



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **SSG s. r. o.**, IČO: 28666178,
sídlem Školní 5419, 430 01 Chomutov,
zastoupena společností Punktum, spol. s r. o., IČO: 25380966,
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 3/2019-60, žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně prostřednictvím své zástupkyně domáhala, aby soud určil, že odepření vydat písemnosti z vyhledávací části spisů, neevidování a odepření vydat kopie komunikace s metodiky a zakládání písemností ve věci daňové kontroly žalobkyně do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání je nezákonným zásahem, a aby žalovanému přikázal do deseti dnů od právní moci rozsudku vydat žalobkyni písemnosti z vyhledávací části spisu, veškeré doposud neevidované písemnosti, zejména komunikaci s metodiky, a všechny další písemnosti, které v souvislosti s daňovou kontrolou shromáždil žalovaný nebo ostatní úřady finanční správy České republiky a nacházejí se jinde než v jejím správním spisu. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že hledá ochranu před manipulací s obsahem správních spisů v průběhu daňové kontroly a zatajováním písemností před konečným projednáním výsledku kontrolního zjištění. Popsala, že jí žalovaný po bezmála třech letech daňové kontroly předložil výsledek kontrolního zjištění, ze kterého je zjevné, že žalovaný v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) před žalobkyní úmyslně zatajil existenci některých písemností souvisejících s prováděnou daňovou kontrolou, a to s cílem vytvořit pro žalobkyni nevýhodné postavení v rámci projednávání výsledku kontrolního zjištění i zprávy o daňové kontrole. Při ústním jednání dne 24. 10. 2018 bylo podle žalobkyně zjištěno, že spis neobsahuje komunikaci s metodiky úřadu, na kterou se příslušné úřední osoby odkazovaly. Žalobkyně proto požádala o úplný soupis spisu, což úřední osoby odmítly a požádaly o možnost dodatečného zaslání. Ani k tomu ovšem nedošlo, a proto je u zdejšího soudu vedena zásahová žaloba pod sp. zn. 15 A 240/2018, jejímž prostřednictvím chtěla žalobkyně získat přehled o celkovém počtu listin ve správním spisu.
3. S odkazem na § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož se v dokazování musí hodnotit všechno a přihlídnout ke všemu, co vyšlo najevo, žalobkyně zdůraznila, že správní spis a výsledek kontrolního zjištění nemohou obsahovat jen „něco“; takový výsledek kontrolního zjištění není podle žalobkyně způsobilý k projednání. Ani § 64 odst. 1 daňového řádu podle žalobkyně nepřipouští, aby se jakékoli písemnosti vedly kdekoli jinde než v daňovém spisu. Žalobkyně podotkla, že i přes rozpor s výslovným textem, smyslem a účelem zákona existuje komunikace mezi osobami, které vykonávají činnost v prvním stupni, a osobami, které vykonávají (nebo mohou či budou vykonávat) činnost v rámci odvolacího řízení. Podle žalobkyně tím byla porušena zásada dvojinstančnosti, jež má praktický odraz v § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Aby se žalobkyně mohla efektivně bránit, musí mimo jiné znát i zmíněnou komunikaci a její účastníky; důkazem této komunikace je podle ní e-mail přiložený k žalobě. Žalobkyně podotkla, že ve spisu není založen ani jeden úřední záznam o jakékoli komunikaci s metodiky, nadřízenými nebo cokoli, pokud probíhala ústně, či e-mail, pokud probíhala elektronicky, a proto je správní spis evidentně neúplný a žalovaný před žalobkyní úmyslně zatajuje důkazy, které mohou být projednány jen při projednání výsledku kontrolního zjištění.
4. Podle žalobkyně je logické, že v souvislosti s kontrolou a zahájením projednání výsledku kontrolního zjištění bylo povinností žalovaného ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přeradit písemnosti z vyhledávací části spisů do části „normální“. Žalobkyně připomněla, že v dané věci již bylo provedeno hodnocení důkazů, neboť byl předložen výsledek kontrolního zjištění. Odmítla argument správců daně, že žádná z písemností není ve výsledku kontrolního zjištění použita jako důkaz, neboť takový argument podle ní není v § 65 odst. 2 daňového řádu uveden. Výraz „uplatněny v daňové kontrole“ obsažený v tomto ustanovení má podle žalobkyně jiný obsah než „použity jako důkaz“. Konstatovala, že zákonodárce výslovně chtěl, aby věci shromážděné a uplatněné v daňové kontrole byly z vyhledávací části spisu přeraženy k okamžiku zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole, jejímž prvním krokem podle žalobkyně je projednávání výsledku kontrolního zjištění. To dovozovala ze zařazení § 88 odst. 2 daňového řádu až za odstavec 1 a rovněž z judikatury popisující výsledek kontrolního zjištění jako první a fakticky jediný projednáváný krok.

5. Ve sdělení žalovaného ze dne 6. 12. 2018 reagujícím na žádost o písemnosti z vyhledávací části spisů žalobkyně považovala za pozoruhodné tvrzení, že v jejím spisu jsou informace o jiných daňových subjektech a že uvedené listiny nebyly použity jako důkaz. Podle žalobkyně tak v rozporu s § 8 odst. 1 a § 65 odst. 2 daňového řádu nebyly uvedené listiny přeraženy do běžného správního spisu a žalobkyně nebyla seznámena se všemi důkazy. Dodala, že předložený výsledek kontrolního zjištění neobsahuje seznam všech shromážděných důkazních prostředků, a proto lze jen stěží zjistit, co se vlastně shromáždilo. Byla nicméně přesvědčena, že existují konkrétní listiny, které se nacházejí ve správním spisu, žalovaný je nezákonně zadržuje ve vyhledávací části spisu a odmítá je vydat, ačkoli jde také o listiny, o něž opírá svá tvrzení ve výsledku kontrolního zjištění, které osvědčil jako důkaz a s nimiž nechce žalobkyni seznámit a umožnit jí nahlédnutí do nich. Jako příklad žalobkyně uvedla listiny označené na straně 22 výsledku kontrolního zjištění (týkající se společnosti Smooth Works s. r. o.), které žalovaný osvědčil jako důkaz svých představ a konstrukcí, ačkoli žalobkyně neměla možnost do nich nahlížet a neví, zda se tvrzení žalovaného zakládají na pravdě. Jedná se zejména o bankovní výpisy, přehledy jednotlivých transakcí, ale i doklady o tom, že uvedená společnost je nekontaktní, nepodala daňové přiznání, apod. Žalobkyně doplnila, že tato společnost s ní nemá nic společného, nikdy nebyla jejím dodavatelem či odběratelem, žalobkyně o ní nic neví a informace z výsledku kontrolního zjištění jsou pro ni tak překvapivé, že by ráda pochopila, jaký vliv na její daňovou povinnost žalovaným uváděné skutečnosti mají. Žalobkyně rovněž nevěděla, v jakém postavení předmětná společnost vystupuje, zda je svědkem nebo proč se o ní píše v dokumentech žalobkyně. Vzhledem k tomu, že ve výsledku kontrolního zjištění chybí celkový soupis všech důkazních prostředků a hodnocení jednotlivých důkazů, označila žalobkyně uvedené skutečnosti za nepřehledné a šokující.
6. Žalobkyně nesouhlasila se sdělením žalovaného, že dané písemnosti dokumentují jeho vyhledávací činnost zejména u jiných daňových subjektů, a proto jí nemohou být zpřístupněny. Podle žalobkyně jde o nejhrubší porušení zásad zákonnosti a zásad právního státu, neboť žalovaný přiznal běžnou praxi, která se nesmí dělat, ale přesto se běžně provozuje, a to ukládání písemností o jednom daňovém subjektu do daňových spisů jiného. Poznamenala, že se to nejčastěji odůvodňuje tím, že se listina zakládá do spisu osoby, se kterou bylo hovořeno, přičemž praxe podle ní taková, že u drtivé většiny takových písemností nelze poznat, v jaké věci byl úkon činěn. Samotný objekt zájmu finanční správy (daňový subjekt) přitom nemá nejmenší šanci se dozvědět, že o něm správce daně již shromáždil nějaké důkazní prostředky, jaké, kolik atd. Žalobkyně zdůraznila, že často jde o důkazy ve prospěch daňového subjektu, které správce daně přeradí, když se mu to hodí,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nikoli naopak. Podle žalobkyně byly u ní uloženy listiny jiných subjektů a nemohou jí být zpřístupněny proto, aby tuto informaci nemohla dotčeným subjektům sdělit a ony nemohly prokázat svou nevinu. Dodala, že daňovou kontrolou se prověřují skutečnosti staré více než tři, čtyři roky, a proto možnost, že by došlo k zásahu do práv uvedených subjektů, je dnes již nulová. Tvrzení žalovaného proto žalobkyně považovala za účelovou výmluvu, neboť předmětné listiny již nikoho neohrožují a nemohou mařit daňové řízení, které probíhá již přes tři roky. Ze sdělení žalovaného je podle žalobkyně zjevné i to, že také v jejím případě bylo postupováno stejně, tj. žalovaný nebo dožádaní správci o ní shromáždili množinu důkazních prostředků, nejspíš i důkazů v její prospěch, které ale záměrně ukrývají ve správních spisech jiných daňových subjektů nebo je vůbec neevidují (např. komunikace s metodiky). Konstatovala, že takováto manipulace s důkazy je tím nejhrubším představitelným nezákonným zásahem do jejích práv.

7. Z vyjádření žalovaného ze dne 18. 12. 2018 žalobkyně upozornila na argument, že v případě, kdy se daňový subjekt nemůže seznámit s obsahem vyhledávací části spisu, může jeho procesní aktivitu suplovat soud. Podle žalobkyně však žalovaný nepochopil, že jí kromě obsahu vyhledávací části spisů, který je podle § 66 odst. 2 daňového řádu přístupný vždy a bez omezení, jde také o jednotlivé listiny, o nichž žalobkyně tvrdí, že jsou ve vyhledávací části spisů založeny nezákonně. Do evidovaných listin by jistě soud mohl nahlédnout a sdělit jí daňově relevantní skutečnosti, nicméně žalobkyně to celé pokládá za hloupost, neboť pouze ona sama nejlépe pozná, co pro ni je a co není důležité, přičemž utajování těchto listin již nemá racionální důvod. Žalobkyně přesto navrhl, aby soud do těchto listin nahlédl a rozhodl, zda jsou ve vyhledávací části zařazeny oprávněně, či nikoli. Žalobkyně si však nedokázala představit, na základě čeho bude soud nahlížet do spisů tam, kde tyto listiny vůbec nejsou evidovány nebo jsou evidovány v jiných daňových spisech a bez součinnosti finanční správy jsou nedohledatelné. Krom faktické nemožnosti takového postupu žalobkyni nebylo zřejmé, o jaké ustanovení s. ř. s. žalovaný své myšlenkové pochody opírá.
8. Žalobkyně podotkla, že smyslem popsaného postupu žalovaného bylo vytvořit takové podmínky, aby žalobkyně nebyla schopna unést své důkazní břemeno, ani se bránit v odvolacím řízení či ve správním soudnictví. Z časového pohledu jde podle ní o promyšlený postup. Vysvětlila, že další velmi zneužívanou technikou je umělé projednání zprávy o daňové kontrole a vystavení platebních výměrů, kdy správce daně vědom si přílišné délky daňové kontroly a absence důkazů pro jeho tvrzení, ukončí daňovou kontrolu, a aniž by vedl dokazování, sdělil důkazy a cokoli řádně projednal, za viníka označí daňový subjekt s tím, že se vyhýbá projednání zprávy. Ihned pak vydá platební výměry, aby si podle § 148 odst. 2 daňového řádu (účelově) prodloužil lhůtu pro vyměření daně, přičemž vady, na které žalobkyně upozorňuje již v této žalobě, pak budou odstraňovány postupem podle § 113 odst. 2 nebo § 115 odst. 1 daňového řádu. Jinými slovy, podle žalobkyně pro nedostatek času proběhne hodnocení důkazů a odstranění dalších vad až v odvolacím řízení; tento postup je předem plánován, a proto je nezákonný, zcela účelový a fakticky již po prekluzi. Žalobkyně uzavřela, že napadený zásah považuje za nezákonný také pro porušení základních zásad daňového řízení, zejména zásady zákonnosti a zásady minimalizace zásahů do práv daňového subjektu, zásady rychlosti a hospodárnosti, zásady spolupráce, realizace práv a zásady vstřícnosti, což má vše dopad i do zásady volného hodnocení důkazů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

9. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že z jeho strany nemohlo dojít k nezákonnému zásahu odmítnutím vydání listin z vyhledávací části spisu, neboť se nejedná o část spisu, do které lze nahlížet bez omezení, a proto ani nelze vydat všechny listiny z této části spisu. Podle žalovaného je účelem žalobkyní zmiňovaného § 65 odst. 2 daňového řádu zejména zpřístupnění vybraných písemností uvedených v odstavci 1 písm. a) téhož ustanovení. Žalovaný měl za to, že přeražení důkazních prostředků z vyhledávací části spisu, ke kterému došlo dne 29. 1. 2019, bylo v souladu s daňovým řádem, neboť se jedná o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, a daňový řád stanoví, že je lze ponechat ve vyhledávací části nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž projednání výsledku kontrolního zjištění je podle žalovaného fází daňové kontroly, která předchází projednání zprávy o daňové kontrole. Zdůraznil, že § 88 odst. 1 daňového řádu upravuje obsah zprávy o daňové kontrole, zatímco v následujících odstavcích je stanoven postup při ukončení daňové kontroly. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 305/2016 a s přihlédnutím k § 88 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že k projednání zprávy o daňové kontrole je možno přistoupit až po jejím dokončení včetně doplnění stanoviska, proč správce daně nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a odkazů na protokoly a úřední záznamy, které tvoří povinnou součást obsahu zprávy o kontrole podle § 88 odst. 1 daňového řádu. S přeražením všech důkazních prostředků z vyhledávací do veřejné části spisu byla žalobkyně seznámena dne 4. 2. 2019 a kopie přeražených listin jí byly zaslány. Žalovaný dodal, že ve vyhledávací části spisu se již nenacházejí žádné listiny, které by byl žalovaný povinen zpřístupnit (vydat) žalobkyni.
10. K tvrzenému odmítnutí vydat kopie úředních záznamů či konkrétních e-mailů při komunikaci s metodiky žalovaný poznamenal, že ve vyhledávací části spisu žalobkyně se nenacházejí písemnosti sloužící pro potřebu správce daně, které mají bezprostřední vliv na práva a povinnosti daňového subjektu. Podle žalovaného zaslání informace o dalším postupu v daňových kontrolách s odkazem na konzultaci s metodickým pracovištěm nesvědčí o zatajování důkazů žalovaným, ale naopak vypovídá o jeho přístupu k žalobkyni, neboť žalovaný s ohledem na exkluzivní vztah mezi ní a zaměstnavatelem svědka společností Metrostav a. s. umožnil součinnost pro zajištění potřebné svědecké výpovědi tak, aby nedošlo k narušení uvedeného vztahu. O předmětné komunikaci byl sepsán úřední záznam. Argument žalobkyně, že existuje komunikace mezi osobami, které vykonávají činnost v prvním stupni, a osobami, které vykonávají (mohou či budou vykonávat) činnost v odvolacím řízení, označil žalovaný za zavádějící a odporující skutečnosti, neboť žalobkyni bylo známo, že se jednalo o komunikaci s metodikem žalovaného, tj. s osobou vykonávající činnost v prvním stupni. K tomu žalovaný odkázal na sdělení Ing. P. na straně 5 protokolu č. j. 2190949/18/2504-60561-506496. Dodal, že komunikace s metodiky řídicí úrovně finančního úřadu se buď netýká práv a povinností žalobkyně, tudíž není součástí jejího spisu, nebo se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně, které zůstávají ve vyhledávací části spisu. Uzavřel, že neexistují žádné listiny z komunikace s metodiky, které by žalovaný mohl a měl žalobkyni vydat.
11. Podle žalovaného neexistují ani žádné důkazní prostředky a důkazy týkající se žalobkyně, které by byly založeny ve spisech jiných daňových subjektů a nebyly ve spisu žalobkyně. K závěru o existenci důkazních prostředků v její prospěch, které jsou záměrně ukryty ve spisech jiných daňových subjektů, žalobkyně dospěla pravděpodobně na základě vyhodnocení sdělení žalovaného, že některé písemnosti uložené v neveřejné části spisu nemohou být žalobkyni předloženy k nahlédnutí. Tyto listiny, pokud jsou důkazními

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

prostředky, však již byly žalobkyni zpřístupněny jako anonymizované dne 29. 1. 2019. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně své tvrzení o existenci písemností, které žalovaný a další orgány finanční správy shromáždili v souvislosti s daňovou kontrolou žalobkyně a které se nacházejí ve spisech jiných daňových subjektů, ničím nedoložila a ani doložit nemohla, protože takové písemnosti neexistují, tudíž je ani žalovaný nemůže žalobkyni vydat.

12. Žalovaný dále vysvětlil, že věta „*Navíc v případě, kdy se daňový subjekt nemůže seznámit s obsahem vyhledávací části spisu, může jeho procesní aktivitu suplovat soud.*“ pochází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 62 Af 75/20214 (žalovaný měl patrně na mysli rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-186, pozn. soudu). Podle žalovaného je citovaný právní výklad aplikován soudy při soudním přezkumu rozhodnutí správců daní v případech, kdy jsou ve veřejné části spisu založeny anonymizované listiny, neboť soud zcela jistě posuzuje, zda nedošlo k anonymizaci údajů, které by mohl daňový subjekt uplatnit ve svůj prospěch, pokud by o nich věděl. Závěrem žalovaný podotkl, že není v jeho zájmu ani možnostech postupovat při kontrole tak, aby byly vytvořeny podmínky, na základě kterých by žalobkyně nebyla schopna se bránit v odvolacím řízení nebo ve správním soudnictví. Povinností žalovaného je totiž postupovat v souladu se základními zásadami správy daní a počínat si při naplňování cíle správy daní tak, aby svá řízení nezatěžoval vadami, které by v konečném důsledku mohly mít za následek zrušení jeho rozhodnutí.

Repliky žalobkyně a doplnění žaloby

13. V replice a doplnění žalobní argumentace 01 žalobkyně uvedla, že zásadně nesouhlasí s tím, jak ji žalovaný nutí k uzavření projednání kontrolních zjištění dříve, než se dozví všechny důkazní prostředky, které shromáždil, a než zjistí, které se staly důkazem a co prokazují, nebo vyvracejí. Podle žalobkyně žalovaný s odkazem na koncentrační zásadu již považuje obě kontroly za v podstatě uzavřené, ačkoli nedal požadovaná vyjádření a doplnění, neuplynuly lhůty atd. To žalobkyně označila za ryzí zneužití práva v přímém přenosu.
14. Nezákonnost zásahu týkajícího se vyhledávací části spisu žalobkyně dokumentovala popisem postupu žalovaného od 24. 10. 2018 dále. Podotkla, že dne 4. 2. 2019 jí žalovaný pod tlakem podaných žalob zaslal některé písemnosti z vyhledávací části spisu, které byly dodatečně přeraženy, a změněné soupisy spisů, což podle ní znamená, že tyto soupisy lze podle potřeby pružně měnit. Za klíčovou považovala žalobkyně právní otázku, zda je předložení výsledku kontrolního zjištění prvním úkonem projednání zprávy o daňové kontrole, či nikoli. Dodala, že v případě kladné odpovědi žalovaný neprovedl hodnocení všech důkazních prostředků a nepřeřadil listiny, jak měl. Případná negativní odpověď je podle žalobkyně v rozporu s dosavadní judikaturou, výslovnou úpravou a praxí, kdy správce daně v rámci samotného projednání zprávy o daňové kontrole již nechce nic slyšet, vidět a hodnotit, ani neposkytuje lhůty. Žalobkyně poznamenala, že ohledně přeražených písemností se žaloba stala deklaratorní, nicméně je důvodná, neboť k zásahu došlo, a z části zásah trvá, neboť jsou nadále utajovány listiny, které utajovány být nemají. Uvedla, že tvrzení žalovaného ze dne 8. 2. 2019, že ve vyhledávací části se již nenacházejí žádné listiny, které by byl žalovaný povinen zpřístupnit, neumí ověřit, nicméně dva šanoný listin předložené soudu jako vyhledávací část spisu spíše svědčí o opaku.
15. Žalovaným zmíněný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014 označila žalobkyně za nepřiléhavý, neboť se týká zajišťovacích příkazů a judikatura v této oblasti se rapidně změnila. Podle žalobkyně je jen otázkou času, kdy soudy rozhodující ve správním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soudnictví pochopí, že nejsou schopny za občana nic suplovat. V této věci by soud musel u každé písemnosti z předložené vyhledávací části spisu posoudit, zda je, či není „utajována“ oprávněně, což žalobkyně po soudu žádala. Doplnila, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 360/2017 je nutné provádět dokazování přímo při ústním jednání a vyčlenit na to dostatek času. Podle žalobkyně ale existuje lepší cesta, neboť tři nebo čtyři roky po zahájení daňové kontroly a šest let po konci příslušného zdaňovacího období již není co utajovat. Důvod podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu považovala žalobkyně po takové době za holý nesmysl a zneužití práva žalovaným. Ten navíc podle ní neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu o tom, že by se zpřístupněním těchto listin zmařil či ohrozil cíl správy daní. Žalobkyně požádala soud o to, aby jí umožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu, neboť jen ona sama umí nejlépe posoudit, je-li spis úplný a která listina je, nebo není relevantním důkazem. Dále uvedla, že úřední záznam ze dne 17. 1. 2019, č. j. 42902/19/2504-60561-506496, dokazuje, že žalobkyně nebyla dne 24. 10. 2018 seznámena se všemi důkazními prostředky, že listiny jsou uchovávány ve spisech jiných daňových subjektů a že nastala prekluze, a zároveň vyvrací tvrzení o neexistenci listiny, které by byl žalovaný povinen zpřístupnit.

16. Žalobkyně zásadně nesouhlasila s názorem žalovaného, že komunikace s metodiky řídicí úrovně finančního úřadu se buď netýká jejích práv a povinností, tudíž není součástí jejího spisu, nebo se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně, které zůstávají ve vyhledávací části spisu. Písemností ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu je podle žalobkyně málo, a proto měla pochybnosti, zda mohou zaplnit dva šanony. Žalobkyni přitom zajímala zejména písemnost ze dne 2. 5. 2016, č. j. 1286473/16/2504-60562-506820. Podle žalobkyně je zcela nemyslitelné, aby jakákoli písemnost, která se vztahuje k daňovému subjektu, byla evidována mimo spis. Zdůraznila, že zákonodárce nejprve a kategoricky nařídil vést vše ve spisu a až v druhé řadě připustil jeho členění na části, a proto je zcela legitimní informace o tom, zda jsou ve spisu všechny listiny. Ukládání listin mimo správní spis je podle žalobkyně zcela v rozporu se zásadou legality daňového řízení a znemožňuje skutečnou soudní kontrolu. Dodala, že o tom, zda se komunikace dotýkala jejích práv a povinností, rozhodne až soud.
17. Tvrzení žalovaného, že ve spisech jiných subjektů nejsou žádné listiny, že o tom žalobkyně nepřinesla žádný důkaz a že je žalovaný nemůže vydat, protože neexistují, označila žalobkyně za lež. Vysvětlila, že z výsledku kontrolního zjištění není úplně zřejmé, proč chce správce daně doměřit daň, kontrolní pracovnice se nepřímou vyjádřila, že se jedná o podvod, a mimo protokol uvedla, že dodavatele žalobkyně prověřují již dlouho a že žalobkyně je stejný podvodník. Jednatel žalobkyně si následně vzpomněl, že v takové věci skutečně se správcem daně spolupracoval dávno před zahájením vlastní daňové kontroly, byl s ním sepsán protokol ze dne 29. 6. 2015 jako s daňovým subjektem (tedy protokol ve věci žalobkyně), který se zaměřoval na práce na akci „Metro Petřiny“, tedy na stejné skutečnosti, které jsou nyní předmětem daňové kontroly. Podle žalobkyně tedy žalovaný rok před zahájením daňové kontroly zkoumal stejné rozhodné skutkové okolnosti, na základě kterých pak zahájil kontrolu. Žalobkyně uvedla, že po jednání konaném dne 29. 6. 2015 následovala další komunikace se žalovaným a žalobkyně dodávala řadu důkazních prostředků, které ovšem nejsou zachyceny ve spisu současné daňové kontroly a možná nejsou zachyceny vůbec. To byl také důvod, proč žalobkyně požadovala soupis spisu bez členění na části a proč podala žalobu vedenou pod sp. zn. 15 A 240/2018, o jejíž důvodnosti je hluboce přesvědčena. Žalobkyně zdůraznila, že předmětný protokol ze dne 29. 6. 2015 žalovaný zařadil do jejího spisu údajně teprve dne 17. 1. 2019 jako přílohu úředního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

záznamu z téhož dne, přičemž je otázkou, kde byl předtím. Dodala, že v úředním záznamu ze dne 17. 1. 2019 a v přípisu ze dne 15. 2. 2019, č. j. 69679/19/2504-60561-506496, je uvedeno, že informace, že správce daně má mít k dispozici požadované důkazní prostředky, se ukázala jako mylná a že žalobkyně takové důkazní prostředky ve stanovené lhůtě nepředložila, ačkoli podle žalobkyně má žalovaný tyto důkazní prostředky k dispozici od roku 2015. Žalobkyně proto položila otázku, kde tyto materiály jsou a proč nejsou v jejím spisu. Tvrzení žalovaného, že nejsou ve spisech jiných daňových subjektů, žalobkyně označila za lež.

Ústní jednání soudu

18. Při ústním jednání konaném dne 15. 5. 2019 zástupce žalobkyně konstatoval, že v soupisech poskytnutých žalovaným nejsou správně evidovány údaje o přílohách, případně jsou uvedeny jako soubor listin. Poukázal na protokol, v němž je uvedeno, že nemá žádné přílohy, ačkoli bylo následně zjištěno, že v rámci protokolovaného jednání byly správci daně předány desítky listin. Zástupce žalobkyně se domníval, že listiny předkládané správci daně, případně vyhotovené v rámci daňového řízení, lze zakládat tak, že je nikdo nenajde. Upozornil na sdělení žalovaného ze dne 6. 12. 2018, č. j. 2481098/18/2504-60561-506496, podle kterého jsou ve vyhledávací části spisu založeny listiny týkající se jiných daňových subjektů, které se v předmětné věci nestaly důkazem. Podle zástupce žalobkyně s ohledem na nedokonalost soupisů pořizovaných správcem daně nelze následně zjistit, zda je předmětný spis skutečně kompletní, a to ani v případě jeho předložení soudu. Uvedl, že se stává, že pod záminkou vyhledávací činnosti u konkrétního daňového subjektu jsou vyhotoveny listiny, které jsou založeny ve spisu daňového subjektu, u něhož bylo zkoumání provedeno, a nikoli ve spisu daňového subjektu, v jehož věci daňové orgány zkoumání prováděly. Zástupce žalobkyně doplnil, že po podání žaloby byly některé písemnosti žalobkyni dodány a v důsledku toho došlo také k takzvané „aktualizaci“ soupisu obsahu části spisu. Zdůraznil, že dnes není důvod utajovat skutečnosti původně založené ve vyhledávací části spisu, neboť jde o skutečnosti staré několik let a nemůže se to dotknout práv jiných subjektů. Současně podotkl, že by veškeré tyto listiny měly být přeraženy do veřejné části spisu, protože dokazování ve věci již skončilo.
19. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání poznamenal, že žalobkyně byla dne 4. 2. 2019 seznámena se skutečností, že došlo k převedení písemností z vyhledávací části spisu do veřejné části, a to i u písemností týkajících se jiných daňových subjektů; tyto přeražené listiny jí byly zaslány. Zdůraznil, že protokol ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1624383/15/2504-60562-506820, byl po celou dobu založen v části spisu žalobkyně týkající se DPH a že k žádnému převodu ve spisu nedošlo. K tomu poukázal na úřední záznam ze dne 17. 1. 2019, č. j. 42902/19/2504-60561-506496, jímž byla uvedena skutečnost konstatována a k němuž byla kopie předmětného protokolu připojena, čímž se dostala do spisu k dani z příjmů. K údajné manipulaci se spisem a úředními záznamy pověřený pracovník žalovaného poznamenal, že úřední záznam ze dne 17. 1. 2019 byl vyhotoven v analogové podobě, neboť příslušná pracovnice v dané době nedisponovala potřebným certifikátem k tvorbě digitálních dokumentů.
20. Při jednání soudu konaném dne 29. 6. 2021 zástupce žalobkyně zdůraznil, že z doposud obdržených podání stále vyplývá, že žalovaný manipuluje s obsahem spisu. Z listin zařazených ve vyhledávacích částech spisu může např. vyplývat, že o rozhodných skutečnostech žalovaný věděl již dříve a měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zástupce žalobkyně konstatoval, že jsou dvě možnosti, jak může správce daně sdělit Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

obsah písemností založených ve vyhledávacích částech spisu daňovému subjektu. Jednak je možné pořídit výpisy z dokladů, kde jsou určité části listin anonymizovány, a jednak může poskytnout celé písemnosti, pokud nedojde k dotčení práv třetích osob. Podle zástupce žalobkyně žalovaný ani jedné z těchto možností nevyužil a dodnes nesdělil, na základě jaké úvahy dospěl k tomu, že písemnosti z vyhledávacích částí spisu žalobkyni neposkytl, resp. proč nemohly být písemnosti předány. Zástupce žalobkyně setrval na žalobním petitu uvedeném v textu žaloby, tj. na žalobě zápůřčí.

21. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání podotkl, že v případě zápůřčí žaloby je rozhodný skutkový a právní stav ke dni rozhodování soudu. Připustil, že původní soupis písemností užívaný označení „interní písemnost“ nesplňuje zcela požadavek Nejvyššího správního soudu, aby byl seznatelný alespoň rámcový obsah každé listiny. Tento nedostatek však podle názoru pověřeného pracovníka žalovaného napravilo sdělení žalovaného ze dne 20. 5. 2021, č. j. 1405153/21/2504-60561-501202, ve kterém je uveden seznam písemností i s popisem a zdůvodněním, proč zůstávají listiny ve vyhledávací části spisu. Trval na tom, že listiny, které měly být v anonymizované podobě žalobkyni předány, jí předány byly. Dále uvedl, že odkazem na konkrétní písmeno z § 65 daňového řádu žalovaný umožnil přezkum důvodů, proč listiny ponechal ve vyhledávací části spisu a zda postupoval správně. Právě odkaz na konkrétní ustanovení daňového řádu podle něj umožňuje soudu v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu přezkoumat, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem.
22. Soud při jednání v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. provedl z vlastní iniciativy důkaz listinou, a to čtením Sdělení k žádosti o zaslání soupisu písemností a písemností z daňového spisu, vyhotoveného žalovaným dne 20. 5. 2021, založeného na č. l. 95 až 96 soudního spisu.

Posouzení věci soudem

23. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky 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. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, který existuje ke dni vydání tohoto rozsudku (neboť jde o žalobu zápůřčí), po prostudování obsahu předložené spisové dokumentace a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Před vypořádáním jednotlivých námitek soud připomíná, že o žalobě v projednávané věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 3/2019-60, jímž žalobu zamítl s odůvodněním, že prověřil jednotlivé písemnosti založené ve vyhledávací části spisu. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ke dni vydání rozsudku a shledal, že vyhledávací část spisu aktuálně neobsahuje žádné písemnosti, které by v daném řízení správce daně uplatňoval jako důkazní prostředek, nýbrž toliko písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně (kontrolní deník, poznámky z kontroly, interní komunikace, zjišťování kontaktních adres fyzických osob prostřednictvím Policie České republiky, koncept zprávy o daňové kontrole, písemnosti obsahující údaje jiných daňových subjektů, které nebyly uplatněny jako důkazní prostředek, apod.). Soud proto uzavřel, že žalovaný ke dni vydání tohoto rozsudku neměl zákonnou povinnost ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu vyřadit jakékoli písemnosti z vyhledávací části spisu, tudíž nemohl mít ani povinnost takové písemnosti vydat žalobkyni, neboť ta podle § 66 odst. 1 daňového řádu není oprávněna do vyhledávací části spisu nahlížet. Žalovaný se tak odepřením vydání písemností z vyhledávací části spisů nedopustil nezákonného zásahu.

26. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, publ. pod č. 4155/2021 Sb. NSS, zmíněný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že z rozsudku zdejšího soudu „... *není vůbec patrné, že se detailně seznámil se seznamem písemností ve vyhledávací části spisu, že ověřil, že písemnosti v této části odpovídají seznamu, a že každou jednotlivou písemnost prověřil v tom smyslu, aby si o ní učinil úsudek, zda nejde o písemnost, která měla být přeřazena do ‚nevyhledávací‘ části spisu (viz k tomu podrobné zdůvodnění výše). Nelze souhlasit se závěrem, že vyhodnocení, zda určitá písemnost ‚může být uplatněna jako důkaz‘ ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, závisí výlučně na správci daně. Tato vlastnost písemnosti má naopak povahu objektivní, závislou na povaze a předmětu konkrétního daňového řízení a nezávislý posuzovatel by ohledně konkrétní listiny v konkrétním daňovém řízení měl zásadně dospět na základě racionální úvahy k podobnému závěru jako správce daně. Proto je třeba, aby i krajský soud se povahou listin ve vyhledávací části spisu uvedeným způsobem zabýval, tedy aby o každé uvažil, zda v kontextu konkrétního daňového řízení ‚mohla být uplatněna jako důkaz‘. Je nutno zdůraznit, že za situace, kdy daňový subjekt zásadně do vyhledávací části nemá přístup, je třeba, aby tento jeho procesní deficit kompenzoval správní soud (viz argumentace shora podobnou situací při přezkumu rozhodnutí spočívajících na utajovaných informacích).“ Nejvyšší správní soud uzavřel, že „[k]rajský soud si opatří daňový spis stěžovatele, ověří, že tento spis ve své vyhledávací části obsahuje řádně vedený seznam písemností, dále ověří, že tomuto seznamu odpovídá i skutečný obsah písemností v této části spisu, a následně ověří, že každá takováto písemnost může být ve vyhledávací části spisu zařazena, tedy zejména že neměla být přeřazena do části ‚nevyhledávací‘. Pokud by zjistil, že některé písemnosti nemohou podle zákona být ve vyhledávací části zařazeny, uvaží, zda jejich zařazení se natolik silně negativně dotýká práv stěžovatele, že jde o nezákonný zásah. Je totiž zřejmé, že v některých případech může dojít v přísném slova smyslu k objektivně nezákonnému zařazení či ponechání určité písemnosti ve vyhledávací části spisu, avšak že to nebude znamenat žádný zásah do práv daňového subjektu anebo ne takový, aby se ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 85/2016-51 jednalo o nezákonný zásah.“ Tímto právním názorem je zdejší soud v projednávané věci podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.*
27. Zdejší soud dále podotýká, že je při svém rozhodování vázán tím, jak žalobkyně vymezila nezákonný zásah, proti němuž se domáhá ochrany. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah ze strany žalovaného výslovně a právě jen v tom, že jí nevydal písemnosti z vyhledávací části spisu, neevidoval a odepřel vydat kopie komunikace s metodiky a zakládal písemnosti ve věci daňové kontroly žalobkyně do správních spisů jiných daňových subjektů a odmítl je žalobkyni vydat. Z hlediska důvodnosti, či nedůvodnosti žaloby je proto podstatné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

výhradně to, zda měl žalovaný povinnost vydat jí požadované listiny a evidovat komunikaci s metodiky, resp. zda skutečně zakládal písemnosti do spisů jiných daňových subjektů. Veškeré ostatní skutečnosti tvrzené žalobkyní v žalobě, v jejím doplnění i při jednání jsou pro projednávanou věc zcela irelevantní, a soud se jimi proto nezabýval.

28. Nejprve se soud zaměřil na tvrzený nezákonný zásah spočívající v nevydání písemností z vyhledávací části spisu. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]o vyhledávací části spisu se zakládají*

- a) 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,*
- b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,*
- c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,*
- d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.“*

29. Důvodem vyčlenění vyhledávací části spisu jako části samostatné je především zvláštní režim nahlížení do vyhledávací části spisu, kdy podle § 66 odst. 1 daňového řádu není daňový subjekt oprávněn do této části nahlížet, resp. podle odstavce 2 téhož ustanovení smí nahlédnout jen do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, ze kterého nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt musí mít možnost se seznámit s použitými důkazními prostředky, je v § 65 odst. 2 daňového řádu stanoveno, že *„[p]ísemnosti 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.“*

30. K výkladu tohoto ustanovení Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51 uvedl, že *„[c]o se týče časového ukotvení přesunu písemnosti z vyhledávací do ‚nevyhledávací‘ části spisu, to je patrné z prostého znění zákona i ze smyslu a účelu tohoto přesunu. Obecné pravidlo zakotvené ve větě první § 65 odst. 2 daňového řádu dává i vodítko pro výklad zvláštního pravidla pro důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly. Smysl a účel ponechání písemností ve vyhledávací části nejdéle do provedení hodnocení důkazů, tedy jejich přesunu do části ‚nevyhledávací‘ nejpozději bezprostředně před provedením hodnocení důkazů, je zřejmý – dát daňovému subjektu možnost získat ucelenou představu o tom, jaký soubor důkazů bude v jeho případě využít ke zjištění skutkového stavu. Ve světle toho je tedy třeba vykládat i větu druhou – sdělení výsledku kontrolního zjištění je institutem, v němž má být daňovému subjektu v rámci daňové kontroly poskytnuto ucelené vysvětlení toho, k čemu správce daně při ní došel, samozřejmě včetně uceleného (byť často pouze prvotního) vyhodnocení důkazů. Smyslem a účelem ponechání určitých listin, které mají být důkazem, ve vyhledávací části bývá většinou potřeba vyplývající z vyšetřovací taktiky správce daně – po určitou dobu může být legitimní, aby si správce daně ponechal nad daňovým subjektem taktickou informační převahu a sledoval, zda tvrzení daňového subjektu a jím nabízené důkazy jsou v souladu se zjištěními správce daně, o nichž daňový subjekt nemusí vůbec tušit, že jsou k dispozici. V určitý moment, a tím je právě situace hodnocení důkazů, které je nutno provádět komplexně, tedy každý jednotlivý důkaz s vědomím existence i všech důkazů dalších a ve vzájemné provázanosti všech důkazů, musí jít všechny důkazy, tedy i ty, které byly dosud z*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

taktických důvodů utajeny, na stůl a nadále být utajovány nemohou. V tento moment musí legitimní důvody taktické (dočasné) informační převahy správce daně ustoupit silnějším požadavkům na spravedlivý proces chránící právo daňového subjektu znát všechny skutkové podklady, na základě nichž správce daně činí své právní závěry, a ostatně i právo daňového subjektu na své informační sebeurčení.“

31. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že podle § 88 odst. 1 daňového řádu je povinnou obsahovou součástí zprávy o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění. Z toho ovšem rozhodně nelze dovodit, že by projednání výsledku kontrolního zjištění bylo součástí projednání zprávy o daňové kontrole. Z § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu vyplývá, že správce daně při ukončování daňové kontroly postupuje tak, že nejprve seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a předloží mu jej k vyjádření, následně na případnou žádost daňového subjektu stanoví lhůtu, ve které se tento může vyjádřit a navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění. Teprve poté následuje projednání samotné zprávy o daňové kontrole, která musí obsahovat mimo jiné odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, a o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu [srov. § 88 odst. 1 písm. e) a f) daňového řádu].
32. Vycházejí z popsaného postupu a z obsahových náležitostí zprávy o daňové kontrole soud zásadně odmítá názor žalobkyně, že by projednání výsledku kontrolního zjištění bylo součástí (první fáze) projednání zprávy o daňové kontrole. Tato zpráva totiž logicky nemůže být projednávána dříve, než bude kompletně připravena, a to včetně případných reakcí na vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění. Projednávání zprávy o daňové kontrole lze tedy zahájit až poté, kdy byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, dostal prostor k vyjádření a k návrhům na doplnění a kdy žalovaný zformuloval svou reakci na vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění nebo k návrhu na jeho doplnění. Z hlediska zákonné povinnosti přeradit důkazní prostředky z vyhledávací části spisu do jiných (veřejných) částí proto nemá žádný význam, kdy došlo k projednání výsledku kontrolního zjištění, nýbrž výhradně to, kdy bylo zahájeno projednávání zprávy o daňové kontrole.
33. V projednávané věci bylo projednání samotné zprávy o daňové kontrole zahájeno až dne 19. 3. 2019 a teprve k tomuto dni byl žalovaný povinen v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu přeradit veškeré písemnosti, které mohly být uplatněny jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do jiných (veřejných) částí. V době podání žaloby tedy žalovaný tuto povinnost ještě neměl a záleželo výlučně na jeho uvážení, zda některé z těchto písemností nadále ponechá ve vyhledávací části spisu, nebo zda je z ní vyřadí. Této možnosti žalovaný využil například dne 29. 1. 2019 nebo dne 4. 2. 2019, kdy z vyhledávací části spisu přeradil do jiných (veřejných) částí písemnost ze dne 21. 7. 2016, č. j. 1755929/26/2504-60562-506820, informaci Raiffeisenbank a. s. ze dne 22. 7. 2016 o zůstatku účtu žalobkyně (č. j. 1775172/16/2504), písemnost ze dne 2. 2. 2018, č. j. 217183/18/2504-60561-506496, úřední záznam ze dne 1. 2. 2018, č. j. 224406/18-2504-60561-506496, (v anonymizovaném znění) a informaci Komerční banky, a. s., ze dne 12. 2. 2018 o bankovním účtu společnosti Smooth Works s. r. o. Tento postup realizoval plně v souladu se zákonem v době, kdy se na něj ještě nevztahovala povinnost vyplývající z § 65 odst. 2 daňového řádu, tudíž se tím nemohl dopustit nezákonného zásahu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

34. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zdejší soud si od žalovaného vyžádal doplnění správního spisu o všechny jeho vyhledávací části, detailně se seznámil se seznamy písemností v nich obsažených (s příslušnými soupisy obsahu části spisu), které jsou řádně vedeny, ověřil, že těmito seznamům (soupisům) odpovídá i skutečný obsah písemností v těchto částech spisu, a prověřil jednotlivé písemnosti v nich založené ke dni vydání tohoto rozsudku. Na okraj soud poznamenává, že ze Sdělení k žádosti o zaslání soupisu písemností a písemností z daňového spisu, vyhotoveného žalovaným dne 20. 5. 2021, jímž soud provedl důkaz, vyplynulo, že žalovaný poskytl žalobkyni bližší informace o obsahu listin založených ve vyhledávací části spisu, které korespondují s níže uvedenými zjištěními soudu.
35. Soud zjistil, že ve vyhledávací části spisu č. 101337504 (DPFO ZČ za rok 2014) jsou založeny toliko podnět k provedení daňové kontroly s poznámkami správce daně (poř. č. 1) a dvě interní sdělení se závěrem, že daňová kontrola skončila bez nálezu a další rok nezahajován (poř. č. 2 a 3). Ve vyhledávací části spisu č. 101436442 (DPH za roky 2013, 2016 a 2019 a DPPO za rok 2019) jsou založeny toliko stanovisko správce daně k odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za duben až prosinec 2013 (poř. č. 1 ve složce k roku 2013), průvodka – doručovací dispozice při předání spisu z územního pracoviště žalovanému (poř. č. 2 ve složce k roku 2013), interní komunikace týkající se prověřování jednoho konkrétního případu přenesení daňové povinnosti se závěrem o správnosti postupu žalobkyně (poř. č. 1 a 2 ve složce k roku 2016) a čtyři interní písemnosti – protokoly o předání písemností jinému pracovníkovi (poř. č. 1 až 4 ve složce k roku 2019).
36. Ve vyhledávací části spisu č. 101725781 (DPH za rok 2013 – kontrolní postupy podle daňového řádu) jsou založeny toliko podnět k provedení daňové kontroly, kontrolní deník a kopie písemností s poznámkami pracovníků žalovaného (poř. č. 1), dále tři žádosti o data vztahující se ke spolupráci žalobkyně se třemi jinými daňovými subjekty (poř. č. 3 až 5) a avízo – zaslání výsledků kontrolních zjištění z územního pracoviště žalovanému včetně příloh (poř. č. 6); písemnost č. j. 1775172/16/2504-60562-506820 (poř. č. 2) byla z této části spisu vyřazena dne 29. 1. 2019.
37. Ve vyhledávací části spisu č. 101731076 (DPPO za rok 2013 – kontrolní postupy podle daňového řádu) jsou založeny toliko podnět k provedení daňové kontroly, kontrolní deník a kopie písemností s poznámkami pracovníků žalovaného včetně jejich interní komunikace (poř. č. 1), dále úřední záznam o předání podkladů (poř. č. 3), vyžádání údajů pro správu daní týkajících se pobytu některých osob (poř. č. 4) a příslušná odpověď (poř. č. 5), úřední záznam vztahující se ke zjišťování údajů o subdodavateli jednoho z obchodních partnerů žalobkyně (poř. č. 7), sdělení bankovních údajů o jiném daňovém subjektu (poř. č. 8), vyžádání bankovních údajů pro správu daní (poř. č. 9) a navazující sdělení bankovních údajů o jiném daňovém subjektu (poř. č. 10), avízo – zaslání výsledků kontrolních zjištění z územního pracoviště žalovanému včetně příloh (poř. č. 11), interní sdělení ke stanovisku k žádosti žalobkyně o přešetření její stížnosti (poř. č. 13), plná moc k nahlížení do soudního spisu sp. zn. 15 A 240/2018 (poř. č. 14), úřední záznam o vyhodnocení vztahů mezi spojenými osobami v rámci kontroly DPPO za rok 2013 – nezjištěny žádné nestandardnosti (poř. č. 15), formulář hodnocení účetnictví žalobkyně (poř. č. 16), stanovisko správce daně k odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2013 (poř. č. 17), průvodka – doručovací dispozice při předání spisu z územního pracoviště žalovanému (poř. č. 18) a dva úřední záznamy – vyjádření úřední osoby ke stížnosti na nevhodné chování (poř. č. 19 a 20). Písemnosti č. j. 1755929/16/2504-Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

60562-506820 (poř. č. 2), č. j. 217183/18/2504-60561-506496 (poř. č. 6) a č. j. 1775172/16/2504-60562-506820 (poř. č. 12) byly z této části spisu vyřazeny dne 29. 1. 2019.

38. Soud dále zjistil, že ve vyhledávací části spisu č. 101794976 (DPH rok 0) jsou založeny toliko interní komunikace týkající se prověřování jednoho konkrétního případu přenesení daňové povinnosti (poř. č. 1) a interní komunikace ohledně doplnění podkladů pro odvolací řízení (poř. č. 2). Ve vyhledávací části spisu č. 101961534 (DPPO za rok 2013) je založena toliko interní komunikace ohledně doplnění podkladů pro odvolací řízení (poř. č. 1).
39. Po prověření jednotlivých shora označených listin soud shledal, že vyhledávací části spisu aktuálně neobsahují žádné písemnosti podřaditelné pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by mohly být uplatněny jako důkaz, tj. které by měly být přeraženy do části „nevychledávací“ a vydány žalobkyni. K poznámce žalobkyně o možnosti předání listin v anonymizované podobě soud zdůrazňuje, že to by teoreticky přicházelo v úvahu pouze u výše zmíněných sdělení bankovních údajů jiných subjektů, nicméně z takto anonymizovaných dokumentů by žalobkyně zjistila pouze to, že anonymizovaný subjekt má u konkrétní banky účet anonymizovaného čísla s nulovým zůstatkem. Tyto informace by podle názoru soudu neměly pro žalobkyni žádnou vypovídací hodnotu a v dané věci nemají ani žádnou důkazní hodnotu, tudíž jejich zařazení do vyhledávací části spisu neodporuje § 65 odst. 2 daňového řádu. Upozorňuje-li žalobkyně na to, že z listin zařazených ve vyhledávacích částech spisu může např. vyplývat, že o rozhodných skutečnostech žalovaný věděl již dříve a měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, soud konstatuje, že tato teoretická možnost ještě nečiní z písemností sloužících výlučně pro potřeby správce daně (např. podnět k provedení daňové kontroly a kontrolní protokol s poznámkami pracovníků správce daně) důkazní prostředky ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a nezakládá povinnost správce daně takové písemnosti daňovému subjektu vydat. Skutečnost, zda z listin založených ve vyhledávací části spisu vyplývají rozhodné skutečnosti pro případné vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, může případně v příslušném soudním řízení ověřit soud.
40. S ohledem na uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žalovaný ke dni vydání tohoto rozsudku neměl zákonnou povinnost ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu vyřadit jakékoli písemnosti z vyhledávací části spisu, tudíž nemohl mít ani povinnost takové písemnosti vydat žalobkyni, neboť ta podle § 66 odst. 1 daňového řádu není oprávněna do vyhledávací části spisu nahlížet. Žalovaný se tak odepřením vydání písemností z vyhledávací části spisů nemohl dopustit a nedopustil nezákonného zásahu.
41. K tvrzenému nezákonnému zásahu spočívajícímu v neevidování a nevydání kopie komunikace s metodiky soud uvádí, že se zjevně jednalo o komunikaci mezi úředními osobami žalovaného na straně jedné a metodiky žalovaného na straně druhé, což potvrdil i zástupce žalobkyně ve svém vyjádření zachyceném v obou protokolech ze dne 24. 10. 2018, kde sám hovořil o metodických z Ústí nad Labem. Pozdější argumentaci žalobkyně o možném porušení principu dvojinstančnosti řízení soud v tomto kontextu vnímá jako naprosto účelovou a zcela nepřiléhavou.
42. Pokud jde o to, zda měla být tato komunikace evidována ve spisu, soud připomíná, že podle § 64 odst. 1 daňového řádu se do spisu zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Soudu přitom není zřejmé, jak by se dotaz oprávněné úřední osoby poptávající právní názor metodika žalovaného mohl dotknout práv nebo povinností žalobkyně, neboť z logiky věci šlo pouze o interní ujasňování si právního Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

názoru žalovaného mezi jednotlivými jeho pracovníky. Nedošlo tím k žádné změně skutkového stavu a výsledný právní názor žalovaného se žalobkyně dozvěděla, mohla na něj reagovat, a tudíž ani nebyla nijak zkrácena na svých právech. Soud proto zastává názor, že žalovaný nebyl povinen evidovat komunikaci s metodiky. I kdyby ovšem tuto povinnost měl, žalobkyni by stejně nemohla být vydána kopie předmětné komunikace, neboť ta by v souladu s § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu patřila trvale do vyhledávací části spisu jakožto písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

43. Na základě výše uvedeného soud shledal, že se žalovaný neevidováním komunikace s metodiky a nevydáním její kopie žalobkyni nedopustil nezákonného zásahu. Tento závěr zdejšího soudu akceptoval i Nejvyšší správní soud ve svém shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51.
44. Dále zdejší soud přistoupil k posouzení poslední části tvrzeného nezákonného zásahu, tj. zakládání písemností ve věci daňové kontroly žalobkyně do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání žalobkyni. Na tomto místě soud především zcela odmítá úvahu žalobkyně o úmyslném ukrývání jakýchkoli písemností v daňových spisech jiných daňových subjektů. Se žalobkyní lze souhlasit potud, že daňové orgány v některých případech pracují se zjištěními, která učinily v jiných daňových řízeních, nicméně nejedná se o ukrývání písemností nebo jejich přesouvání do spisů jiných daňových subjektů. V praxi to probíhá tak, že pokud správce daně zjistí, že by se mu určité zjištění mohlo hodit i v jiném řízení, pořídí kopii příslušné písemnosti a tuto kopii vloží zpravidla do vyhledávací části spisu daňového subjektu, u kterého ji hodlá v budoucnu využít, zatímco originál ponechá v původním spisu, kde byl vytvořen či získán. Soud proto považuje za vyloučené, že by existovala jakákoli písemnost, která by se týkala práv a povinností žalobkyně, a přesto by byla založena pouze ve spisu jiného daňového subjektu, aniž by současně byla založena také ve spisu žalobkyně. Pokud jsou nějaké písemnosti týkající se žalobkyně založeny i ve spisech jiného daňového subjektu, vždy se jedná o písemnosti, které jsou zároveň součástí spisu žalobkyně. Ani v tomto případě proto soud nepřisvědčil žalobkyni, že by tvrzené zakládání písemností ve věci daňové kontroly žalobkyně do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání žalobkyni představovalo nezákonný zásah.
45. Soud k tomu dodává, že sama žalobkyně ani konkrétně neoznačila jakoukoli písemnost, která by se měla týkat jejích práv a povinností, a přesto by byla založena výlučně ve spisu jiného konkrétního daňového subjektu. Tvrzení žalobkyně o údajném ukrývání písemností ve spisech jiných daňových subjektů proto soud pokládá za pouhou nepodloženou spekulaci žalobkyně, že k něčemu takovému teoreticky mohlo dojít. Výše uvedené úvahy soudu ovšem takovou možnost vylučují, a proto soud této hypotetické argumentaci žalobkyně nepřisvědčil.
46. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalovaný nedopustil tvrzených nezákonných zásahů. Soud tedy vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
47. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 240/2018-77, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobkyně neměla ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 29. června 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.