



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců

JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové v právní věci

žalobkyně: **Mountfield a. s.**, IČO: 25620991,
sídlem Mirošovická 697, 251 64 Mnichovice,
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,
se sídlem Chodská 1366/9, Praha,

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

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Žaloba se v části, ve které se žalobkyně domáhala určení, že zásah žalovaného spočívající v nesdělení konkrétních a přezkoumatelných důvodů, pro které nebylo možné v rámci nahlížení do spisu konaného dne 11. 10. 2019 nahlédnout do písemností č. 63, 65, 70, 79, 83, 96, 98, 99, 100, 118 a 135 a jejich příloh založených do vyhledávací části spisu vedeného v rámci daňových kontrol daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2015 byl nezákonný, odmítá.
- II. Postup žalovaného spočívající ve způsobu označování písemností č. 83, 96, 98, 99, 110 a 118 a jejich příloh v soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu

vedeného v rámci daňových kontrol daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2015 je nezákonným zásahem.

III. Ve zbytku se žaloba zamítá.

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 7. 7. 2020, se žalobkyně domáhá, aby soud ohledně postupů žalovaného v rámci daňových kontrol daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 až 2015 u žalobkyně:
 - (i) určil, že postup žalovaného spočívající v nepřeřazení písemností č. 63, 65, 70, 79, 83, 96, 98, 99, 100, 118 a 135 a jejich příloh (dále jen „dotčené písemnosti“) založených ve vyhledávací části spisu do veřejné části spisu nejpozději ke dni konání ústního jednání dne 11. 10. 2019 byl nezákonným zásahem,
 - (ii) určil, že postup žalovaného spočívající v ponechání dotčených písemností ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem,
 - (iii) přikázal žalovanému přeřadit dotčené písemnosti z vyhledávací do veřejné části spisu,
 - (iv) určil, že postup žalovaného spočívající v odepření nahlédnutí do dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu při ústním jednání konaném dne 11. 10. 2019 byl nezákonným zásahem,
 - (v) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu vedení spisu ke dni konání ústního jednání (dne 11. 10. 2019) byl nezákonným zásahem,
 - (vi) určil, že postup žalovaného spočívající v anonymizaci dotčených písemností založených do veřejné části spisu ke dni 11. 10. 2019, kdy se konalo ústní jednání, byl nezákonným zásahem,
 - (vii) určil, že postup žalovaného spočívající v nesdělení konkrétních a přezkoumatelných důvodů, pro které není možné nahlédnout do dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu, je nezákonným zásahem,
 - (viii) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu anonymizace písemností nacházejících se ve veřejné části spisu je nezákonným zásahem, a
 - (ix) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu označování dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem.
2. Žalobkyně předslala, že nesprávnou aplikací ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), upravujících vedení spisu a nahlížení do něj, žalovaný zasáhl do jejího ústavně garantovaného práva na informační sebeurčení. Takový zásah musí sledovat legitimní cíl stanovený daňovým řádem a být přiměřený co do volby prostředků. Žalovaný k němu musí mít konkrétní,

závažný, prokazatelný a přezkoumatelný důvod. Takový důvod však žalobkyni sdělen nebyl.

3. Žalobkyně uvedla, že po dobu vedení daňových kontrol (5 let, resp. 3,5 roku) jí nebylo umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu. Při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 11. 10. 2019 daňový spis obsahoval 212 písemností, z toho 11 písemností bylo ponecháno ve vyhledávací části spisu. Přestože správce daně přesunul 156 písemností z vyhledávací do veřejné části spisu, byly tyto dokumenty značným způsobem anonymizovány. Žalobkyni tak není znám úplný obsah písemností tvořících cca 90 % daňového spisu. Toto omezení je o to závažnější v situaci, kdy daňová kontrola trvá několik let a jedná se o prokazování tzv. zneužití práva, resp. o procesní obranu daňového subjektu, že k žádnému správcem daně tvrzenému zneužití nedošlo (vč. posouzení, zda správce daně nezákonně neopomenul nějaký důkaz ve prospěch žalobkyně). Žalobkyně je odepřením práva nahlížet do spisu v plném rozsahu vystavena riziku neunesení důkazního břemene ve chvíli, kdy jej na ni správce daně přenesse, protože v mezích může dojít např. k zániku obchodních partnerů, úmrtí či zmizení svědků či k jiným okolnostem, které jsou klíčové pro řádné vedení dokazování a kvalitu důkazních prostředků (žalobkyně zdůraznila, že daňová kontrola zasahuje do časového rámce cca od roku 1997 až do roku 2012).
4. Žalobkyně uvedla, že žalovaný písemnosti odmítl zpřístupnit toliko s tím, že slouží výlučně pro potřeby správce daně [§ 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Tento důvod znepřístupnění je však nutno vykládat restriktivně. Písemnosti č. 63, 65, 70, 79 a 135 přitom žalovaný odmítl zpřístupnit proto, že na tom trvá policejní orgán z důvodu možného ohrožení probíhajícího trestního řízení; k tomu žalobkyně doplňuje, že jde o odpovědi na žádosti žalovaného o součinnost, které jsou ve spise uvedeny pod položkami č. 60, 64, 69, 78 a 132. Žalobkyně uvedený důvod znepřístupnění nepovažuje za zákonný, neboť policejní orgán není osobou zúčastněnou na správě daní a vedení trestního řízení není cílem správy daní. Přitom není zřejmé, zda uvedené písemnosti žalobkyně nemůže uplatnit jako důkazní prostředky, čímž by byla naplněna dílčí § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu; takové písemnosti však musí být podle § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části spisu přeraženy do hodnocení důkazů, nejpozději pak do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně dále uvedla, že není podstatné, zda byly důkazy žalovaným „osvědčeny“, ale to, zda by jako důkaz uplatněny být mohly. Žalobkyně se také ohradila proti tomu, aby některé dřívější přesuny písemností z vyhledávací části spisu do části veřejné byly žalovaným a jeho nadřízeným orgánem označovány za pouhou „vstřícnost“, jakoby nešlo o povinnost správce daně.
5. Žalobkyně namítla, že 156 písemností přeražených z vyhledávací do veřejné části spisu bylo rozsáhle anonymizováno s poukazem na povinnost mlčenlivosti dle § 52 odst. 1 daňového řádu bez bližšího zdůvodnění. Přitom povinnost mlčenlivosti ohledně údajů třetích osob má dle stejného ustanovení i žalobkyně, navíc by v případě zneužití údajů čelila veřejnoprávnímu i soukromoprávnímu postihu. Žalovaný svým postupem porušuje princip rovnosti zbraní a omezuje právo žalobkyně na spravedlivý proces. Žalobkyně např. nemůže navrhnout výslech svědků, jejichž údaje jsou takto anonymizovány. Dokonce byly anonymizovány i písemnosti, které policejní orgán zajistil u samotné žalobkyně. Žalovaný není soud a nemůže sám určovat, které písemnosti jsou ve prospěch žalobkyně, a které nikoliv.

6. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009 - 128, žalobkyně uvedla, že nelze vyloučit písemnosti z nahlížení pouhým odkazem na ustanovení obsahující obecné důvody odepření nahlédnutí, aniž by taková písemnost byla dostatečně specifikována a aniž by bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje, proč spadá do některé z kategorií obecných důvodů možnosti odepření nahlédnutí do některé z listin a aniž by bylo přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti. Žalobkyni přitom nebyl sdělen obsah, povaha ani označení původce zneprístupněných písemností. Nemůže tak ověřit vyjádření žalovaného, že nejde o *písemnosti, které by obsahovaly informace zpochybňující tvrzení správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění*.
7. Závěrem pak žalobkyně uvedla, že má za to, že pokud žalovaný např. realizuje dožádání a založí jej do vyhledávací části spisu, měl by být schopen vysvětlit, co je jeho předmětem a proč nemůže požadované informace získat za pomoci daňového subjektu. Pokud žalobkyně nemá povědomí, které skutečnosti žalovaný zpochybňuje, nemůže být nápomocna v naplnění cíle správy daní. Výsledek daňového řízení tak pro nemožnost obrany žalobkyně nebude moci obstát.
8. Přesvědčení žalobkyně o kontinuálním nezákonném a zaujatém postupu žalovaného je podpořeno tím, že zdejší soud svým rozsudkem ze dne 29. 4. 2020, č. j. 48 Af 40/2017 - 31, shledal postup žalovaného při zřizování zástavních práv na majetek žalobkyně nezákonným.

Vyjádření účastníků

9. Žalovaný ve svém vyjádření popsal organizaci spisu a dosavadní průběh daňového řízení. Uvedl, že dne 24. 7. 2020 písemnosti č. **63, 65, 70, 79 a 135** (dále jen „**přeřazené dotčené písemnosti**“) po částečné anonymizaci přeřadil do veřejné části spisu. Namítl, že žaloba není přípustná, neboť vymezené zásahy představují důsledky vedení spisu, proti nimž nelze samostatně brojit zásahovou žalobou, nýbrž až žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Vyhledávací část spisu nepředstavuje ve srovnání s veřejnou částí spisu podstatnou část. Petity uvedené pod body (i), (iv), (v) a (vi) pak byly uplatněny opožděně, neboť jsou vztaženy ke dni 11. 10. 2019, nejde o zásahy trvající a žaloba byla podána až 7. 7. 2020. Přitom podání stížnosti ani žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení dle § 261 daňového řádu nemá vliv na běh subjektivní lhůty k podání žaloby.
10. Žalovaný se v průběhu řízení obracel na státní zastupitelství se žádostí o sdělení, zda lze vzhledem k plánovanému seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění dotčené písemnosti přeřadit do veřejné části spisu. K tomu obdržel souhlas až 16. 7. 2020, načež obratem přeřazené dotčené písemnosti do veřejné části spisu přeřadil. Žalobkyni byly anonymizované písemnosti č. 63, 70, 79 a 135 bez příloh předány již 11. 10. 2019 a důvody (žádost policie) byly žalobkyni při této příležitosti sděleny, stejně jako ujištění, že se nejedná o nic, co by zpochybňovalo výsledek kontrolního zjištění. V daném případě nemohl postupovat jinak, neboť zájem na řádném vedení trestního řízení je významným veřejným zájmem, jako konstatoval Ústavní soud v nález ze dne 8. 6. 2006, sp. zn. I. ÚS 321/06, bod 22. Pokud by přes žádost policie písemnosti žalobkyni poskytl, příště by se k podobným listinám vůbec nedostal. Pokud by byly listiny ku prospěchu žalobkyně, žalovaný by se o nich nedověděl a nemohl je

zohlednit. Důkazní břemeno v daném daňovém řízení navíc tíží pouze žalovaného. Žalovaný si nepočínal svévolně či účelově, naopak průběžně zjišťoval, zda zájem na znepřístupnění písemností stále trvá. Pokud jde o ostatní dotčené písemnosti, slouží výlučně potřebám žalovaného a jejich obsah, povahu ani původce nesmí žalobkyni sdělit. Tyto písemnosti nemohou sloužit jako důkaz ve věci.

11. K anonymizování dotčených písemností žalovaný uvedl, že vždy šlo o údaje, které žalovaný nijak v řízení nepoužil a které se žalobkyně nijak netýkaly. Činil tak se záměrem ochránit irelevantní informace o třetích osobách s poukazem na povinnost mlčenlivosti. Pouze pokud by šlo o údaje podstatné pro správu daní žalobkyně, musel by zájem třetích osob na ochranu jejich údajů ustoupit. Pro žalovaného by bylo jistě jednodušší nic neanonymizovat, to však dle něj není možné. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2018, č. j. 10 A 170/2015 - 120, body 28, 31 a 32. Povinnost mlčenlivosti daňového subjektu nepředstavuje výjimku z povinnosti mlčenlivosti samotného správce daně. Tato povinnost se vztahuje na údaje třetích osob, ke kterým daňový subjekt má přístup proto, že jsou pro daňové řízení relevantní. Žalovaný uzavírá, že k údajům se může dostat i žalobkyně, pokud např. projeví důvodný zájem o výsledch svědka, jehož údaje jsou anonymizovány. To se však doposud nestalo.
12. Žalobkyně dne 26. 3. 2021 v reakci na výzvu soudu s ohledem na žalovaným tvrzené přeražení některých dotčených písemností po podání žaloby do veřejné části spisu upravila žalobní petit (změny oproti původní verzi **zvýrazněny** soudem) a požadovala, aby soud:
 - (i) určil, že postup žalovaného spočívající v nepřeražení písemností č. 83, 96, 98, 99, 100 a 118 a jejich příloh (dále jen „**nepřeražené dotčené písemnosti**“) založených ve vyhledávací části spisu do veřejné části spisu nejpozději ke dni konání ústního jednání dne 11. 10. 2019 byl nezákonným zásahem,
 - (ii) určil, že postup žalovaného spočívající v ponechání **nepřeražených** dotčených písemností ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem,
 - (iii) přikázal žalovanému přeradit **nepřeražené** dotčené písemnosti z vyhledávací do veřejné části spisu,
 - (iv) určil, že postup žalovaného spočívající v nepřeražení písemností č. 63, 65, 70, 79 a 135 a jejich příloh (dále jen „**přeražené dotčené písemnosti**“) založených ve vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, nejpozději ke dni konání ústního jednání dne 11. 10. 2019 byl nezákonným zásahem,
 - (v) určil, že postup žalovaného, spočívající ve vedení přeražených dotčených písemností ve vyhledávací části spisu v období ode dne 11. 10. 2019 do 23. 7. 2020, byl nezákonným zásahem,
 - (vi - dříve iv) určil, že postup žalovaného spočívající v odepření nahlédnutí do dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu při ústním jednání konaném dne 11. 10. 2019 byl nezákonným zásahem,
 - (vii - dříve v) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu vedení spisu ke dni konání ústního jednání (dne 11. 10. 2019) byl nezákonným zásahem,

(viii - dříve vi) určil, že postup žalovaného spočívající v anonymizaci dotčených písemností založených do veřejné části spisu ke dni 11. 10. 2019, kdy se konalo ústní jednání, byl nezákonným zásahem,

(ix - dříve vii) určil, že postup žalovaného spočívající v nesdělení konkrétních a přezkoumatelných důvodů, pro které **nebylo** možné nahlédnout do dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu **při nahlížení do spisu dne 11. 10. 2019, byl nezákonným zásahem,**

(x - dříve viii) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu anonymizace písemností nacházejících se ve veřejné části spisu je nezákonným zásahem, a

(xi - dříve ix) určil, že postup žalovaného spočívající ve způsobu označování dotčených písemností založených ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem.

13. Při jednání soud připustil změnu žaloby, jak je uvedeno v předchozím bodě tohoto rozsudku. Účastníci uvedli, že aktuálně řízení vede Odvolací finanční ředitelství, které o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům doposud nerozhodlo. Žalobkyně zopakovala svou argumentaci a poukázala zejména na to, že znalecké posudky, které jsou součástí přerázených dotčených písemností, mohou sloužit jako důkazní prostředky, přičemž jejich využitelnost musí mít možnost posoudit i žalobkyně samotná. Stejně tak označování listin musí umožňovat přezkoumání jeho správnosti i přímo ze strany žalobkyně. Žalovaný namítl, že žaloba je nepřipustná, neboť žalobkyni nebylo upřeno právo nahlížet či se jinak seznámit s podstatnou částí spisu. V bodech (i), (iv), (vi), (vii), (viii) a (ix) upraveného petitu je pak dle něj žaloba opožděná, neboť nejde o trvající zásahy a uplynula dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby plynoucí od 11. 10. 2019. Názor, že tato lhůta běží až od vyčerpání možných prostředků nápravy v rámci finanční správy – jak s poukazem na subsidiaritu soudního přezkumu uvádí žalobkyně – je v rozporu s judikaturou. Žalovaný zopakoval, že pokud jde o přerázené dotčené písemnosti, opakovaně se tázal policejního orgánu, zda již může písemnosti žalobkyni zpřístupnit. Nemohl však nerespektovat jeho žádost, aby dokumenty nezpřístupňoval, neboť by tím mohl zmařit vyšetřování. Po přednesení rekapitulace soudního spisu soudem (viz bod 26 níže) žalovaný dodal, že podrobnosti o nepřerázených dotčených písemnostech žalobkyni nemohl sdělit, neboť si to v nich vyžádal Finanční analytický úřad (dále jen „FAÚ“), přičemž už ze samotného označení původce by bylo patrné, o jaké dokumenty jde. Účastníci závěrem setrvali na svých procesních návrzích.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

14. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci:
15. Dne 20. 11. 2014 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011 a 2012. Následně dne 8. 12. 2016 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015.
16. Při ústním jednání dne 13. 6. 2018 žalovaný neumožnil žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části spisu, která obsahovala cca 100 položek.

17. Při ústním jednáním dne 11. 10. 2019 předal žalovaný žalobkyni kopie značné části písemností dříve zařazených do vyhledávací části spisu. V neveřejné části spisu dle protokolu z daného dne zůstaly jen dotčené písemnosti a dále plná znění písemností, které byly ve veřejné části částečně anonymizované. K žádosti žalobkyně žalovaný za důvod zařazení dotčených písemností do vyhledávací části spisu označil § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Do protokolu dále žalovaný uvedl, že písemnosti č. 63, 65, 70 a 135 jsou zde zařazeny na základě žádosti policejního orgánu, ostatní dotčené písemnosti z rozhodnutí správce daně. K dotazu žalobkyně, zda dotčené písemnosti nemohou být potenciálně využity ve prospěch daňového subjektu, žalovaný uvedl, že ve vyhledávací části nejsou zařazeny žádné písemnosti zpochybňující tvrzení správce daně.
18. Téhož dne byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Podle něj má žalovaný za prokázané, že žalobkyně vytvořila komplikovanou strukturu smluvních vztahů v souvislosti s ochrannými známkami „B. T.“ a „Kolo štěstí“ s osobami kapitálově či jinak spojenými, sídlícími také v zahraničních jurisdikcích, které vedly v důsledku k nákupu těchto ochranných známek za cenu cca 748 mil. Kč, kterou uhradila zápočtem pohledávek a vydáním korunových dluhopisů tak, že fakticky nedošlo k pohybu prostředků na úhradu větší části kupní ceny. Žalovaný dospěl k závěru, že hlavním účelem těchto transakcí bylo získání daňového zvýhodnění a pro žalobkyni neměly jiný ekonomický smysl.
19. Žalobkyně se svým podáním ze dne 2. 12. 2019 vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění. Součástí podání byla i stížnost podle § 261 daňového řádu, ve které namítala, že jí nebyla zpřístupněna podstatná část spisu, nebyly jí pro to sděleny konkrétní důvody a správce daně navíc nezákonně anonymizoval a označoval dotčené písemnosti.
20. Žalovaný stížnost neshledal důvodnou. Ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 30. 1. 2020 uvedl, že o důvodech znepřístupnění dotčených písemností byla žalobkyně zpravena při ústním jednání dne 11. 10. 2019. Žalovaný dále uvedl, že některé dotčené písemnosti jsou v neveřejné části založeny na základě žádosti policejního orgánu, neboť jejich zpřístupnění by mohlo ohrozit probíhající trestní řízení. Povaha těchto písemností znemožňuje bližší identifikaci jejich obsahu, původce nebo souvislostí, za kterých je správce daně získal, neboť by tím byl popřen důvod jejich znepřístupnění. Ze stejného důvodu bylo žalobkyni odepřeno nahlédnutí do vyhledávací části spisu. Žalovaný do vyrozumění včlenil následující přehled dotčených písemností (čísla jednací dotčených písemností soud vypustil; následně přeražené dotčené písemnosti jsou označeny *kurzívou*):

Poř. č.	Písemnost	Popis
63	<i>Odpověď na výzvu k poskytnutí informací</i>	<i>Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) daňového řádu (DŘ). Průvodní dopis byl v anonymizované podobě přeražen do veřejné části spisu. V neveřejné části byla na základě sdělení PČR č. j. 158024/19 kompletně ponechána příloha.</i>
65	<i>Odpověď na výzvu k poskytnutí informací</i>	<i>Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ. Ponecháno v neveřejné části spisu na základě sdělení PČR č. j. 158024/19.</i>
70	<i>Odpověď na výzvu k poskytnutí informací</i>	<i>Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ. Průvodní dopis byl v anonymizované podobě přeražen do veřejné části spisu. V neveřejné části byla na základě sdělení PČR č. j. 158024/19 kompletně ponechána příloha.</i>

79	<i>Odpověď na výzvu k poskytnutí informací</i>	<i>Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ. Průvodní dopis byl v anonymizované podobě přerazen do veřejné části spisu. V neveřejné části byla na základě sdělení PČR č. j. 178090/19 ponechána kompletní příloha.</i>
83	Ostatní oznámení, sdělení, prohlášení	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
96	Ostatní oznámení, sdělení, prohlášení	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
98	Ostatní oznámení, sdělení, prohlášení	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
99	Interní písemnost	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
110	Ostatní oznámení, sdělení, prohlášení	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
118	Interní písemnost	Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ
135	<i>Odpověď na výzvu k součinnosti</i>	<i>Zařazeno do vyhledávací č. spisu v souladu s § 65 odst. 1 písmeno d) DŘ. Průvodní dopis byl v anonymizované podobě přerazen do veřejné části spisu. V neveřejné části byla na základě sdělení PČR č. j. 158024/19 kompletně ponechána příloha.</i>

21. Ostatní dokumenty (jiné než dotčené písemnosti) jsou dle žalovaného ve vyhledávací části založeny jen z důvodů jejich částečné anonymizace (anonymizovaná znění jsou součástí veřejné části spisu, plná znění pak součástí části vyhledávací). Veškeré podklady, na základě kterých žalovaný učinil svou správní úvahu, byly do veřejné části spisu přerazeny. Žádná z dotčených písemností není písemností podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nedopadá tak na ně režim dle odst. 2 téhož ustanovení. Žalovaný je přesvědčen, že neveřejné informace nijak nezpochybují jeho závěry, a nemohou tedy být ani potenciálně užity ve prospěch žalobkyně.
22. Žalobkyně podala dne 5. 3. 2020 k Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „nadřízený orgán“) žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ve které argumentovala obdobně jako v žalobě.
23. Nadřízený orgán se s vyřízením stížnosti žalobkyně žalovaným ztotožnil. Konstatoval, že žalovaný písemnosti zpřístupnil v maximálním rozsahu tak, aby zbytečně nezasáhl do práv třetích osob. Ke zkrácení procesních práv žalobkyně dle něj nemohlo dojít. Nejde o případ, kdy by žalobkyni bylo v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu. Žalovaný navíc v rámci vstřícnosti zpřístupnil některé písemnosti dříve, než došlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud jde o anonymizované části spisu, ty jsou bezvýznamné a nebyly v nalézacím řízení využity; jejich zveřejněním by byla porušena povinnost mlčenlivosti o poměrech a zájmech třetích osob. Žalovaný respektoval sdělení policejního orgánu, který je dle nadřízeného orgánu jinou osobou zúčastněnou na správě daně ve smyslu § 66 odst. 3 daňového řádu. Tento postup pak žalovaný i dostatečně odůvodnil. Žalovaný dle nadřízeného orgánu nepochybil ani při označování písemností, jejichž soupis byl s ohledem na § 66 odst. 2 daňového řádu sestaven tak, aby ze samotného názvu písemnosti nebylo konkrétně znatelné, o jakou písemnost se jedná.
24. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 4. 2020. Z daňové kontroly vzešla rozhodnutí o stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012-2015, proti

kterým se žalobkyně odvolala. Jak účastníci uvedli při jednání dne 22. 4. 2021, odvolací řízení nadále probíhá.

25. Na základě souhlasu policejního orgánu ze dne 16. 7. 2020 žalovaný přerazené dotčené písemnosti (vč. dříve utajovaných příloh písemností 63, 70, 79 a 135) v částečně anonymizované podobě přeřadil do veřejné části spisu.
26. Soud se dále podrobně seznámil s obsahem dotčených písemností, přičemž má za to, že při respektování jejich neveřejné povahy, s přihlédnutím k částečnému zpřístupnění přerazených dotčených písemností a s ohledem na znění § 68 odst. 3 a § 66 odst. 3 daňového řádu lze jejich obsah rámcově charakterizovat následujícím způsobem:
- **Písemnost 63** je znalecký posudek znalce v oboru patenty a vynálezy, jehož zpracování zadal policejní orgán a jehož úkolem bylo mj. právní posouzení (*sic!*) licenčních a podlicenčních smluv k ochranným známkám a zhodnocení obvyklosti zvolené konstrukce transakcí. Znalec dospěl k závěru, že jednotlivé kontrakty odpovídaly platnému právu, smluvní podmínky byly obvyklé, neobvyklé však byly některé okolnosti převodů ochranných známek. Ve veřejné části daňového spisu byly anonymizovány zejména administrativní údaje na průvodním dopise (číslo jednací, údaj o počtu a charakteru příloh na podacím razítku) a údaje o zpracovateli posudku.
 - **Písemnost 65** je dodatkem k výše uvedenému znaleckému posudku, kde se znalec vyjadřuje k doplňující otázce, zda žalobkyně měla v době uzavírání posuzovaných smluv i jiné možnosti postupu. Znalec k tomu uvedl, že na nabídku uzavření licenčních smluv žalobkyně měla reagovat návrhem na zrušení ochranných známek a podáním nových přihlášek na své jméno, neboť tehdy registrovaný vlastník ochranné známky nepřetržitě po dobu pěti let neužíval. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele.
 - **Písemnost 70** je znalecký posudek, jehož zpracování zadal policejní orgán a ve kterém znalecký ústav stanoví obvyklou cenu předmětných ochranných známek. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele.
 - **Písemnost 79** je analytické shrnutí informací o kapitálové struktuře a změnách ve větším počtu obchodních společností a o spojení jednotlivých osob s nimi zpracované policejním orgánem na základě informací v obchodním rejstříku. Obsahuje grafické znázornění propojených společností a značný počet (cca 1 800 stran) kopií účetních a auditních dokumentů, zakladatelských právních jednání a dalších dokumentů, které se zakládají do sbírky listin, a dále pak kopie akcií a smluv o převodech cenných papírů a výpisy z databází, ve kterých jsou vedeny agregované údaje o adresách, vlastnících, majetkové účasti, složení orgánů, pohledávkách z úpadku, vedených exekucích atp. jednotlivých společností, popř. databází o offshoreových společnostech. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována tak, že v grafickém znázornění byly názvy části subjektů (zejména těch nacházejících se v síti „dále od žalobkyně“) znečitelněny, v analytickém shrnutí a v příložených dokumentech byly znečitelněny názvy některých společností (ale ne všech) a anonymizovány některé (avšak ne všechny)

osobní údaje, a to např. jména osob v notářských zápisech, na ověřovacích doložkách, zástavních rubopisech akcií apod.

- **Písemnost 83** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu od Finančního analytického útvaru týkající se proběhlých operací na bankovním účtu v zahraničí. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 96** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu od FAÚ týkající se proběhlých bankovních operací a informací o zahraničních subjektech od zahraničních zpravodajských jednotek. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 98** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu o opatření informací o zahraničním subjektu. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 99** je úřední písemnost žalovaného o šetření výše uvedených informací od FAÚ. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 110** je došlá komunikace správce daně spočívající v postoupení informace operativního rázu od FAÚ, a to doplnění dřívějších informací týkajících se zahraničního subjektu a bankovních účtů. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 118** je úřední písemnost žalovaného o výsledku šetření výše uvedených informací od FAÚ obsahující taktické informace o dalším postupu žalovaného. Ve veřejné části daňového spisu se písemnost nenachází.
 - **Písemnost 135** je znalecký posudek, jehož zpracování zadal policejní orgán a ve kterém znalec pro obor ekonomika se specializací na daně – účetní evidence zpětně dopočítává, jaké by byly údaje daňového přiznání žalobkyně za stanovená období, pokud by došlo k vyloučení některých položek na straně výdajů. Policejní orgán výslovně v předkládacím průvodním dopise žádá o zařazení posudku do vyhledávací části spisu, neboť zpřístupnění by mohlo ohrozit či zmařit trestní řízení. Ve veřejné části daňového spisu byla písemnost anonymizována zejména v rozsahu označení zpracovatele a názvů či jmen a adres některých (ale ne všech) zainteresovaných subjektů.
27. Soud dále konstatuje, že správní spis, jak mu byl předložen, obsahuje 32 šanonů dokumentů, z toho 14 šanonů dokumentů neveřejných a 18 šanonů dokumentů veřejných. Jelikož žalobkyně podrobně nespecifikovala, u kterých konkrétních dokumentů a jejich částí považuje provedenou anonymizaci za chybnou, seznámil se soud se způsobem anonymizace údajů ve správním spise v obecnosti a shledal, že množství dokumentů ve veřejné části spisu je anonymizováno tak, že jsou začerněny a znečitelněny zejména:
- některé obsahové údaje – např. předmět žádosti o poskytnutí informací či součinnost, jinými slovy o co konkrétně správce daně žádá (srov. položku č. 69, 71), nebo např. označení zdroje poskytnutých informací,
 - některé formální náležitosti – např. označení odboru/útvaru, jeho adresa a kontaktní údaje, jméno a zařazení zpracovatele a schvalovatele atp. [srov. např.

položku č. 4, 45, 60, 61, 62 (zde dokonce byly anonymizovány údaje na poštovní doručence), položku č. 105 (zde byla stejně jako u mnoha dalších položek provedena anonymizace útvaru a označení policisty se speciálním určením), dále např. položku č. 180 a 181 (anonymizace adresy a datové schránky Vrchního státního zastupitelství v Praze)],

- rodná čísla, případně i adresy osob a čísla jejich osobních dokladů [srov. např. položku č. 15, 19, 33, 39, 42, 189 (přičemž soud konstatuje, že se mnohdy jedná o údaje Ing. D., bývalého člena statutárního orgánu žalobkyně)] nebo
- kontaktní a obsahové údaje z daňových přiznání třetích osob (srov. položku č. 26, 43).

Posouzení žaloby soudem

- Podle § 82 odst. 1 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 § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Podle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS, stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 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.
- Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a pokud takový zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
- I přes složitou strukturu petitu uplatněného žalobkyní je zjevné, že stěžejní otázkou žaloby (které žalobkyně věnovala největší prostor) je zařazení dotčených písemností do vyhledávací části spisu a odepření nahlédnutí do nich. Sekundární problémy pak představuje vedení spisového přehledu a obecně také způsob anonymizace zveřejněných dokumentů.

Zařazení dokumentů ve vyhledávací části, nahlížení do spisu

- 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 odst. 2 citovaného ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. **Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.** Podle odst. 3 citovaného ustanovení, 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.

33. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se zakládají do vyhledávací části spisu 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, a dále podle písm. d) se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti sloužící **výlučně pro potřeby správce daně**. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) ponechat v této části 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 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění).
34. Otázkou odepření nahlížení do vyhledávací části spisu se zabýval za obdobných okolností NSS v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51. Soud z něj proto vychází i v nyní projednávané věci.
35. Soudní řád správní upravuje dva podtypy žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu. Zatímco první podtyp („deklaratorní“ či „určovací“) směřuje k určení, že zásah byl nezákonný (působí do minulosti), druhý podtyp („negatorní“ či „zápůrčí“) směřuje zejména k uložení zákazu žalovanému správnímu orgánu, aby v porušování žalobcových práv pokračoval (působí do budoucnosti).
36. Zásah žalovaného, který je primárním předmětem žaloby, má povahu trvalého zásahu (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, bod 30, a ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018 - 42, bod 12), jenž nastal nejpozději dne 11. 10. 2019, kdy žalovaný odepřel žalobkyni možnost nahlédnout do dotčených písemností založených v neveřejné části spisu. Žalovaný následně tento stav (dle tvrzení žalobkyně nezákonný) udržoval, a to přinejmenším ke dni podání žaloby. Ve vztahu k přeraženým dotčeným písemnostem pak tento stav skončil dne 23. 7. 2020, na což žalobkyně reagovala úpravou petitu [zejm. omezením „negatorních“ bodů (ii) a (iii) původního petitu jen na nepřeražené dotčené písemnosti a jejich transformaci na nový „deklaratorní“ bod (v) upraveného petitu vztahující se k přeraženým dotčeným písemnostem]. Takový postup je přípustný.
37. S ohledem na trvalý povahu zásahu (a na skutečnost, že některé body petitu tedy tvoří jen pouhé modalities či projevy téhož trvalého zásahu) a na právní názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neshledal soud (ohledně většiny žalovaným vyjmenovaných bodů upraveného petitu) důvodnou námitku, že žaloba byla podána po uplynutí subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, neboť po dobu trvání zásahu lhůta pro podání žaloby neuplyne. Žaloba byla (s níže uvedenou výjimkou) podána včas.
38. Současně je však třeba upozornit na to, že žalobkyně brojí (pokud jde o nepřeražené dotčené písemnosti) proti témuž trvalému zásahu (resp. jeho jednotlivým modalitám) současně negatorní a určovací žalobou – srov. zejm. body (i), (ii) a (iii), příp. i (vi) upraveného petitu. Takový postup přípustný není. Pokud zásah trvá, je vyloučeno jej vztahovat do minulosti, popř. jej fragmentovat na jednotlivé úseky. Jelikož však níže

uvedené věcné argumenty by platily i pro zásah ukončený, nevyzýval soud žalobkyni k další konkretizaci petitu ve vyjmenovaných bodech, neboť žádná jejich úprava by nemohla vést k úspěchu žalobkyně.

39. Soud dále zkoumal otázku přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jenž spočívá v neumožnění nahlížet do správního spisu v průběhu probíhající daňové kontroly. I v tomto ohledu je třeba odkázat na právní závěr NSS vyjádřený v rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016 - 51 nebo v rozsudku dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Afs 190/2017 - 36. Podle nich lze obecně uvést, 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 zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Zásahová žaloba nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci.
40. Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně. Nejvyšší správní soud totiž již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 - 132, 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 umožnit 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.**“* (zvýrazněno zdejším soudem)
41. Přitom NSS na tuto linii judikatury opakovaně navázal, např. v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40. NSS vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, 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“* (tamtéž, bod 28).

42. 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. Správce daně v těchto případech zasahuje do práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu (srov. náleze ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, 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). Ústavní soud akcentoval právo daňového subjektu na informační sebeurčení, tedy právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává.
43. Takto argumentovala také žalobkyně. Soud proto přistoupil k věcnému posouzení žaloby. Jelikož žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je v případě neumožnění nahlížení do spisu v průběhu daňové kontroly připuštěna pouze ve výjimečných případech za podmínek definovaných judikaturou (viz výše), je třeba její důvodnost posuzovat rovněž pouze vzhledem k těmto kritériím. **Zásahovou žalobu nelze považovat za důvodnou při konstatování jakéhokoliv porušení § 65 a § 66 daňového řádu, nýbrž pouze v těch výjimečných případech, kdy intenzita porušení těchto ustanovení brání daňovému subjektu uplatňovat jeho práva a plnit jeho povinnosti v daňovém řízení. Objektem ochrany v tomto řízení není důsledné dodržování § 65 odst. 1 a § 66 odst. 3 daňového řádu (k tomu slouží žaloba proti rozhodnutí orgánu finanční správy navazujícímu na daňovou kontrolu), nýbrž zajištění předpokladů pro naplnění práva na spravedlivý proces v řízení před orgány finanční správy (viz citovanou judikaturu NSS).**
44. Soud se proto zabýval tím, zda v daném případě došlo k bezdůvodnému odpirání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránícímu daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Soud má přitom za to, že v posuzovaném případě takové okolnosti nenastaly. Proto se nezabýval „detailním“ posouzením správnosti odkazu žalovaného na § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu apod.
45. Jak je uvedeno výše, soud se seznámil s obsahem dotčených písemností a dospěl při tom k závěru, že jejich nezpřístupněním nemohla být žalobkyně jakkoliv zkrácena na uplatňování svých procesních práv či plnění procesních povinností v průběhu daňové kontroly, případně navazujícího doměřovacího řízení. Právě skutečnost, zda písemnosti mají vliv na uplatňování práv či plnění povinností daňového subjektu, je určující pro posouzení otázky, zda nezpřístupnění písemností založených ve vyhledávací části spisu bylo nezákonným zásahem, před nímž se lze domáhat ochrany žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Pro posouzení této otázky je podružné, zda dané písemnosti vskutku naplňují znaky stanovené v § 65 odst. 1 daňového řádu, resp. zda přesto nebyly naplněny podmínky pro jejich zpřístupnění upravené v § 66 odst. 3 daňového řádu [byť je soud toho názoru, že minimálně ve vztahu k nepřerázeným dotčeným písemnostem je *prima facie* bez nutnosti dalších úvah zjevné, že skutečně jde o písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. d) a pro zpřístupnění podmínky splněny nebyly, neboť tyto dokumenty slouží výhradně pro potřeby správce daně, není možné je použít jako důkaz a nejsou pro další průběh řízení nijak nutné, jak je uvedeno dále].

46. Z hlediska postavení žalobkyně v daňové kontrole a navazujícím doměřovacím řízení není rozhodující, zda správce daně dotčenými písemnostmi disponuje či nikoliv. Nepřeřazené dotčené písemnosti (položky č. 83, 96, 98, 99, 110 a 118) jsou zcela jednoznačně dokumenty interní a informace v nich obsažené jsou čistě operativní povahy. Navíc jde jen o „předběžné“ dokumenty, které samy o sobě nedosahují takových kvalit, aby mohly prokázat skutečnosti v nich uvedené [většinu z nich lze je do jisté míry srovnat s úředním záznamem ve smyslu § 65 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Aby je mohl žalovaný využít, musel (by) je podepřít řádně provedenými důkazními prostředky. Totéž pak platí o přeřazených dotčených písemnostech (položky č. 63, 65, 70, 79 a 135). Byť některé z obsažených dokumentů (výpisy z obchodního rejstříku, znalecké posudky) by teoreticky mohly samy o sobě posloužit jako důkazní prostředek, primárně soubor přeřazených dotčených písemností sloužil interní potřebě správce daně k tomu, aby se zorientoval ve složité struktuře, ve které žalobkyně (údajně) figurovala, a pochopil a dále popsal její smysl. Soud připomíná, že v projednávaném případě tížilo žalovaného břemeno tvrdit a prokazovat zneužití práva ze strany žalobkyně. Nezpřístupnění přeřazených dotčených písemností proto žalobkyni nepoškodilo při její obraně v daňovém řízení, neboť o tyto dokumenty správce daně své závěry nemohl opřít, aniž by je žalobkyni při dokazování poskytl. Případnému zpochybňování jeho závěrů pak neposkytnutí přeřazených dotčených písemností ze strany správce daně nijak nepřekáželo, jelikož si lze stěží představit, že by pomocí nich žalobkyně závěry správce daně vyvracela nebo prokazovala alternativní skutkový stav. Některé písemnosti jednoznačně vyznívají v její neprospěch (srov. závěry znalce kritizující postup žalobkyně – položky č. 63, 65) nebo jde o písemnosti snadno veřejně dostupné (pokud by žalobkyně pomocí výpisů z obchodního rejstříku obsažených v položce č. 79 např. hodlala zpochybňovat své personální propojení s jinými společnostmi, což je ostatně obtížně představitelné) nebo jde o dokumenty, které nejsou pro daňové řízení relevantní. To platí zejména o položce č. 135, která „dopočítává“ pro účely trestního řízení daňovou povinnost žalobkyně při vyloučení nákladových položek, což není pro žalovaného nijak závazné a je ostatně jeho úkolem daň správně zjistit a vlastní přezkoumatelnou úvahou na základě prokázaných skutečností stanovit. Jelikož žalovaný staví své závěry na tvrzené účelovosti a ekonomické neodůvodněnosti transakcí s ochrannými známkami mezi spřízněnými subjekty, není podstatná ani položka č. 70 obsahující znalecké ocenění jednotlivých ochranných známek. Jinak řečeno není rozhodující, jaká byla skutečná hodnota ochranných známek, ale to, jestli transakce s nimi realizované měly ekonomický smysl.
47. I kdyby snad přece jen mohly být některé z přeřazených dotčených písemností (zejména pak naposledy uvedená položka č. 70) využitelné pro zpochybnění závěrů žalovaného – byť se soudu v danou chvíli jeví, že tomu tak být nemůže, bude mít žalobkyně s ohledem na jejich (již provedené) zpřístupnění příležitost jejich obsah takto případně využít v probíhajícím odvolacím řízení nebo následně i v řízení soudním v rámci žaloby proti rozhodnutí nadřízeného orgánu. Stejně tak pokud snad žalovaný využil informace obsažené v dotčených písemnostech ve zprávě o daňové kontrole, aniž by je opřel o řádně opatřené a provedené důkazní prostředky založené ve veřejné části spisu (čemuž v obecnosti nic nenasvědčuje), bude žalobkyni umožněno, aby taková případná nepodložená zjištění napadla buď v rámci odvolacího řízení, nebo v rámci žaloby proti finálnímu rozhodnutí. Tento postup je z hlediska zachování práva na soudní ochranu žalobkyně dostatečný (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 14.

1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, bod 37) a bylo by v rozporu se subsidiární povahou žaloby proti nezákonnému zásahu a ostatně i s principem rovnosti stran, aby soud spekulativně domýšlel možné potenciální nezákonnosti doposud definitivně neukončeného řízení, které bude žalobkyně případně moci později konkrétně identifikovat a bránit se jim jiným žalobním typem.

48. Je tedy vyloučeno, že by žalobkyně mohla být vedením dotčených písemností ve vyhledávací části spisu a jejich nezpřístupněním či nepřetřazením do vyhledávací části spisu zkrácena na svém právu uplatňovat v daňovém řízení efektivní procesní obranu, a nebylo tedy zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces. Žalobní bod není důvodný, a soud proto žalobu zamítl v rozsahu bodů (i) - (vii) upraveného žalobního petitu (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).

Anonymizace

49. Při posuzování anonymizace písemností založených do veřejné části spisu následně soud vycházel z totožných východisek, jako v případě výše uvedeného nezpřístupnění dokumentů. Co do dopadu na žalobkyni je totiž nerozhodné, zda se s určitým obsahem spisu nemůže seznámit z toho důvodu, že je zařazen do vyhledávací části spisu, do kterého jí není povoleno nahlédnout, nebo z toho důvodu, že je anonymizován začerněním. Takový zásah však může dosáhnout intenzity potřebné pro úspěch žaloby pouze tehdy, pokud anonymizace brání daňovému subjektu uplatňovat jeho práva a plnit jeho povinnosti v daňovém řízení, tedy pokud je porušeno jeho právo na spravedlivý proces (srov. analogicky judikaturu výše uvedenou a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 2018, č. j. 29 A 122/2018 - 45).
50. Žalobkyně uvedla, že je jí znepřístupněna *podstatná* část spisu. Na základě tohoto tvrzení soud propustil i tento žalobní bod do meritorního posouzení. Avšak jakkoliv může být pravdou, že je do určité míry anonymizována nezanedbatelná (co do počtu písemností patrně i převažující) část písemností daňového spisu, rozhodující pro úspěch tohoto žalobního bodu je, zda je anonymizována *materiálně podstatná* (tj. důležitá, rozhodující) součást spisu, jejíž znepřístupnění by bylo jednak nezákonné, a nadto by výše uvedeným způsobem zasahovalo do práva žalobkyně na spravedlivý proces.
51. Žalobkyně neoznačila konkrétní části dokumentů, ve kterých považuje chybějící text za rozhodující pro její obranu. Kromě dotčených písemností ani nespecifikovala, u kterých listin ji měl rozsah provedené anonymizace poškodit. Ve stejné míře obecnosti k tomu soud uvádí, že sám neshledal, že by k takovým případům došlo.
52. Rozsah anonymizace (popsaný v bodech 26 a 27 tohoto rozsudku) má soud sice za širší, než by bylo potřeba, nikoliv však za takový, že by žalobkyni znemožnil učinit úvahu o využitelnosti dokumentů pro hájení jejich zájmů v daňové kontrole a navazujícím řízení. Z většiny dokumentů je i po anonymizaci patrný alespoň jejich hrubý význam, byť v ojedinělých případech je seznatelný jen s obtížemi. Ač lze v některých případech pochybovat o potřebnosti uvedeného postupu a v některých výjimečných případech jde o anonymizaci *prima facie* zbytečnou (např. výše zmíněné znečitelnění adresy Vrchního státního zastupitelství), nemá soud za to, že by v celkovém souhrnu byly vypuštěny podstatné údaje či že by nebylo vůbec možno pochopit, čeho se dokumenty týkají. Případné svědky či původce dokumentů je možno při uplatňování procesních návrhů označit alternativním způsobem (např. právě označením konkrétního začerněného údaje v anonymizované listině).

53. Speciálně k dotčeným písemnostem pak soud uvádí, že proti rozsahu jejich anonymizace nemá veskrze námitky. Za předpokladu, že (by) žalovaný využil některé znalecké posudky k prokazování svých tvrzení, by sice bylo nutno trvat na zpřístupnění údajů o osobě zpracovatele (zejm. za účelem možnosti posouzení jeho případné podjatosti), toho se však opět může žalobkyně případně domáhat v odvolacím řízení nebo v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí.
54. Žalobní bod tedy není důvodný, a soud proto žalobu zamítl v rozsahu bodů (vii) a (x) upraveného žalobního petitu (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).

Označování písemností

55. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu jednotlivé části spisu musí 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.
56. 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.
57. Mírou detailu provedeného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu se v nedávné době zabýval NSS. V rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019 - 51, bodech 34-36, dospěl k závěru, že z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem. O tom, zda budou písemnosti přesunuty do veřejné části spisu či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout, si dle NSS správce daně musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu.
58. Ostatně již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil NSS v žalobkynině citovaném rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009 - 128, následující závěr: *„Vyloučení písemností, jež je součástí daňového spisu, z nahlížení, tedy nelze zdůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu a na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá taková listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje a proč spadá do některé z těchto kategorií dle § 23 odst. 2 věty první daňového řádu, a hlavně aniž by bylo zároveň přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti ve smyslu § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu.“*
59. Skutečně tedy bylo povinností žalované žalobkyni na její žádost učiněnou dne 11. 10. 2019 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a nejpozději pak v reakci na stížnost učiněnou dne 2. 12. 2019 předat soupis písemností vedených ve vyhledávací části spisu se sdělením jejich obecné povahy, aniž by při tom byla seznámena s detaily, se kterými být seznámena nesmí (např. takovým způsobem, který soud použil v bodě 26 tohoto rozsudku). Jakkoliv soud při vypořádání výše uplatněných žalobních bodů zjistil, že do práv žalobkyně nezpřístupněním dotčených písemností na spravedlivý

proces zasaženo nebylo (a níže uvedený nedostatek tedy nezpůsobuje nevyužitelnost závěrů daňové kontroly pro další řízení), přesto je nutno uzavřít, že postup žalovaného při vedení soupisu písemností je nezákonný. Z přehledu, který žalovaný vede a žalobkyni poskytl (srov. bod 20 tohoto rozsudku a č. l. 43-44 soudního spisu), není o povaze dotčených písemností patrně téměř nic. Aniž by žalobkyně podala tuto žalobu, nemohla si být tím, že do jejích práv není zasahováno nezákonným odpíráním přístupu k důležitým dokumentům, nikterak jistá. Takový postup je však nepřijatelný, neboť vnáší do postupů žalovaného riziko zvláště obtížně odhalitelné a kontrolovatelné daňovým subjektem.

60. Vysvětluje-li žalovaný vágní informování o povaze nepřeražených dotčených písemností ve spisovém přehledu tím, že si to FAÚ vymínil, má soud za to, že si vykládá povinnost mlčenlivosti stanovenou v § 38 odst. 3 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění účinném do 30. 4. 2021 (dále jen „zákon AML“), příliš extenzivním způsobem, který z výše uvedených důvodů zasahuje do práva žalobkyně na spravedlivý proces. Podle citované normy ve spojení s odst. 1 stejného ustanovení zákona AML je každý povinen zachovávat mlčenlivost o skutečnostech týkajících se oznámení a šetření podezřelého obchodu, úkonů učiněných FAÚ nebo plnění (informačních) povinností stanovených v § 24 odst. 1 nebo § 31c zákona AML. Poskytnutím obecných informací o tom, že obdržel od FAÚ písemnosti, ze kterých plynou informace o některých blíže neupřesněných subjektech a o některých blíže neupřesněných bankovních účtech či operacích, a že tyto informace vyhodnocuje (např. způsobem jako v bodě 26 tohoto rozsudku), by žalovaný nikterak neprozradil informace chráněné citovaným ustanovením zákona o AML, neboť z uvedených obecných sdělení nikterak nevyplývá, zda FAÚ obdržel nějaký podnět a zda provádí šetření, natož pak kdo takový podnět či oznámení podal, koho a jakého obchodu se týká, popř. jaké úkony jsou činěny. Žalovaný tedy mohl a měl do spisového přehledu uvést alespoň rámcovou povahu nepřeražených dotčených písemností.
61. Pokud by žalovaný v tomto ohledu postupoval správně, nemusela být tato žaloba ostatně vůbec podána, neboť by si žalobkyně mohla sama udělat obrázek o tom, že jí tvrzené znepřístupnění dotčených písemností nezákonným zásahem není.
62. Přeražené dotčené písemnosti však již byly žalobkyni zpřístupněny v takovém rozsahu, že o jejich charakteru a rámcovém obsahu nemůže být pochyb. Žalobkyně se s nimi seznámila nejpozději při nahlédnutí do soudního spisu dne 31. 3. 2021. Na změnu skutkového stavu a možnost úpravy žalobního petitu byla žalobkyně soudem upozorněna, setrvala však na znění bodu (xi) upraveného petitu, kterým se domáhala označení (trvajícího) zásahu za nezákonný, a to ve vztahu ke všem dotčeným písemnostem. Tvrzený zásah však trvá pouze ve vztahu k nepřeraženým dotčeným písemnostem. Soud tedy návrhu žalobkyně vyhověl pouze v rozsahu nepřeražených dotčených písemností, ve zbytku pak bod (xi) upraveného petitu zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s). Soud podle § 87 odst. 2 pouze určil, že zásah žalovaného spočívající ve způsobu označování nepřeražených dotčených písemností v soupisu písemností (v tomto směru konkretizoval žalobkynin petit, kterým není striktně vázán) je nezákonný, nepřikazoval však žalovanému ve smyslu citovaného ustanovení v takovém zásahu nepokračovat, neboť sdělením povahy nepřeražených dotčených písemností soudem důvody pro další činnost žalovaného odpadly (žalobkyně již je s povahou dotčených

písemností seznámena, což plně postačuje k ochraně jejích procesních práv, a bylo by tedy přepjatým formalismem, aby žalovaný byl pod hrozbou soudního výkonu rozhodnutí nebo exekuce nucen vydávat další „aktualizované“ spisové přehledy); žalobkyně se ostatně vydání takového příkazu ani nedomáhala.

(Ne)sdělení důvodů nezpřístupnění

63. Podle § 84 odst. 1 věty první daňového řádu žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. O zásahu v podobě údajného nesdělení důvodů, proč nebylo umožněno nahlížení do spisu [bod (ix) upraveného petitu], se však žalobkyně dozvěděla nejpozději 11. 10. 2019 a znovu pak nejpozději 30. 1. 2020, kdy správce daně žalobkyni důvody, proč nebylo nahlédnutí do spisu umožněno, poskytl. Jde také jednoznačně (na rozdíl od některých ostatních žalobkyní uplatněných bodů petitu) o zásah ukončený, který v době podání žaloby nepřetržoval. Jelikož, jak je uvedeno výše, na běh subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby nemá vliv podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, je žaloba brojící proti tomuto aspektu zásahu zjevně opožděná. Proto ji soud v této části odmítl [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].
64. *Obiter dictum* pak soud uvádí, že žalobkyně by s takto formulovaným bodem žalobního petitu nebyla úspěšná ani v případě včasné žaloby, neboť žalovaný ve skutečnosti důvody neumožnění nahlédnutí do spisu žalobkyni sdělil, byť je nevztáhl výslovně k jednotlivým písemnostem zvlášť. Vadou jeho postupu bylo, že neumožnil přezkum těchto důvodů tím, že před žalobkyní tajil povahu dotčených písemností – to však soud zohlednil ve výroku, kterým žalobě částečně vyhověl.
65. Pro úplnost soud sděluje, že žalobkyní uváděná a zdejším soudem v jiném řízení shledaná nezákonnost při zřizování zástavních práv na majetek žalobkyně nemá na rozhodování aktuální otázky vliv. Žádný kontinuální nezákonný a zaujatý postup žalovaného soud neshledal.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

66. Z výše uvedených důvodů soud žalobu částečně odmítl, částečně jí vyhověl a ve zbytku pak zamítl.
67. Žalobkyní navržené důkazy soud neprováděl, neboť jeho rozhodnutí vychází zcela z obsahu správního spisu, které dokazování nevyžaduje (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 - 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117). Navržené důkazy ostatně součástí správního spisu jsou.
68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobkyně měla se svou žalobou úspěch pouze v nepatrném rozsahu (jen v části jednoho z jedenácti bodů upraveného petitu), je převažující procesní úspěch na straně žalovaného. Žalobkyni tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ani žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 22. dubna 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu