informační sebeurčení (či jiné dotčení své hmotněprávní sféry).
25. Soud proto uzavírá, že odepření nahlížení do části spisu a tvrzené přeražení listin mezi veřejnou a neveřejnou částí spisu jsou dílčími procesními úkony správního orgánu, upravujícími vedení daňového řízení, které v kontextu nyní projednávané věci nepochybně nemohou představovat zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a to zejména pro svoji zjevnou nemožnost jakkoliv samostatně zasáhnout hmotněprávní sféru žalobkyně. Jak konstatoval Ústavní soud v citovaném nálezu sp. zn. III. ÚS 2383/19, poskytnout soudní ochranu v takové situaci by nemělo pro ochranu hmotných práv žalobkyně žádný význam (viz odst. 20 výše). Proto soud přistoupil k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (viz odst. 10 výše).
26. Z důvodu odmítnutí žaloby soud současně nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s.
27. Jelikož řízení skončilo odmítnutím žaloby před prvním jednáním, rozhodl soud podle § 10 odst. 3 věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení žalobkyni zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 2 000 Kč. Tato částka bude žalobkyni vrácena z účtu soudu do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze vygenerovat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 2. února 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu