

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **UNICAplasma s.r.o.**, IČO: 28294815, se sídlem Barvičova 833/53, 602 00 Brno, zastoupen Mgr. Jiřím Melkusem, advokátem, se sídlem Růžová 17, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj,** se sídlem Náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 62 A 12/2016 – 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] U žalobce byla dne 21. 5. 2014 žalovaným zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2013 a dne 19. 12. 2015 byla rozšířena na zdaňovací období leden 2014. Dne 21. 5. 2014 byla u žalobce zahájena též daňová kontrola DPH za období únor 2014, dne 30. 5. 2014 za období březen 2014 a dne 4. 7. 2014 za období duben 2014. V rámci ústního jednání dne 26. 5. 2015

požádal žalobce o nahlédnutí do veřejné části spisu a soupisu písemností obsažených v neveřejné části spisu vedených v souvislosti s daňovou kontrolou DPH za uvedená zdaňovací období.

[2] Žalobce podal dne 15. 7. 2015 stížnost na postup žalovaného, v níž mu vytýkal (mimo jiné) vedení daňového spisu v rozporu se zákonem. Stížnost byla vyřízena jako nedůvodná dne 7. 9. 2015, přičemž žalobce dne 18. 9. 2015 požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem. Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení žádosti bylo vydáno dne 1. 12. 2015, kdy Odvolací finanční ředitelství neshledalo v postupu žalovaného žádné pochybení.

[3] Následně podal žalobce u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Nezákonný zásah spatřoval žalobce v postupu žalovaného, který nevede správní spis v souladu s § 64 a 65 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť soupis písemností vyhledávací části spisu neobsahuje všechny písemnosti, které jsou ve spisu založeny, a část písemností je žalovaným souhrnně evidována pod označením „Pracovní deník správce daně“, aniž jsou zde založené písemnosti opatřeny jednotlivými pořadovými čísly a seřazeny v časové posloupnosti. Domáhal se určení, že se jedná o nezákonný zásah, a zákazu pokračování ve výše uvedené činnosti žalovaného. Rozsudkem ze dne 26. 5. 2015, č. j. 62 A 12/2016 – 62 (dále jen „napadený rozsudek“), krajský soud žalobu zamítl. Po konstatování přípustnosti podané žaloby se zabýval její důvodností, přičemž nejdříve vyložil právní úpravu vedení daňového spisu a zejména zvláštní význam soupisu písemností vyhledávací části spisu, *„neboť daňový subjekt se s písemnostmi obsaženými v této části spisu může většinou seznámit pouze prostřednictvím tohoto soupisu“*. Upozornil však zároveň, že písemnosti, jež jsou důkazním prostředkem a nemohou být po určitou dobu zpřístupněny podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, lze ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Samotné hodnocení důkazu je pak otázkou související až s přezkumem zákonnosti rozhodnutí ve věci samé. K otázce, zda způsob vedení spisu žalovaným (existence složky pracovní deník ve vyhledávací části spisu pro žalobce v době nahlížení neznámého obsahu a neznámého počtu listů) představuje nezákonný zásah, krajský soud uvedl, že zásah vymezený v žalobě *„musí být způsobilý výrazně zasáhnout do žalobcových práv a povinností, do jeho právní sféry“*, přičemž uvedený skutkový stav *„nenaplňuje podmínky pro to, aby mohl být kvalifikován jako zásah do veřejných subjektivních práv žalobce spočívající v jejich zkrácení, proti němuž má ochrana ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. směřovat“*. Krajský soud dále vyložil, že určitý způsob vedení spisu může způsobit dotčení na veřejných subjektivních právech daňového subjektu pouze zprostředkovaně, pokud je mu znemožněno seznámit se s důkazními prostředky a reagovat na ně. *„Samotné dočasné vedení vyhledávací a veřejné části daňového spisu, obsahující složku pracovní deník, může být způsobilé zasáhnout právní sféru žalobce coby daňového subjektu až poté, pokud by se listiny pracovního deníku staly důkazem, se kterým by žalobce nebyl seznámen anebo by mu upřeno procesní právo se k němu vyjádřit; tato otázka však již souvisí s otázkou zkrácení procesních práv žalobce v řízení směřujícím k vydání rozhodnutí o věci samé.“* Totéž platí i pro námitku žalobce, že nemohl ověřit, kdy byla listina, se kterou byl později seznámen v anonymizované podobě,

součástí spisu. Opět jde totiž o posouzení toho, do jaké míry se tato skutečnost mohla projevit na zákonnosti následného rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Z důvodu subsidiárního charakteru soudní ochrany před nezákonným zásahem, odkázal soud žalobce s jeho argumentací na obranu proti rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.").

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel") napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a navrhuje soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[5] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nezákonné vedení vyhledávací části spisu není způsobilé samostatně zasáhnout do jeho právní sféry a že se takovému pochybení může bránit až žalobou proti případnému rozhodnutí o stanovení daně. Má za to, že se nezákonné vedení daňového spisu projevuje v jeho právní sféře samo o sobě, neboť smyslem a účelem úpravy vedení spisu v daňovém řádu je transparentní zachycení činnosti správce daně směřující k přezkoumatelnosti výkonu státní správy. Ztotožňuje se s krajským soudem co do závěru, že soupis písemností vyhledávací části spisu má pro daňový subjekt zvláštní význam. Veškerá správní činnost musí dle stěžovatele najít svůj odraz ve spise a veškeré písemnosti tvořící součást spisu musí být jednoznačně identifikovány a vedeny ve spise tak, aby byla vyloučena manipulace s jeho obsahem. Tím jsou též zaručena procesní práva daňového subjektu, který musí mít možnost skutečně efektivně chránit svá práva v rámci daňové kontroly. Dále je třeba chránit informační autonomii daňového subjektu, který má právo nahlédnout do spisu vedeného o jeho právech a povinnostech a zjistit, jaké informace o něm správce daně shromáždil. Nelze připustit, aby správní orgán shromažďoval o daňovém subjektu údaje ve složce, kam daňový subjekt nemá přístup a nemá ani rámcovou představu o jejím obsahu. Stěžovatel proto nesouhlasí s krajským soudem, že by se měl proti tvrzené nezákonnosti bránit až poté, co mu bude doměřena daň.

[6] Dle stěžovatele odepřením soudní ochrany před skončením daňové kontroly dojde k zásadnímu ztížení uplatňování práv stěžovatele v rámci daňové kontroly, neboť se domáhá zpřístupnění údajů, které potřebuje znát pro přípravu své obrany. *Ex post* poskytnutá ochrana proto nemusí být efektivní. Výklad provedený krajským soudem činí z řady ustanovení daňového řádu pro daňový subjekt nevymahatelná pravidla, jejichž naplnění je závislé na ochotě orgánů finanční správy je dodržet. Pravidlo je však efektivní, pokud jeho nedodržení může vyvolat negativní důsledky. Ve světle názoru krajského soudu by byl správce daně oprávněn vést spis jakkoliv, pokud daňovému subjektu zajistí možnost seznámit se s relevantními důkazy a s ohledem na princip úplné apelace je to dostačující patrně až na konci odvolacího řízení. Dle stěžovatele však zákonodárce zcela jistě zamýšlel poskytnout daňovému subjektu daleko silnější ochranu před netransparentním postupem správce daně při vedení spisu. Právní názor krajského soudu by mohl obstát jen tehdy, pokud by pochybení vytýkané stěžovatelem žalovanému bylo

vždy považováno za fatální procesní vady mající vždy bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jedině tak by byl správce daně motivován pravidla dodržovat.

[7] Stěžovatel upozorňuje na řízení, v němž byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 183/2014 předložena k rozhodnutí otázka, zda lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném platebním výměru namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání. Stěžovatel se domnívá, že na posouzení této otázky je do značné míry závislá důvodnost stěžovatelovy žaloby. Pokud by totiž výsledkem rozhodnutí rozšířeného senátu bylo omezení možnosti brojit proti nezákonnému postupu při daňové kontrole v rámci řízení o žalobě dle § 65 a násl. s. ř. s., nemohl by napadený rozsudek obstát. Zároveň stěžovatel upozorňuje na názor vyslovený prvním senátem Nejvyššího správního soudu v odst. 21 předkládacího usnesení ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1 Afs 183/2014 – 37.

[8] Stěžovatel uzavřel, že musí mít možnost bránit se žalobou proti nezákonnému zásahu správce daně i proti nezákonnostem při daňové kontrole, které ztěžují jeho procesní postup, bez ohledu na vliv těchto nezákonností na rozhodnutí o věci samé.

[9] Žalovaný ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a odkazuje na své vyjádření k žalobě. Není mu zřejmé, jaké stěžovatelovo právo mělo být porušeno tím, že žalovaný vede ve spise pracovní deník jako položku vyhledávací části, v němž nejsou písemnosti označeny čísly a seřazeny v časové posloupnosti. Má za to, že vedení pracovního deníku obsahujícího materiály správce daně sloužící výhradně pro interní potřebu správce daně jako jsou ručně psané poznámky, články z ASPI, články z internetu atd. nemůže mít vliv na otázku zákonnosti vedení daňového spisu. Žalovaný považuje za absurdní, že by měl svým pracovním poznámkám (i ručně psaným) a materiálům shromážděným výhradně pro interní potřebu přidělovat jednotlivě samostatné číslo jednací a samostatně je řadit do spisu. K námitkám stěžovatele uvádí, že pracovní materiály zařazené v pracovním deníku nemohou z podstaty věci poskytovat žádný přehled o postupu správce daně vůči stěžovateli, když se jedná o články z internetu či rozhodnutí vydaná jinými orgány veřejné moci či správcem daně ve vztahu k jiným subjektům. Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že existence složky pracovní deník v daňovém spise nemůže být kvalifikována jako zásah do veřejných subjektivních práv stěžovatele.

[10] Tvrdí-li stěžovatel, že správce daně není oprávněn shromažďovat důkazy mimo spis „do šuplíku“, žalovaný zdůrazňuje, že pracovní deník neobsahuje žádné písemnosti, které by se staly důkazem. Žalovaný rekapituluje okolnosti týkající se listiny „Rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty“, která je zařazena v pracovním deníku. Žalovaný však předmětnou listinu neoznačil za důkazní prostředek a při seznámení stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění u prováděných daňových kontrol za zdaňovací období únor 2014, březen 2014 a duben 2014 (či ve zprávách o daňové kontrole za uvedená období) pouze obecně odkazoval na výklad zákona provedený Ministerstvem financí, resp. na právní názor týkající se odborné otázky zaujatý v obdobné věci, aniž by však konkretizoval, kde je tento názor vyjádřen. Jedná se o obdobnou situaci jako v případě, kdy správce daně na podporu své

argumentace použije právní názor vyslovený soudem, aniž by blíže konkretizoval rozhodnutí, v němž byl názor vyjádřen. S předmětnou písemností byl navíc stěžovatel na svou žádost seznámen v anonymizované podobě v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období únor 2014, a v okamžiku poskytnutí písemnosti stěžovateli byla také zařazena do veřejné části spisu. Nejedná se však o přeřazení písemnosti s vyhledávací části spisu do veřejné části jako důkazu. Žalovaný následně k dotazu stěžovatele sdělil, že předmětné posouzení Ministerstva financí získal v rámci své úřední činnosti v průběhu daňové kontroly DPH za zdaňovací období únor 2014. K otázce toho, zda se jedná o důkaz či nikoliv a zda dostal stěžovatel prostor na něj náležitě reagovat, odkazuje žalovaný na názor krajského soudu, že jde o otázky související případně s řízením podle § 65 a násl. s. ř. s. Navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud 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, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Podstatou sporu je otázka, zda existence pracovního deníku ve vyhledávací části spisu obsahující listiny nezařazené a neidentifikované v soupisu písemností mohla představovat nezákonný zásah do práv stěžovatele ve smyslu § 82 a násl s. ř. s., neboť, jak stěžovatel v žalobě tvrdil, v důsledku tohoto postupu má v rámci probíhající daňové kontroly oslabenou možnost kontrolovat korektnost procesního postupu správce daně a je tím zhoršeno jeho procesní postavení v rámci probíhající daňové kontroly, protože mu schází podstatné informace o průběhu daňového řízení. Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že nezákonné vedení spisu není způsobilé samostatně zasáhnout do jeho právní sféry, a že by se měl bránit až proti případnému rozhodnutí o stanovení daně.

[14] Dle § 82 s. ř. s. *[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*.

[15] Dle § 64 odst. 1 daňového řádu se *písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně*. Odst. 4 téhož ustanovení zní: *Spis se člení na a) části podle jednotlivých daňových řízení, b) část týkající se vymáhání daní, c) část týkající se dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení, d) část vyhledávací, e) část týkající se řízení o pořádkových pokutách*. Podle odst. 5 *[j]ednotlivé 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.

[16] § 65 daňového řádu stanoví:

(1) Do 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.

(2) Písemnosti zakládané 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.

(3) Při přeřazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrno, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přeřazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.

[17] Stěžovatel za nezákonný zásah označil existenci pracovního deníku ve vyhledávací části spisu, bez identifikace písemností v něm, a to v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou DPH za uvedená zdaňovací období. Zásah do svých práv spatřuje v tom, že se v důsledku nesprávného vedení správního spisu nemůže účinně bránit při daňové kontrole.

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že zásah tak, jak jej stěžovatel identifikoval v žalobě, nemůže představovat nezákonný zásah, neboť žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. lze vyhovět tehdy, pokud je žalobce přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka) [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, č. 603/2005 Sb. NSS, a ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 - 32]. Zásah vymezený stěžovatelem však nesplňuje již první uvedenou podmínku, neboť jím stěžovatel (ani v kontextu stížní argumentace) nemohl být na svých právech dotčen přímo.

[19] Tvrdí-li stěžovatel, že existencí pracovního deníku ve vyhledávací části spisu je dotčeno jeho právo na informační sebeurčení, pak s ním nelze souhlasit. Jak sám stěžovatel totiž uvedl, má právo vědět, jaké informace o něm správce daně shromáždil. K tomu správně poznamenal i žalovaný, že pracovní deník obsahuje podklady dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, které se stěžovatele týkat ani nemohou. Jedná se výlučně o interní

písemnosti, které tak nejsou způsobilé jakkoli ovlivnit postavení daňového subjektu navenek, byť mají původ ve vyhledávací činnosti správce daně. Existence pracovního deníku bez řádné evidence jednotlivých listin v soupisu písemností tak sama o sobě nemůže zasáhnout do právní sféry stěžovatele.

[20] Jen obsah těch listin obsažených ve vyhledávací části spisu, které by byly následně použity jako podklad pro rozhodnutí, a tudíž i přeřazeny v souladu se zákonem z vyhledávací části do jiné části daňového spisu, se může nějakým způsobem promítnout do práv a povinností daňového subjektu. Toliko prostá existence písemností v daňovém spise, kterých není jakkoliv použito při rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu, není způsobilá vyvolat zásah do jeho právní sféry. Pokud by pak byly v rozhodnutí činěny závěry na základě nepodložených skutečností (např. v důsledku toho, že správce daně v rozporu se zákonem použil písemnosti založené ve vyhledávací části spisu), pak by se to jistě promítlo do zákonnosti vydaného rozhodnutí ve věci samé, tj. rozhodnutí o stanovení výše daně.

[21] Namítá-li stěžovatel, že zpřístupnění řádného soupisu písemností ve vztahu k pracovnímu deníku je nezbytné proto, aby se mohl náležitě bránit při prováděné daňové kontrole, pak jeho argumentace směřuje opět k meritu věci, tedy k tomu, aby zpochybňoval závěry správce daně týkající se prověřovaných daňových povinností, případně hodnocení důkazů. Jak správně uvedl krajský soud, tyto otázky mohou být předmětem přezkumu rozhodnutí o věci samé. Je zcela v souladu s principy poskytování ochrany v rámci správního soudnictví a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 – 51, č. 23/2003 Sb., a ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108), pokud je žalobci poskytována ochrana jen proti takovým nezákonnostem v postupu správního orgánu, které mohly ovlivnit výsledek rozhodnutí o věci samé. Argumentace stěžovatele, že mu musí být poskytnuta ochrana při jakémkoliv pochybení správce daně, byť by nemělo vliv na rozhodnutí o věci samé, je tak zcela nepřiléhavá. Byl-li proto krajským soudem odkázán na podání žaloby proti případnému rozhodnutí o stanovení daně, stalo se tak zcela v souladu se smyslem zákona. Otázku, zda mají závěry správce daně oporu v podkladech založených ve spise a zda se při získávání podkladů (a tedy i jejich vedení ve spise) pro rozhodnutí žalovaný nedopustil nezákonnosti mající vliv na rozhodnutí o věci samé, lze posuzovat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Ostatně i argumentace obsažená ve vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti z velké části míří do merita věci (viz odst. [10] tohoto rozsudku) - zda má být listina „Rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty“ považována za důkazní prostředek a jakým způsobem měla být správně zařazena do správního spisu, případně zda měl stěžovatel dostatek prostoru na její obsah reagovat. To vše jsou otázky, na které lze odpovědět až v návaznosti na případné rozhodnutí o stanovení daně a Nejvyšší správní soud k tomu není oprávněn v nyní vedeném řízení.

[22] Nejvyšší správní soud tímto nikterak nezpochybňuje svou judikaturu, která se opírá o předpoklad, že daňová kontrola nemusí vždy vyústit ve vydání rozhodnutí, a že je třeba poskytnout daňovému subjektu ochranu již proti nezákonnému provádění daňové kontroly jako takové (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze

dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110). V této souvislosti je však třeba podotknout, že stěžovatel ve své argumentaci směšuje otázku vedení spisu s otázkami týkajícími se zahájení a vedení daňové kontroly. Byť v rámci daňové kontroly dochází ke shromažďování podkladů pro případné rozhodnutí o právech a povinnostech daňového subjektu, resp. pro zjištění okolností rozhodných pro správné stanovení daně, je daňová kontrola pouze dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Dle § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu se spis člení na části podle jednotlivých daňových řízení (jakož i další části uvedené v § 64 odst. 4 daňového řádu). Případné nezákonné vedení správního spisu se tudíž z povahy věci musí nutně vztahovat ke konkrétnímu daňovému řízení, nikoliv k prováděné daňové kontrole. Zákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení.

[23] Nicméně lze 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, jak bylo již pojednáno výše.

[24] Pro úplnost je třeba dodat, že i ve vztahu k daňové kontrole Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře opakovaně vyslovil, že při jejím provádění je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Daňová kontrola může dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, *„představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. (...) Od daňové kontroly, stižené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně, přičemž „[n]e každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah“*. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že *„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“*. Takovým závěrům, které lze i s ohledem na stížností argumentaci (stěžovatel tvrdí, že mu má být poskytnuta ochrana proti nezákonnostem při daňové kontrole) plně vztáhnout na nyní souzený případ, zcela odpovídá názor vyslovený v napadeném rozsudku.

[25] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je třeba vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 183/2014, kdy napadený rozsudek by nemohl obstát, pokud by rozšířený senát odpověděl negativně na otázku, zda lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném platebním výměru namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela

jeho vydání. Jak bylo již uvedeno, je třeba rozlišovat mezi daňovou kontrolu jako celkem a jednotlivými procesními úkony správce daně prováděnými v jejím rámci, které se případně mohly promítnout do zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně. V daném případě stěžovatel namítal pochybení (nezákonnost) vedení daňového spisu, nikoli nezákonnost vedení samotné daňové kontroly jako takové. Na správnost napadeného rozsudku proto nemůže mít vliv ani závěr, který zaujme rozšířený senát k otázkám předloženým v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 183/2014.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 23. srpna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu