ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o.**, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2016, čj. 10 A 170/2015-70,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2016, čj. 10 A 170/2015-70, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na DPH za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013. Žalobkyně v rámci nahlížení do veřejné části spisu v průběhu daňové kontroly zjistila, že žalovaný nevede úplný soupis písemností obsažených ve vyhledávací (neveřejné) části. V soupisu neuvádí minimálně jednu písemnost. Některé písemnosti v soupisu označuje nedostatečným způsobem. Žalobkyně proto požádala o nahlédnutí do vyhledávací části spisu. Žalovaný do této části spisu nahlédnout neumožnil; svůj postup zdůvodnil obecným odkazem na příslušné ustanovení daňového řádu. Žalobkyně požádala o specifikaci důvodů, pro které jí žalovaný neumožnil do vyhledávací

části spisu nahlédnout. Žalovaný jí nevyhověl. Žalobkyně dále podala k žalovanému stížnost a následně též žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které uznalo stížnost jako částečně důvodnou a uložilo žalovanému patřičná opatření k nápravě.

[2] Žalobkyně nesouhlasila s tím, že Odvolací finanční ředitelství vyhovělo její žádosti pouze částečně, a navíc žalovaný dle jejího tvrzení uložená opatření k nápravě nesplnil. Proto se bránila proti postupu žalovaného zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah konkrétně v tom, že žalovaný nezákonným způsobem vede daňový spis, zejména neeviduje úplně soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, některé písemnosti označuje nezákonným způsobem, odpírá žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části spisu v rozporu s ústavněprávními, zákonnými a judikaturními pravidly a odmítá sdělit jakékoliv informace, které o žalobkyni shromažďuje. Krajský soud usnesením žalobu odmítl jako nepřípustnou. Žalobkyně se dle něj může proti uvedeným pochybením žalovaného bránit žalobou proti konečnému rozhodnutí ve věci dle § 65 a násl. s. ř. s.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalované

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti v prvé řadě namítá nepřezkoumatelnost usnesení krajského soudu pro nedostatek důvodů, neboť se soud vůbec nevyjádřil k některým žalobním bodům. Stěžovatelka též zpochybňuje závěr krajského soudu o nepřípustnosti zásahové žaloby. Je přesvědčena, že tento právní názor není správný. Krajský soud totiž vycházel z nepoužitelné historické judikatury vztahující se k předchozí právní úpravě v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V jeho režimu bylo na rozdíl od současné právní úpravy možné podat odvolání proti rozhodnutí správce daně o rozsahu nahlížení do spisu. Rozhodnutí o odvolání judikatura chápala jako materiální rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., resp. jako procesní rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení a na které se vztahovala kompetenční výluka ve smyslu § 70 s. ř. s. Podle současné právní úpravy je však rozhodování o rozsahu nahlížení do spisu faktickým úkonem správce daně, který splňuje definiční znaky zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. O rozsahu nahlížení do spisu či o samotném vedení spisu se nevydává žádné rozhodnutí. Žádný právní předpis nevylučuje podání zásahové žaloby proti procesnímu postupu správce daně, kterým se upravuje vedení řízení. Změnu právní úpravy krajský soud zcela ignoroval.

[4] Názor krajského soudu podle stěžovatelky ve svém důsledku vede k odepření spravedlnosti. Povinnost strpět nezákonný postup žalovaného stěžovatelka vnímá jako zásah do práva na procesní obranu. Daňový spis je totiž alfou a omegou daňového řízení, pouze jeho prostřednictvím může daňový subjekt zjistit, jaké skutečnosti považuje správce daně za sporné a jaké důkazní prostředky spis obsahuje. Stěžovatelka nemá jinou možnost, jak zjistit skutkový stav věci a seznámit se s důkazy, než nahlédnout do vyhledávací části spisu. Bez znalosti spisu není schopna aktivně se účastnit daňové kontroly a procesně se bránit, žalovaný s ní komunikuje pouze prostřednictvím výzev. Přezkum postupu správce daně při vedení spisu až po faktickém skončení dokazování (v rámci odvolání proti konečnému rozhodnutí ve věci samé) nemůže být dostatečným prostředkem ochrany. Při dokazování hraje totiž významnou roli časový faktor. Postupem času totiž klesá důkazní

hodnota a věrohodnost svědeckých výpovědí, nebo může uplynout doba, po kterou mají obchodní partneři povinnost archivovat dokumenty.

[5] Stěžovatelka podotýká, že s ní žalovaný vede řízení již téměř tři roky a ve vyhledávací části, do níž nemohla dosud nahlédnout, stále eviduje většinu písemností, které se vztahují k daňové kontrole. Tímto postupem žalovaný zasáhl do jejího ústavně zaručeného práva na informační sebeurčení. Stěžovatelka má právo vědět, jaké informace o ní žalovaný shromažďuje.

[6] Žalovaný se v řízení o kasační stížnosti ztotožnil s usnesením krajského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] NSS řízení o kasační stížnosti opakovaně přerušil, a to s ohledem na věci vedené před rozšířeným senátem pod sp. zn. 1 Afs 183/2014 a sp. zn. 7 As 155/2015. Protože o obou věcech rozšířený senát rozhodl, předseda senátu usnesením ze dne 20. 12. 2017 rozhodl, že se v řízení pokračuje. Současně poskytl stranám možnost se ke kasační stížnosti opětovně vyjádřit, a to do 15. 1. 2018. Ani jedna ze stran této možnosti nevyužila, proto NSS ve věci rozhodl.

[8] NSS podotýká, že usnesení soudu o odmítnutí žaloby lze v kasační stížnosti z povahy věci napadat pouze z důvodů v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívajících v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

Včasnost zásahové žaloby

[10] Zásahová žaloba byla podána včas. Stěžovatelka se nejprve – v souladu s tehdejší jednotnou a ustálenou judikaturou – bránila proti postupu žalovaného stížností. Tato judikatura byla v prosinci 2017 modifikována. Rozšířený senát dovodil, že stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, *HOPR TRADE CZ*, bod 50). Na tomto místě je třeba zdůraznit, že tento nový právní názor nelze aplikovat v neprospěch těch osob, které v důvěře v judikaturu stížnosti podávaly (viz tamtéž, body 51 násl.).

Námitka nepřezkoumatelnosti

[11] NSS dále posoudil námitku nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu. Dle stěžovatelky se krajský soud vůbec nevypořádal s námitkou nezákonného způsobu označování písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a s namítanou nezákonností spočívající v tom, že žalovaný odmítá stěžovatelce sdělit alespoň obecné informace,

které o ní v rámci daňové kontroly shromažďuje. Stěžovatelka dále považuje za nepřezkoumatelný též způsob vypořádání námitky týkající se vedení spisu, jelikož krajský soud blíže neobjasnil svůj výrok, že pochybením při vedení daňového spisu nemohlo být přímo zasaženo do jejích práv.

[12] NSS zdůrazňuje, že krajský soud neposuzoval věc meritorně. Krajský soud žalobu odmítl jako nepřípustnou podle § 85 s. ř. s. ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jedná se o procesní postup, který nevede k věcnému přezkumu z důvodů vymezených v žalobě. Přímo v petitu žaloby stěžovatelka označuje jako nezákonné zásahy pouze odepření práva nahlížet do vyhledávací (neveřejné) části spisu a nezákonné vedení spisu v průběhu daňové kontroly. Petit žaloby stěžovatelka nezměnila ani v replice ze dne 22. 1. 2015; naopak na petit výslovně odkázala a setrvala na něm (část III. repliky na s. 8). Krajský soud se v usnesení vypořádal s otázkou přípustnosti žaloby proti oběma nezákonným zásahům označeným v žalobě. NSS proto považuje odůvodnění usnesení za dostatečné.

[13] Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.

Obecně k možnosti soudu odmítnout zásahovou žalobu

[14] NSS se při posuzování zákonnosti napadeného usnesení zabýval otázkou, kdy může krajský soud odmítnout zásahovou žalobu a podle jakého ustanovení.

[15] Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.

[16] Konstantní judikatura z § 85 s. ř. s. dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz např. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, pokud jde o žalobu proti rozhodnutí, nebo rozsudek ze dne 20. 7. 2011, čj. 1 Aps 1/2011-101, věc *F plus H,* pokud jde o žalobu na ochranu proti nečinnosti). K otázce vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. NSS uvedl, že „[p]*římo žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění" zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.*" (rozsudek ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS; výslovně potvrzeno rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, *EUROVIA CS*, bod 42).

[17] Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu v již cit. věci *Lesy Vyšší Brod*). NSS v této souvislosti již dříve judikoval,

pokračování

že „[d]*aňová kontrola může 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. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah*“ (rozsudek ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95). Zásahová žaloba tedy chrání „*proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, věc *Olomoucký kraj*, bod 20). Ostatně jedním z argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s.

[18] V nedávném rozhodnutí rozšířený senát NSS shrnul, že „*zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, věc *ALGON PLUS*, bod 42).

[19] Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice soudního řádu správního. „*Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení*“ (viz cit. rozsudek čj. 8 Aps 2/2006-95, shodně již cit. usnesení rozšířeného senátu ve věci *ALGON PLUS*, bod 42, resp. rozsudek téhož senátu ve věci *EUROVIA CS*, bod 63). Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „*nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň*“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci *ALGON PLUS*, bod 42).

[20] Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení (srov. též rozsudek ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007-256, věc *ArcelorMittal Ostrava*).

[21] NSS upozorňuje, že s ohledem na právě uvedené argumenty nemůže obstát tvrzení stěžovatelky, že žádný předpis nevylučuje podání zásahové žaloby proti procesnímu postupu, kterým správce daně upravuje vedení řízení. Pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem" ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá. Chybí totiž podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu (viz rozsudek rozšířeného senátu ve věci *EUROVIA CS*, bod 63). „*Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem,* zjevná a nepochybná*. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení* […]). *Existuje-li rozumná pochybnost,* […] *je třeba zkoumat další „procesní" podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat*" (*EUROVIA CS*, bod 63, zvýraznění doplnil 10. senát). Rozšířený senát v tomto rozsahu modifikoval starší judikaturu a rozšířil možnosti, kdy krajský soud může zásahovou žalobu odmítnout, aniž by musel rozhodovat meritorně (viz tamtéž, s odkazem na dílčím způsobem modifikované usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007-247, č. 1773/2009 Sb. NSS).

[22] Ve světle všech výše uvedených závěrů hodnotil NSS, zda krajský soud usnesením správně odmítl zásahovou žalobu, a to *zvlášť* u obou zásahů označených stěžovatelkou v petitu žaloby.

Odepření nahlížení do vyhledávací části spisu

[23] Stěžovatelka v žalobě předně označila jako nezákonný zásah odepření práva nahlížet do vyhledávací (neveřejné) části spisu. Stěžovatelka je přesvědčena, že se jedná o zásah a v kasační stížnosti uvedla důvody, pro které nemůže vyčkat s obranou až na vydání konečného rozhodnutí. Proto nesouhlasí s krajským soudem v tom, že žaloba proti nezákonnému zásahu má v případě odepření nahlížení do spisu pouze subsidiární roli, a že se měla bránit až žalobou proti konečnému rozhodnutí.

[24] Relevantní právní úprava vztahující se k nahlížení do spisu je obsažena v § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád:

> (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.

pokračování

> (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.
>
> [...]

[25] Podle § 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. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti v této části spisu 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.

[26] V usnesení ze dne 26. 6. 2003, kterým argumentuje krajský soud v nynější kauze, NSS uzavřel, že rozhodnutí správce, jímž se stanoví rozsah daňového spisu, do něhož lze nahlédnout, je rozhodnutím, kterým se upravuje vedení řízení a na které se vztahuje kompetenční výluka dle § 70 písm. c) s. ř. s. Takové rozhodnutí je vyloučeno ze samostatného přezkumu soudem ve správním soudnictví (viz usnesení NSS ze dne 26. 6. 2003, čj. 6 A 164/2002, č. 15/2003 Sb. NSS a na něj navazující judikatura). Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že z výše uvedené judikatury nelze vycházet, protože se vztahuje k předcházející právní úpravě nahlížení do daňového spisu podle zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka upozorňuje na to, že zatímco podle § 23 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o rozsahu nahlížení do spisu správce daně vydával k odvolání daňového subjektu rozhodnutí, podle daňového řádu se o rozsahu nahlížení do spisu žádné rozhodnutí nevydává. Jedná se jen o faktický úkon správce daně.

[27] Z judikatury vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků lze přiměřeně vycházet i v nynější kauze. I když se podle daňového řádu nevydává o rozsahu nahlížení do spisu žádné rozhodnutí, povaha tohoto úkonů zůstává stejná i nadále. Odepření nahlížení do daňového spisu je tedy stejně jako podle předchozí právní úpravy bezpochyby úkonem (i když ne formalizovaným rozhodnutím), kterým se upravuje vedení řízení (bod [26]). Judikatura obecně dovodila, že ani proti jednotlivým faktickým úkonům správce daně se nelze bránit samostatnou žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (viz bod [19]).

[28] 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.

[29] Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétnímu postupu správce daně. NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Aps 6/2011-132, věc *Profidebt*, zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části

daňového spisu, je nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části: „*Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů* [...] *Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně* [...] *Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah*“ (rozsudek ve věci *Profidebt*).

[30] NSS na tuto linii judikatury opakovaně navázal, naposledy v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017-40, v jiné stěžovatelčině věci. Zde NSS rozlišuje mezi dvěma možnými formami zásahu, totiž (protizákonným) ponecháním požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu, a trvajícím znepřístupněním požadované písemnosti. NSS vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být dle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové: „*V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování*“ (tamtéž, bod 28).

[31] Odepření práva nahlížet do spisu tedy s ohledem na výše uvedené může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, což má za důsledek zásah do práva na spravedlivý proces, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu (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 (srov. nález ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, N 212/43 SbNU 369, který označil odepření práva nahlížet do daňového spisu podle tehdejšího § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za omezení základního práva na soukromí a na informace. ÚS akcentoval právo daňového subjektu na informační sebeurčení, tedy právo být seznámen s tím, jaké informace stát *o něm* či *v jeho věcech* uchovává).

[32] V této linii argumentuje též stěžovatelka, která v žalobě i v kasační stížnosti rozvedla úvahy o porušení práva na informační sebeurčení 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).

[33] NSS proto uzavírá, že ve smyslu právního názoru rozšířeného senátu v kauze *EUROVIA CS* (viz bod [21] shora) nelze hovořit o tom, že je „zjevné a nepochybné", že by v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem. Proto lze dát stěžovatelce za pravdu, že krajský soud neměl žalobu odmítnout, ale měl ji projednat meritorně.

Nesprávné vedení spisu

[34] Stěžovatelka v žalobě dále označila za nezákonný zásah vedení spisu v průběhu daňové kontroly. V této souvislosti v řízení před krajským soudem konkrétně namítala neúplnou evidenci listin v soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Správce daně totiž neuvedl jako samostatnou položku v soupisu písemností protokol, o jehož existenci se dozvěděla stěžovatelka při nahlížení do veřejné části spisu, kde byl protokol uveden v seznamu příloh vztahujících se k písemnosti zde zaevidované. Jako další pochybení vytýkaná při vedení spisu stěžovatelka uvedla označování písemností založených pod pořadovými čísly 1 až 19.

[35] NSS k tomu předně uvádí, že relevantní právní úprava vztahující se k vedení vyhledávací části spisu je obsažena v § 64 až § 66 daňového řádu. NSS souhlasí s krajským soudem, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže *samo o sobě* do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou.

[36] K témuž závěru již ostatně NSS dospěl. 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 vskutku šikanózním způsobem brání stěžovatelce při uplatňování jejích procesních práv nahlížet do spisu.

[37] 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. Krajský soud toliko odkázal nesprávně na § 85 s. ř. s., byť měl správně odkázat na důvod odmítnutí dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., totiž chybějící podmínku řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Z uvedených důvodů NSS zrušil napadené usnesení a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude soud vázán vysloveným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] Krajský soud proto v dalším řízení přezkoumá žalobu meritorně, a to v části argumentující nezákonným zásahem spočívajícím v odepření nahlížení do vyhledávací (neveřejné) části spisu. Krajský soud především zváží, zda v tomto případě šlo, slovy rozsudku ve věci *Profidebt* (bod [28] shora), o vady postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu, na straně jedné, anebo na straně druhé o „*bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit*“. Eventuálně též posoudí, zda jsou jinak opakovaně a hrubě porušována zákonná pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Pokud půjde o prve uvedený případ, o zásah ve smyslu zákonné zkratky § 82 s. ř. s. nepůjde, neboť daný postup správce daně nebyl s to zasáhnout do právní sféry stěžovatelky. Proto bude třeba žalobu zamítnout. Naproti tomu, půjde-li o případ uvedený na druhém místě, bude třeba zkoumat splnění dalších podmínek uvedených v § 82 s. ř. s.

[40] Naproti tomu žalobu v části brojící proti nezákonnému vedení spisu krajský soud odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[41] Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. ledna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu