

USNESENÍ

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Exponex s.r.o.**
se sídlem Janouškova 2015/1a, 613 00 Brno - Černá Pole
zastoupen: daňovým poradcem, společností Dakonto s.r.o.
se sídlem Jámy 741/6, Bosonohy, 642 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
Horova 17, 500 02 Hradec Králové

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Krajského soudu v Hradci Králové do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem, který měl dle názoru žalobce spočívat v neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů tvořících daňový spis. Dále žalobce spatřoval nezákonný zásah ze strany žalovaného ve vedení správního spisu žalovaným.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce v podané žalobě konstatoval, že zahájení daňové kontroly předcházela vyhledávací činnost správce daně – Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Jičíně (dále jen „žalovaný“), kdy žalovaný doručil do datové schránky žalobce dne 3. 10. 2018 výzvu k poskytnutí údajů a k vydání nebo zapůjčení listin dle ustanovení § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) č. j. 1751860/18/2707-60561-602138 ze dne 3. 10. 2018.
3. Dne 19. 2. 2019 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017, listopad 2017 a prosinec 2017 v rozsahu prověření všech skutečností vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním od obchodní korporace KUPI, KART ARÉNA a KT MOTORSPORT. Dne 23. 9. 2020 byl se žalobcem ve smyslu ustanovení § 88 daňového řádu projednán výsledek kontrolního zjištění č. j.

1724682/20/2707-60561-602138 ze dne 21. 9. 2020. Průběh projednání je uveden v Protokolu o ústním jednání při správě daní č. j. 1727713/20/2707-60561-602138 ze dne 23. 9. 2020. V rámci ústního jednání dne 23. 9. 2020 požádal žalobce prostřednictvím svého zplnomocněného zástupce o nahlédnutí do spisu vedeného žalovaným ve věci prováděné daňové kontroly.

4. Podle názoru žalobce však žalovaný v rámci provedeného nahlížení do spisu neoprávněně zasáhl do práv žalobce, když nezpřístupnil žalobci veškeré dokumenty z vyhledávací části spisu. Současně byl žalobce toho názoru, že vedení spisu žalovaným není souladné s platnými právními předpisy a i tímto bylo zasaženo do práv žalobce. V obou situacích tak zásah do práv žalobce je nezákonným zásahem.

Dokumenty ve vyhledávací části spisu

5. Pro posouzení nezákonného zásahu spočívajícího v nezpřístupnění dokumentů zařazených do vyhledávací části spisu považoval žalobce za stěžejní skutečností, že k zásahu žalovaného došlo v okamžiku, kdy z procesního pohledu je ukončeno dokazování v probíhající daňové kontrole a daňovému subjektu (žalobci) je předložen výsledek kontrolního zjištění jakožto ucelený dokument o průběhu daňové kontroly (srov. § 88 daňového řádu). Žalobce v rámci jednání s žalovaným požadoval „sdělení důvodu, proč nejsou vyřazeny všechny dokumenty z neveřejné části spisu do veřejné, když vlastně VKZ končí v podstatě dokazováním a přesto tyto dokumenty tam zůstávají. Jde mně zejména o dokumenty pořadového čísla 1, 2, které předpokládám, že jsou reakcí správce daně na místní šetření a vzhledem k tomu, že výsledkem místního šetření bylo oznámení o zahájení daňové kontroly, tak zástupce daňového subjektu žádá o zpřístupnění tohoto dokumentu“ (strana 6 Protokolu o ústním jednání při správě daní č. j. 1727713/20/2707-60561-602138 ze dne 23. 9. 2020).
6. Žalovaný k této žádosti žalobce uvedl, že „v případě písemností pod pořadovými čísly 1 a 2 se jedná o interní písemnosti, které dle ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu slouží správci daně výlučně pro interní potřebu a pro komunikaci s jinými orgány a nebyly použity v rámci dokazování. Nejedná se o písemnosti, jak předpokládá oprávněná osoba, kterou jsou reakcí správce daně na místní šetření“ (strana 6 Protokolu o ústním jednání při správě daní č. j. 1727713/20/2707-60561-602138 ze dne 23. 9. 2020).
7. Požadované písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu tedy nebyly žalobci zpřístupněny. Podle názoru žalobce nezpřístupněním písemností z vyhledávací části spisu žalovaný zasáhl do práv žalobce a jedná se tak o nezákonný zásah. Podle ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se „do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.“ Z uvedené citace zákona tak plyne, že do vyhledávací části spisu podle tohoto ustanovení mohou být založeny pouze písemnosti splňující kumulativně dvě podmínky: 1) musí se jednat o písemnosti, jež je možné uplatnit jako důkazní prostředek v řízení, a 2) zpřístupnění dané konkrétní písemnosti by zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Současně podle ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu platí, že „písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.“ K tomu

žalobce dodal, že dle ustálené judikatury je stěžejním okamžikem nikoliv formální ukončení daňové kontroly, ale právě seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění jakožto s okamžikem, kdy bylo ze strany správce daně skončeno dokazování a je komplexně zhodnocena daňová kontrola.

8. Zástupce žalobce požadoval zpřístupnění požadovaných písemností po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (byť byla obě jednání protokolována v rámci jednoho protokolu o ústním jednání). Lze tedy dle žalobce tvrdit, že v daném okamžiku neměl žalovaný dle § 65 odst. 2 daňového řádu oprávnění ponechávat písemnosti ve vyhledávací části spisu, resp. že okamžikem provedení hodnocení důkazů se stávají dokumenty veřejnými, ke kterým na vyžádání daňového subjektu musí správce daně (zde žalovaný) umožnit přístup. Požadované dokumenty totiž sám žalovaný označil jako „*interní písemnosti, které dle ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu slouží správci daně výlučně pro interní potřebu a pro komunikaci s jinými orgány a nebyly použity v rámci dokazování*“. Z uvedeného je zřejmé, že se nejedná o důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 65 odst. 2 věta druhá daňového řádu a v okamžiku hodnocení důkazů (tj. nejpozději v okamžiku zpracování výsledku kontrolního zjištění) měly být tyto dokumenty přerazeny do veřejné části spisu, nebo minimálně měly být zpřístupněny žalobci. Vedle toho zákon připouští i nahlédnutí do písemností zařazených do neveřejné části spisu, konkrétně dle § 66 odst. 3 daňového řádu 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 písemností ve vyhledávací části spisu.*“
9. Žalobce rovněž odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, dle něhož z hlediska ochrany základních práv představuje omezení nahlížení do daňového spisu omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listiny) a na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Obecně platí, že je to jednotlivec, který disponuje tzv. svobodou informačního určení, tedy svobodou rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí, a je to také jednotlivec, který má naopak právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či „v jeho věcech“ uchovává. Toto právo, podobně jako jiná základní práva, může být omezeno toliko na základě zákona, omezení musí sledovat legitimní cíl a musí být přiměřené co do volby prostředků. Za ústavně konformní interpretaci lze proto označit pouze takovou, která zachovává přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.
10. Dále žalobce vzpomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 99/2018-42, dle něhož „*neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v tomto probíhající řízení. Především jde o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. U rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40, soud vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být 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).“*

11. S ohledem na výše uvedené byl žalobce toho názoru, že bylo povinností žalovaného na žádost požadované písemnosti (neoprávněně) vedené ve vyhledávací části spisu zpřístupnit a žalobci umožnit mu do nich nahlédnout. Neumožněním nahlédnutí do požadovaných dokumentů došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce.

Vedení spisu žalovaným

12. Žalobce dále uvedl, že považuje za nezákonný zásah žalovaného i samotné vedení spisu v rámci provádění daňové kontroly. Podle ustanovení § 64 odst. 5 daňového řádu platí, že *„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.“* Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV.ÚS 4141/18 ze dne 16. 6. 2020 posuzoval vedení (jiného) spisu v rámci výkonu finanční správy a z tohoto medializovaného případu je zřejmé, že vedení spisu orgány finanční správy (kam spadá i žalovaný) mohou být zcela v rozporu s platnými právními předpisy. K tomu pak *„Ústavní soud uzavírá, že každý spis daňového subjektu musí obsahovat veškeré listiny vzniklé v rámci daňového řízení. Ze spisu musí být zřejmý postup správce daně při provádění kontrole a následně při vyměření daně. Správce daně má dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Veškeré takto provedené důkazy a další listiny, o které správce daně opírá své rozhodnutí, musí mít svůj odraz v daňovém spise.“*
13. S ohledem na výše uvedené byl žalobce toho názoru, že žalovaný vede (resp. v den 23. 9. 2020 vedl) správní spis v rozporu s platnými právními předpisy. Tím, že takto vedený spis pak byl podkladem pro zpracování výsledku kontrolního zjištění, došlo k zásahu do práv žalobce a jednalo se o nezákonný zásah.
14. Ve světle výše uvedených skutečností žalobce navrhl, aby soud vydal tento rozsudek:
- I. Neumožněním nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 23. 9. 2020 došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce.
 - II. Vedením správního spisu v rozporu s ustanovením § 64 odst. 5 daňového řádu došlo dne 23. 9. 2020 k nezákonnému zásahu do práv žalobce.
 - III. Žalovanému se přikazuje, aby zpřístupnil dokumenty požadované žalobcem při nahlížení do spisu dne 23. 9. 2020 do 5 dnů ode dne právní moci rozsudku.
 - IV. Žalovanému se přikazuje, aby upravil správní spis vedený v rámci probíhajícího daňového řízení u žalobce tak, aby odpovídal platným právním předpisům do 5 dnů ode dne právní moci rozsudku.

II. Vyjádření žalovaného

15. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v souvislosti s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za období říjen 2007 až prosinec 2017 založil v souladu s ustanovením § 64 daňového řádu spis obsahující část spisu kontrolní, část spisu vyhledávací a část spisu registrační.
16. Dále uvedl, že z příložené žaloby je zřejmé, že byla podána na základě ústního jednání, jehož součástí bylo nahlížení do spisu dle § 66 a § 67 daňového řádu v rámci probíhající

kontroly na dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období a které proběhlo dne 23. 9. 2020. Průběh tohoto jednání byl zaznamenán v protokolu o ústním jednání č. j. 1727713/20/2707-60561-602138.

17. Žalovaný uvedl, že předmětné písemnosti z vyhledávací části spisu jsou založeny pod pořadovým číslem 1 a 2. Je z nich zřejmé, že představují komunikaci mezi žalovaným a místně příslušným správcem daně žalovaného a tudíž se jedná o písemnosti, které byly do vyhledávací části spisu založeny v souladu s ustanovením § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, protože se jedná o písemnosti sloužící výhradně pro potřeby správce daně. Tyto písemnosti neobsahují žádné informace, které by žalovaný mohl využít jako důkazní prostředky. Jejich obsahem nejsou důkazní prostředky nutné pro další průběh daňové kontroly, proto žalovaný nepostupoval dle § 66 odst. 3 daňového řádu a tudíž žalobci neumožnil, aby do nich nahlédl.
18. Současně žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že přílohy nejsou písemnostmi dle ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nepostupoval žalovaný v souladu s ustanovením § 65 odst. 2 daňového řádu, a tudíž nedošlo k jejich přeražení do veřejné části spisu kontrolního. Že se v případě příloh nejedná o písemnosti z vyhledávací části spisu dle ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jak se žalobce domnívá, je dle žalovaného zřejmé z obsahu výsledku kontrolního zjištění č. j. 1724682/20/2707-60561-602138. O tom, že nebyly v rámci daňové kontroly uplatněny jako důkazní prostředky, svědčí skutečnost, že v celé příloze číslo 45 neexistuje jediný odkaz na tyto přílohy. Tato skutečnost je známa žalobci, protože se s obsahem přílohy číslo 24 již seznámil.
19. Vzhledem k výše uvedenému měl žalovaný za to, že se nejedná o zásah do práva žalobce vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům, či jiným podkladům. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že spis je veden v souladu s daňovým řádem a že nedošlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce. Dále uvedl, že žalobce neuvádí relevantní důkazy o tom, že žalovaný skutečně vede správní spis v rozporu s daňovým řádem. Žalovaný tak vyslovil přesvědčení, že nedošlo k nezákonnému zásahu do práv žalobce a žalobu tudíž považuje pouze za výraz obstrukce ze strany žalobce.

III. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud se prioritně zabýval tím, zda jsou v projednávané věci splněny všechny podmínky řízení a dospěl k závěru, že nikoliv.
21. Z obsahu žaloby je zřejmé, že se žalobce domáhá ochrany proti postupu správce daně, jímž žalobci nebylo umožněno nahlédnout do dokumentů pořadového čísla 1 a 2, které měly být dle názoru žalobce před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole přeraženy z neveřejné části do veřejné.
22. Dle ust. § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) platí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Z podané žaloby je zřejmé, že žalobce v rámci žaloby nebrojil proti daňové kontrole jako takové, nýbrž pouze proti jednotlivému procesnímu postupu žalovaného, který souvisel s nahlížením do vyhledávací části spisu.
23. Postup při nahlížení do daňového spisu je upraven v ust. § 66 daňového řádu, dle něhož (1) daňový subjekt je 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. (2) Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. (3) 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. Podle § 67 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně pořídí o každém nahlédnutí do spisu podle povahy věci protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede, do kterých částí spisu bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout. Pokud jde o vyhledávací část spisu, tak do ní se mohou zakládat písemnosti vymezené v § 65 odst. 1 daňového řádu. V žalobcově případě šlo především dle názoru správce daně o písemnosti, na něž vzpomíná písm. d) uvedeného ust. § 65 odst. 1, tedy „písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně“.

24. Krajský soud tedy v přezkumném řízení přistoupil k prověření obsahu písemností, které žalobce označil číslem 1 a 2, jež tvořily obsah daňového spisu předloženého pro soudní řízení žalovaným. Shledal, že se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a přisvědčil tak názoru žalovaného, že do vyhledávací části spisu byly založeny v souladu s ust. § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Nelze tedy v žádném případě akceptovat žalobní námitku, dle níž měl žalovaný aplikovat v daném případě ust. § 65 odst. 2 dané právní úpravy, a před provedením hodnocení důkazů vyjmout a předat do veřejné části spisu. Nejedná se totiž v žádném případě o písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek.
25. Odepření nahlížení do daňového spisu je v převážné většině případů dle názoru soudu úkonem, kterým se upravuje vedení řízení. Soudní judikatura obecně dovodila (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č.j.9 Afs 85/2016-51), že ani proti jednotlivým faktickým úkonům správce daně se nelze bránit samostatnou žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak judikoval, že *„Obecně lze proto uzavřít, 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. 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. Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně.“*
26. Krajský soud tak ve vazbě na citovanou judikaturu konstatuje, že obdobně je třeba nahlížet na projednávanou věc, kdy žalovaný odepřel žalobci nahlížení do vyhledávací části spisu. Proti takovému případnému pochybení je žalobce oprávněn brojit až v žalobě proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. Odepření práva nahlédnout do spisu v daném případě tedy dle názoru krajského soudu nemůže být nezákonným zásahem a na tom nic nemění ani to, že takový procesní postup není vyhrazen samostatnému přezkumu, nýbrž je možné jej přezkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci samé.
27. Krajský soud dále podotýká, že danou věc posuzoval i z pohledu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v shora vzpomínaném rozsudku v bodech [31] až [33], které uvádějí, že *„Odepření práva nahlížení 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..... V této linii argumentuje též stěžovatelka, která v žalobě i v kasační stížnosti rozvedla úvahy o porušení práva na informační sebezpečení a narušení práva na procesní obranu. Stěžovatelka poukazuje též 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. Zdůrazňuje, že vyhledávací část spisu má více než 200 položek, zatímco veřejná část spisu je tvořena převážně podáními stěžovatelky. Stěžovatelka dovozuje, že dle dosavadního postupu správce daně by se mohla seznámit se značným množstvím důkazních prostředků teprve při projednávání výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu).....Proto lze dát stěžovateli za pravdu, že krajský soud neměl žalobu odmítnout, ale měl ji projednat meritorně.“ Hodnocením postupu správce daně v řízení, které bylo přezkoumáno Nejvyšším správním soudem, a jeho porovnáním s nyní posuzovanou věcí dospěl krajský soud k jednoznačnému závěru, že v dané věci odepření nahlížení do spisu žalobci lze považovat za úkon správce daně upravující vedení řízení a nelze jej považovat za zásah do práv žalobce. Aplikace shora prezentované judikatury Nejvyššího správního soudu na posuzovanou věc je tedy nepřipadná.

28. Krajský soud tedy uzavřel, že v daném případě je žaloba nepřipustná, neboť se lze domáhat ochrany v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí ve věci (po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení). Postupoval tedy podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., dle něhož soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle tohoto zákona nepřipustný.
29. Žalobce v žalobě dále označil za nezákonný zásah vedení spisu v průběhu daňové kontroly. K tomu krajský soud ve vazbě na závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatuje, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nejvyšší správní soud ve shora zmiňovaném rozsudku č.j. 9 Afs 85/2016 uvedl, že „[z]ákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení“ (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/2016-38, věc UNICAplasma, bod 22). Lze samozřejmě „připustit, že daňový subjekt nebude mít vždy možnost namítat nezákonné vedení správního spisu před soudem, neboť řízení nemusí skončit doměřením daně, a nebude proto již připadat v úvahu podání žaloby dle § 65 s. ř. s. Konkrétní daňové řízení se dokonce může překrývat s daňovou kontrolou, kdy zahájením daňové kontroly dochází k zahájení daňového řízení, které již po jejím ukončení nepokračuje a končí bez vydání rozhodnutí spolu s ní. V takovém případě si však lze těžko představit, že by se namítaná nesrovnalost při vedení daňového spisu mohla promítnout v podobě nezákonného zásahu ve sféře daňového subjektu“ (tamtéž, bod 23; v bodě 24 NSS odkázal na již shora opakovaně cit. Rozsudek čj. 8 Aps 2/2006-95). NSS nicméně upozorňuje, že nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně v skutku šikanózním způsobem brání stěžovatelce při uplatňování jejích procesních práv nahlížet do spisu. Ve smyslu právního názoru rozšířeného senátu v rozsudku EUROVIA CS (viz bod [21] shora) je „zjevné a nepochybné“, že nedostatky při vedení spisu nemohou být nezákonným zásahem.“

30. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje, a proto žalobu dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro chybějící podmínku řízení odmítl.
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého platí, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta. Soud dále rozhodl o vrácení soudního poplatku žalobci podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, neboť žaloba byla odmítnuta před prvním jednáním. Soud rozhodl o tom, že se žalobci vrací vybraný soudní poplatek v celkové částce 2 000 Kč. Soudní poplatek bude žalobci vrácen, a to do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení z účtu Krajského soudu v Hradci Králové.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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.

Hradec Králové 31. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu