



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **ATAWORK s. r. o.**, se sídlem Na Břehu 109, Liberec, zastoupené Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Masarykovo náměstí 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. máje 97, Liberec, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 4. 12. 2018, č. j. 59 A 71/2018 – 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj vydal dne 23. 5. 2018 šest zajišťovacích příkazů, jimiž žalobkyni uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců červen 2017 až listopad 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 2 659 457 Kč. Dne 27. 6. 2018 se žalobkyně dostavila k žalovanému a požádala o nahlédnutí do spisu.

Žalovaný jí předložil k nahlédnutí veřejnou část spisu a soupis písemností založených ve vyhledávací části spisu.

[2] Následně žalobkyně podala u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který měl spočívat v ponechání písemností hodnocených v zajišťovacích příkazech ve vyhledávací části spisu ke dni 27. 6. 2018 a v nezpřístupnění písemností na základě žádosti ze dne 27. 6. 2018. Současně se domáhala, aby soud rozhodl, že žalovaný je povinen zpřístupnit jí všechny písemnosti hodnocené ve vydaných zajišťovacích příkazech do 15 dnů od právní moci rozsudku.

[3] Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem zamítl. Vzhledem k formulaci petitu, podle něhož byla žaloba z části určovací a z části záporní, se soud zabýval obsahem neveřejné vyhledávací části spisu ke dni 27. 6. 2018 i ke dni svého rozhodnutí. Vzal přitom v úvahu, že v mezidobí byla dne 4. 7. 2018 u žalobkyně zahájena daňová kontrola a žalovaný v této souvislosti přeradil některé písemnosti do veřejné části spisu.

[4] Při posouzení rozsahu, ve kterém má být daňovému subjektu zpřístupněn jeho daňový spis, krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, podle kterého je odepření nahlížení do spisu 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. V určitých případech však s ohledem na kontext případu (tedy stav řízení, délku jeho trvání a konkrétní postup správce daně) může odepření práva nahlížet do spisu samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Je tomu tak tehdy, je-li 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*“.

[5] V posuzované věci nedošlo k porušení § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jehož se žalobkyně dovolávala, způsobem, který by do jejích práv zasáhl tak intenzivně, že by to představovalo nezákonný zásah, a to právě s ohledem na fázi řízení, ve které žalobkyně požadavek na zpřístupnění listin ve vyhledávací části spisu uplatnila. Zajišťovací příkazy byly vydány jako předstižný prostředek k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH dne 23. 5. 2018 ještě před zahájením daňové kontroly. V této fázi stále probíhala vyhledávací činnost správce daně za účelem správného zjištění a stanovení DPH. Při nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018 žalovaný umožnil žalobkyni nahlédnout do veškerých písemností zařazených do veřejné části vymáhacího spisu, včetně lustrací jejího majetku, které byly provedeny před vydáním zajišťovacích příkazů a které byly použity z důvodu prokázání odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně pro zdůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Neveřejná část vymáhacího spisu nebyla v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů vedena. Listiny, které mohou být v rámci nalézacího řízení následně využity jako důkazní prostředky (zejména listiny, které se týkají též jiných daňových subjektů), žalovaný v této fázi zakládal do neveřejné vyhledávací části kontrolního spisu. Tyto jednotlivé listiny pak byly postupně zařazovány do veřejné části kontrolního spisu podle toho, jak byla a je s jejich obsahem v rámci vedené daňové kontroly žalobkyně postupně seznamována. O tom svědčí protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 7. 2018, vyjádření žalovaného a výpisy z evidence písemností. Tento postup odpovídá § 65 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

[6] Krajský soud považoval za oprávněný požadavek žalovaného, aby ve fázi, kdy probíhala a stále probíhá vyhledávací činnost a je stále vedeno nalézací řízení (konkrétně ve formě daňové kontroly), byly listiny vztahující se ke stanovení DPH za uvedená zdaňovací období zařazeny do vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Soud přisvědčil žalovanému, že zajišťovací příkazy byly vydány nikoli na základě dokazování, po němž by muselo přijít přerazení hodnocených důkazních prostředků do veřejné části spisu ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu. Zajišťovací příkazy byly vydány na základě indicií, vyplývajících právě z vyhledávací činnosti, z nichž žalovaný dovodil naplnění zákonných podmínek ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[7] V souladu se závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 – 230, č. 3335/2016 Sb. NSS, měl soud za to, že v souvislosti s vydanými zajišťovacími příkazy se žalobkyně nemohla z výše uvedených důvodů seznámit s obsahem vyhledávací části spisu, která se týká vlastního stanovení DPH. Tuto její procesní aktivitu nepochybně v rámci odvolacího řízení supluje Odvolací finanční ředitelství, následně krajský soud v rámci soudního přezkumu ve věci sp. zn. 59 Af 30/2018, v níž se žalobkyně domáhá přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2018, o zamítnutí odvolání proti zajišťovacím příkazům. Krajský soud dodal, že v tomto řízení se bude zabývat také námitkou procesního pochybení správce daně, které mělo spočívat právě v zneprístupnění obsahu vyhledávací části spisového materiálu při nahlížení do spisu dne 27. 6. 2018.

[8] Naopak rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, č. j. 29 A 226/2016 – 170, na nějž žalobkyně odkazovala, nebyl podle krajského soudu zcela přílehlavý, neboť se týkal situace, kdy byla do vyhledávací části spisu zařazena písemnost, která se vztahovala pouze k řízení o zajištění daně, nikoliv i k následnému řízení o stanovení daně.

[9] Z hlediska zásahu do práva na spravedlivý proces krajský soud považoval za významný obsah vydaných zajišťovacích příkazů. Žalovaný v jejich odůvodnění neodkázal pouze obecně na obsah vyhledávací části spisu, ale uvedl konkrétní indicie a zjištění, na jejichž základě dovodil naplnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně tedy ve fázi řízení o zajišťovacích příkazech, ačkoli jí nebyla dne 27. 6. 2018 zpřístupněna vyhledávací část kontrolního spisu vedeného pro účely nalézacího řízení, mohla účinně zpochybňovat jednotlivé indicie a skutečnosti, na jejichž základě byly zajišťovací příkazy vydány, včetně toho, že zde nebyla důvodná obava ohledně případné úhrady daně, neboť jí byly zpřístupněny provedené lustrace ohledně jejího majetku. Žalobkyně mohla zpochybňovat a konkrétně vyvracet skutečnosti, ve vztahu k nimž zneprístupnění obsahu vyhledávací části spisu konkretizovala v replice. Nic jí nebránilo uplatnit námitky, že např. sídla dodavatelů uvedených v zajišťovacích příkazech nejsou virtuální. Bylo poté na Odvolacím finančním ředitelství jako odvolacím orgánu a bude na krajském soudu ve věci sp. zn. 59 Af 30/2018, aby posoudily, zda důvody uvedené v zajišťovacích příkazech mají dostatečnou oporu ve spisovém materiálu, a to i jeho vyhledávací části.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Namítla, že žalovaný měl povinnost přeradit důkazní prostředky a listiny hodnocené v zajišťovacích příkazech z vyhledávací části spisu do veřejné části. Toto tvrzení opřela o § 65 odst. 2 větu první daňového řádu, podle které „[p]ísemnosti zakládající do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů“ (zdůraznění doplněno stěžovatelkou). Pokud byly tyto důkazní prostředky založeny do vyhledávací části spisu z důvodu, že by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, pak v momentě jejich hodnocení tento důvod odpadá, neboť se daňový subjekt o jejich existenci vždy dozví. Jejich ponechání ve vyhledávací části postrádá smysl, pokud již byly v zajišťovacích příkazech hodnoceny. Založil-li např. žalovaný do vyhledávací části záznam o tom, že dodavatel stěžovatelky je na adrese sídla nedohledatelný, pak po uvedení tohoto důkazu v zajišťovacím příkazu odpadá důvod ochrany, neboť se stěžovatelka již o něm dozvěděla. Dovožuje-li správce daně virtuálnost sídla, vychází z důkazních prostředků (např. z protokolu o místním šetření, fotografií budov, výpisu z veřejných rejstříků apod.), jedná se o hodnocení důkazů, protože správce daně z těchto důkazních prostředků dovozuje určitou skutečnost.

[12] Podle stěžovatelky je třeba striktně rozlišovat situace, kdy dochází k dokazování a kdy k hodnocení důkazů. Pro hodnocení důkazů se nevyžaduje provedení dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu. Při hodnocení důkazů tedy nemusí dojít k dokazování, a to zvláště u zajišťovacích příkazů, neboť při jejich vydání je dokazování zásadně vyloučeno. To však nebrání, aby správce daně hodnotil jednotlivé důkazy k otázce, zda jsou naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích případů ve smyslu § 167 daňového řádu. Daňový řád nespojuje podmínku přeražení písemností z vyhledávací části s ukončením vyhledávací činnosti, ale se samotným hodnocením důkazů. Platil-li by výklad krajského soudu, postrádala by první věta § 65 odst. 2 daňového řádu smysl.

[13] Tvrdil-li krajský soud, že stěžovatelce byly předloženy lustrace majetku, je třeba dodat, že se nejednalo o důkazní prostředky úplné. Žalovaný dovodil odůvodněnou obavu o budoucí úhradu daně také z problematické daňové historie jednatele stěžovatelky, výpisů z bankovních účtů a jejich analýzy nebo podkladů k výpočtu rentability tržeb. Tyto důkazní prostředky součástí veřejné části spisu nebyly. Podle krajského soudu nic nebrání předložení důkazních prostředků k prokázání existence odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně (byť neúplné), ale nemusí být předloženy důkazní prostředky odůvodňující předpoklad stanovení daně. Taková úvaha je vnitřně rozporná. Stěžovatelka požadovala předložení pouze těch důkazních prostředků, které byly fakticky hodnoceny v zajišťovacích příkazech, nikoliv všech listin.

[14] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem, že rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 A 226/2016 – 170 není přílehlavý. Součástí hodnocení obavy o budoucí úhradu daně byly také podklady k výpočtu rentability tržeb, výpisy z bankovních účtů a jejich analýzy a problematická daňové historie jednatele stěžovatelky. Podle stěžovatelky není zřejmé,

pokračování

jakým způsobem by mohly sloužit k následnému stanovení daně. Stěžovatelce tak obdobně jako v citovaném rozsudku nebyly předloženy ani písemnosti vztahující se pouze k řízení o zajištění daně. Stěžovatelka naopak nesouhlasila s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014 – 230, neboť v něm byla posuzována otázka zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů, nikoliv otázka rozsahu předloženého spisu.

[15] Bez znalosti všech podkladů, které žalovaný v rozhodnutí hodnotil, se stěžovatelka nemůže kvalifikovaně vyjadřovat, ani vést kvalitní obranu. V době nahlížení do spisu se věc nacházela ve fázi odvolání. Postup žalovaného proto představoval zásah do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces. Krajský soud nesprávně dovodil nízkou intenzitu nezákonnosti. Zajišťovací příkaz významným způsobem zasahuje do práva daňových subjektů vlastnit majetek. Před vydáním zajišťovacích příkazů nemá daňový subjekt možnost předkládat důkazní prostředky na svou obhajobu. Nemožnost seznámit se s důkazními prostředky, které správce daně hodnotil v zajišťovacích příkazech, ztěžuje možnost stěžovatelky se proti nim bránit. Nesouhlasila proto s krajským soudem, že i přes nezpřístupnění písemností měla možnost skutečnosti uvedené v zajišťovacích příkazech zpochybňovat a vyvracet. Součástí seznámení se s podklady je nejen kontrola jejich existence, ale i kontrola jejich zákonnosti. Pokud by správce daně získal podklady nezákonným způsobem, stěží by je bylo možné použít jako podklad pro zajišťovací příkaz. Akcent na spravedlivý proces je u zajišťovacích příkazů znásoben jejich dopady do ekonomické sféry daňového subjektu. Je třeba, aby daňový subjekt měl možnost bránit se proti nezákonnosti nebo neúplnosti podkladů již v řízení o zajišťovacím příkazu, nikoliv až v následném odvolacím řízení proti rozhodnutí o stanovení daně. Stěží si lze představit situaci, kdy procesní aktivitu daňového subjektu bude suplovat nezávislý soud. Ten nemá čas a prostředky kontrolovat všechna zjištění správce daně. Pokud např. správce daně disponuje fotografickými podklady, žádný soud nebude ověřovat fakticitu pořízení fotografií. Daňový subjekt je naopak s to namítat např. rozdílnost budovy.

[16] Stěžovatelka shrnula, že byla významným způsobem zkrácena na svých právech, neboť nemohla vést kvalitní obranu proti zajišťovacím příkazům. Nezákonnost napadeného rozsudku spočívá především v nesprávném právním posouzení otázky přerážení listin do veřejné části spisu, úvahy krajského soudu v otázce předložených listin jsou zcela nesrozumitelné a závěry o fázi řízení jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[17] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na svá vyjádření v řízení před krajským soudem.

[18] Stěžovatelka v replice zopakovala argumenty uvedené v kasační stížnosti a zdůraznila, že podle jejího názoru žalovaný při vydání zajišťovacích příkazů hodnotil důkazy.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Krajský soud řádně a dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů nepovažoval nepřerážení listin z vyhledávací části do veřejné části spisu za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Jeho úvahy jsou konzistentní a nejsou vnitřně rozporné. Stěžovatelka ve skutečnosti brojí proti důvodům, na kterých je tento rozsudek založen, a zaměňuje svůj nesouhlas s věcným posouzením za nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud se proto zabýval veškerými jejími námitkami v rámci věcného posouzení.

[22] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výchozím předpokladem krajského soudu, podle něhož může odepření práva nahlížet do spisu (jemuž fakticky odpovídá žalovaný zásah spočívající v nepřerážení listin z vyhledávací části do veřejné části spisu) samo o sobě představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. pouze ve výjimečných případech.

[23] Obecně platí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to nejen vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, ale i vůči jiným druhům žalob ve správním soudnictví. Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. „*Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení*“ (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42). Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit správní či daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl účastník napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího řízení (viz rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, srov. též rozsudek ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 – 256).

[24] Tyto obecné závěry platí i pro odepření nahlížení do spisu (resp. nepřerážení dokumentů ve výše uvedeném smyslu) správcem daně, které je v obvyklých případech faktickým úkonem, jímž 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. Je však nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části. Pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, totiž může být podle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt klíčové z hlediska unesení jeho důkazního břemene. Posouzení existence samostatného zásahu bude ovšem záviset na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně. Odepření práva nahlížet do spisu tedy s ohledem na výše uvedené může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Bude tomu tak ale jen zcela výjimečně. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, eventuálně o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu (viz rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016 – 51).

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že o takovou výjimečnou situaci se v posuzované věci nejednalo. Krajský soud správně zdůraznil, že podstatným aspektem, je fáze řízení, v níž se stěžovatelka zpřístupnění dokumentů domáhala.

[26] Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu je správce daně oprávněn zařadit do vyhledávací části spisu (která není daňovému subjektu v zásadě přístupná, viz § 66 téhož zákona) „*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*“. Probíhá-li daňové nalézací řízení je daňový subjekt zpravidla průběžně seznamován s důkazními prostředky shromážděnými správcem daně, ledaže existuje zájem na dočasném utajení určitých dokumentů z některého důvodu uvedeného v § 65 odst. 1 daňového řádu, zejm. z důvodu ochrany zájmů třetích osob nebo ochrany před zmařením cíle správy daní. Takové písemnosti lze ve vyhledávací části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů (§ 65 odst. 2 věta první). Probíhá-li daňová kontrola, lze podle § 65 odst. 2 věty druhé ponechat důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci této kontroly, ve vyhledávací části nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.

[27] V nyní posuzované věci však v době, kdy stěžovatelka nahlížela do veřejné části spisu a domáhala se zpřístupnění některých dokumentů z vyhledávací části (tj. dne 27. 6. 2018), probíhala teprve vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu a daňová kontrola byla následně zahájena až dne 4. 7. 2018. Zajišťovací příkazy ze dne 23. 5. 2018 tedy byly vydány na dosud nestanovenou daň, a to ještě před zahájením daňové kontroly. Spornou otázkou mezi účastníky bylo, zda za popsané situace byl žalovaný povinen přeradit dokumenty, které se vztahovaly ke skutkovým zjištěním zmíněným v zajišťovacích příkazech, z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu ke dni 27. 6. 2018, či zda tak měl učinit přinejmenším ke dni rozhodnutí krajského soudu (část žaloby totiž směřovala proti trvajícím zásahům), přičemž daňová kontrola v danou dobu pokračovala. Stěžovatelka v této souvislosti tvrdila, že žalovaný zasáhl svým postupem do jejího práva na spravedlivý proces. Uvedené námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[28] Otázkou rozsahu práva na přístup ke spisu v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu se již soud zabýval. Dospěl přitom k závěru, že v obecné rovině není porušením práva na spravedlivý proces, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout. V době vydání zajišťovacího příkazu totiž stále probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, které by mohlo být zpřístupněním některých podkladů ztíženo (viz rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 54/2018 – 39).

[29] Krajský soud správně poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014 – 230, který dospěl k následujícím závěrům: „*Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. [...] Za účelem, aby soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací*

části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.“ S tímto přístupem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil již ve své předchozí judikatuře (viz např. rozsudek ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 – 35, nebo výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 54/2018 – 39). Je totiž třeba najít vyvážené řešení mezi zájmem na utajení některých informací v dané fázi řízení a soudní ochranou účastníka.

[30] V této souvislosti je třeba připomenout, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných či jinak správcí daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se tak nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií. Zajišťovací příkazy jsou založeny na mezitímních (předběžných) závěrech, u nichž není namístě obsírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neboť tyto mají své místo v nalézací fázi daňového řízení (viz rozsudky ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 Afs 147/2018 – 31, nebo ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48).

[31] Stěžovatelka se proto mylí, dovozuje-li povinnost správce daně přeradit do veřejné části spisu veškeré dokumenty, o něž se opírají informace obsažené v zajišťovacích příkazech, z § 65 odst. 2 první věty daňového řádu, podle které lze písemnosti zakládáné do vyhledávací části podle odstavce 1 písm. a) v této části ponechat „nejdéle do provedení hodnocení důkazů“. K hodnocení důkazů ve fázi vydání zajišťovacího příkazu nedochází. Ani z práva na spravedlivý proces nelze dovodit povinnost správce daně přeradit z vyhledávací do veřejné části automaticky všechny dokumenty, které obsahují informace zmíněné v zajišťovacím příkazu. Pokud by se některý z dokumentů týkal pouze otázky vztahující se k zajišťovacímu příkazu, která by nesouvisela s řízením nalézacím, důvod ochrany podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu by vydáním zajišťovacího příkazu vskutku odpadl. Určitý dokument obsažený ve vyhledávací části spisu však může obsahovat informace týkající se jak důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, tak nalézacího řízení, důvod ochrany spočívající ve zmaření nebo ohrožení cíle správy daní tedy může přetrvávat. Obsahuje-li určitý dokument informace podléhající ochraně podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu i informace, které jí nepodléhají, a tyto části nelze oddělit, je správce daně oprávněn ponechat ve vyhledávací části spisu takový dokument jako celek i po vydání zajišťovacího příkazu, nejdéle však do doby stanovené v § 65 odst. 2 daňového řádu.

[32] Současně je však třeba zdůraznit, že výše uvedené nesmí vést ke svévolnému jednání správce daně a k vydávání zajišťovacích příkazů bez řádné opory ve spisu. Rozhodující pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů je, zda obsahují dostatečné odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a odůvodněných obav o její budoucí dobytost, tak jak to předpokládá znění zákona a v návaznosti na něj konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Tyto otázky jsou však primárně řešeny v jiném řízení – odvolacím řízení proti zajišťovacímu příkazu, příp. v rámci následného soudního přezkumu. V rámci těchto řízení pak může daňový subjekt namítat i nedostatečnost podkladů pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž v souladu s výše citovanou judikaturou odvolací orgán a zejména pak správní soudy berou v úvahu omezenou možnost daňového subjektu k přístupu k vyhledávací části spisu. Této

pokračování

možnosti obrany stěžovatelka ostatně využila, kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu č. j. 59 Af 30/2018 – 74 je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 128/2019, a soud v tuto chvíli nepředjímá výsledek daného řízení.

[33] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal v postupu žalovaného natolik intenzivní zásah do práv stěžovatelky, který by představoval samostatný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. V posuzované věci nevyvstaly otázky, na něž ochrana v řízení o žalobě proti zajišťovacím příkazům nedosáhne, a jež by bylo třeba řešit v samostatném řízení.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu