



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Exponex s.r.o.**, se sídlem Janouškova 2015/1a, Brno, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královeshradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2021, čj. 31 Af 45/2020-26,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný dne 19. 2. 2019 zahájil u žalobkyně (dále „stěžovatelka“) daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2017. Dne 23. 9. 2020 žalovaný se stěžovatelkou projednal výsledek kontrolního zjištění. V rámci ústního jednání předložil žalovaný stěžovatelce soupis písemností k žádosti jejího zástupce k nahlédnutí do spisu. K dotazu zástupce stěžovatelky, proč nejsou vyřazeny všechny dokumenty z neveřejné části spisu do veřejné, a to zejména dokumenty pořadového čísla 1 a 2, žalovaný uvedl, že se jedná o interní písemnosti, které dle § 65 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), slouží žalovanému výlučně pro interní potřebu a pro komunikaci s jinými orgány, a že nebyly použity v rámci dokazování. Poté k žádosti o nahlédnutí do veřejné části spisu předal žalovaný zástupci stěžovatelky veřejnou část kontrolní složky spisu k nahlédnutí.

[2] Následně stěžovatelka podala u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala jednak v tom, že žalovaný při nahlížení do spisu neoprávněně zasáhl do jejích práv tím, že nezpřístupnil veškeré dokumenty z vyhledávací části spisu, jednak v tom, že žalovaný vedl spis v rozporu s právními předpisy. Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným usnesením odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[3] Krajský soud zdůraznil, že z obsahu žaloby je zřejmé, že stěžovatelka nebrojí proti daňové kontrole jako takové, nýbrž pouze proti jednotlivému postupu žalovaného. Prověřil obsah písemností pořadového čísla 1 a 2 a shledal, že se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Do vyhledávací části spisu byly založeny v souladu s § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Před provedením hodnocení důkazů nemusely být vyjmuty a přesunuty do veřejné části spisu. Nejedná se totiž o písemnosti, které by mohly být v řízení uplatněny jako důkazní prostředek.

[4] Odepření nahlížení do daňového spisu je v převážné většině případů úkonem, kterým se upravuje vedení řízení. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, *ELEKTRA PV*, podle kterého se nelze proti jednotlivým faktickým úkonům správce daně bránit žalobou proti nezákonnému zásahu. Proti pochybení žalovaného při odepření nahlížení do vyhledávací části spisu je stěžovatelka oprávněna brojit až v žalobě proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení. Odepření práva nahlédnout do spisu v daném případě proto nemůže být nezákonným zásahem. Krajský soud vzal v úvahu, že podle rozsudku *ELEKTRA PV* odepření práva nahlížet do spisu může v určitých případech samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Dospěl však k závěru, že ve věci stěžovatelky je odepření nahlížení do spisu úkonem upravujícím vedení řízení. Nelze jej proto považovat za zásah do práv stěžovatelky. Žaloba je z tohoto důvodu nepřipustná podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť se lze ochrany domáhat v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí ve věci. Žalobu v části směřující proti vedení spisu žalovaným krajský soud odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro chybějící podmínku řízení. S ohledem na závěry rozsudku *ELEKTRA PV* pochybení při vedení vyhledávací části spisu totiž nemůže samo o sobě zasáhnout práva daňového subjektu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[5] Stěžovatelka napadla usnesení krajského soudu kasační stížností, z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Namítá, že z odůvodnění napadeného usnesení je zřejmé, že krajský soud věcně přezkoumal písemnosti označené v žalobě, přestože žalobu odmítl pro nesplnění podmínek řízení. Jelikož tedy přezkoumal a vyhodnotil dotčené písemnosti, v jejichž nezpřístupnění shledala stěžovatelka zásah do svých práv, bylo povinností krajského soudu rozhodnout věcně, a nikoliv žalobu odmítnout. Přestože je z rozsudku *ELEKTRA PV* zřejmé, že odepření nahlížení do spisu je v obvyklých případech faktickým úkonem správce daně, kterým se pouze upravuje vedení řízení, a je proto vyloučeno ze soudního přezkumu, v nyní projednávané věci je s ohledem na procesní postavení stěžovatelky (která se má vyjádřit k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění) úkonem, který je nutné posoudit z hlediska naplnění podmínek zákonnosti zásahu do práv daňového subjektu v rámci probíhajícího daňového řízení.

[7] Krajský soud se v bodě 24 napadeného usnesení velmi obecně vyjádřil k obsahu dotčených písemností. Toto hodnocení je však nepřezkoumatelné, jelikož z obsahu odůvodnění není patrné, proč krajský soud rozhodl tak, jak rozhodl, a jak k daným závěrům dospěl. Závěry rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2021, čj. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, je možné vztáhnout i na požadavky odůvodnění napadeného usnesení. Z něj vyplývá, že soud listiny

pokračování

posoudil, avšak neuvedl, zda odpovídají seznamu písemností. Není z něj ani patrné, proč tyto písemnosti nemohou být v řízení uplatněny jako důkazní prostředek, jestliže patrně obsahují informace o důvodech zahájení daňové kontroly. To, že jde o písemnosti, které nebyly použity žalovaným jako důkaz, neznamená, že po jejich zpřístupnění by jako důkaz nemohly být použity. Zejména pokud by šlo o informace, které by mohla stěžovatelka použít k ochraně svých práv. Zatajování informací o daňových subjektech, které orgány finanční správy sbírají v rámci daňové kontroly, je v rozporu s Listinou základních práv a svobod.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v rámci nahlížení do spisu nedošlo k zásahu do práv stěžovatelky. Byly jí předloženy soupisy písemností spisu. Stěžovatelka prokazatelně požádala pouze o fyzické nahlédnutí do veřejné části spisu. Dotčené písemnosti představují komunikaci mezi žalovaným a místně příslušným správcem daně stěžovatelky. Do vyhledávací části spisu byly založeny v souladu s § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Neobsahují informace, na základě kterých by žalovaný mohl důvodně předpokládat, že stěžovatelce bude doměřena daň. Žalovaný proto s ohledem na jejich obsah a na skutečnost, že stěžovatelka v rámci provedeného nahlížení do spisu nepožadovala nahlédnutí do vyhledávací části spisu, nepostupoval podle § 66 odst. 3 daňového řádu.

[9] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že pokud dotčené listiny nepředstavují písemnosti, které mohly být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, není dán jakýkoliv důvod pro jejich zařazení do vyhledávací části spisu. Navíc z nich může vyplývat povinnost vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přichází pro stěžovatelku v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS).

[12] Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. může obecně spočívat v nesprávném posouzení právní otázky soudem (např. aplikuje-li soud výluku ze soudního přezkumu, která na věc nedopadá), nebo v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, zejména skutkových (např. odmítne-li podání pro opožděnost, ačkoliv rozhodné skutečnosti nezjistil), popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek, že došlo k odmítnutí návrhu a tím i odmítnutí soudní ochrany, ač pro takový postup nebyly splněny podmínky (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2016, čj. 6 As 2/2015-128).

[13] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka spatřuje nezákonnost napadeného usnesení jednak v jeho nepřezkoumatelnosti, jednak v nesprávném posouzení právní otázky, zda odepření nahlížení do spisu odůvodňovalo v jejím případě věcné projednání zásahové žaloby. Jelikož krajský soud o žalobě věcně nerozhodl, nemůže se ani Nejvyšší správní soud zabývat tím, zda byly dotčené písemnosti správně vedeny ve vyhledávací části spisu podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, nebo zda měly být přeraženy do veřejné části spisu s ohledem na skutečnost, že mohly být uplatněny jako důkazní prostředek podle § 65 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 65 odst. 2 daňového řádu, jak stěžovatelka namítá. Nejvyššímu správnímu soudu totiž v nyní

projednávané věci přísluší zabývat se pouze tím, zda bylo namístě žalobu v části týkající se nezpřístupnění písemností z vyhledávací části spisu odmítnout, tj. zda krajský soud správně a přezkoumatelným způsobem posoudil nepřipustnost žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proti odmítnutí žaloby v části týkající se vedení spisu žalovaným podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí.

[14] V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že byt' se krajský soud v bodě 24 napadeného usnesení fakticky k obsahu daných písemností vyjádřil, přestože žalobu bez věcného projednání odmítl, z obsahu usnesení je zřejmé, že se jedná o úvahu uvedenou nad rámec rozhodovacích důvodů. Nosným důvodem napadeného usnesení vedoucím k odmítnutí žaloby totiž byla s ohledem na rozsudek *ELEKTRA PV* skutečnost, že nezákonnost odepření nahlížení do spisu lze zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí. Pokud pak krajský soud dospěl k závěru, že je namístě žalobu odmítnout, neměl se povahou těchto písemností zabývat. Je nesprávná premisa stěžovatelky, že pokud krajský soud důkazy věcně hodnotil, měl rozhodnout rozsudkem. Pokud neměl splněny podmínky řízení, rozhodnout rozsudkem nemohl a to bez ohledu na to, že nesprávně hodnotil důkazy k věci samé. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného usnesení. Z jeho odůvodnění je totiž zjevné, že klíčové pro krajský soud bylo, že se nemohl věcně žalobou zabývat, čemuž odpovídá i výrok usnesení. V tomto ohledu je proto napadené usnesení srozumitelné. Současně krajský soud dostatečně konkrétně popsal důvody, které jej vedly k závěru, že je třeba žalobu v této části odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a zdůvodnil, proč nebylo namístě zásahovou žalobu věcně projednat. Usnesení krajského soudu je proto jako celek přezkoumatelné.

[15] Nejvyšší správní soud se pro nadbytečnost nezabýval tím, zda úvaha krajského soudu o povaze písemností uvedená v bodě 24 napadeného rozsudku je nepřezkoumatelná, jak namítá stěžovatelka. Jedná se totiž o úvahu uvedenou krajským soudem nad rámec rozhodovacích důvodů, jak bylo uvedeno výše. Rozhodné pro projednávanou věc tak je, že je napadené usnesení přezkoumatelné jako celek. Přistoupil proto k posouzení, zda bylo namístě žalobu odmítnout v části týkající se nezpřístupnění písemností z vyhledávací části spisu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud se v rozsudku *ELEKTRA PV*, na který správně odkázal krajský soud, zabýval tím, zda lze zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. brojit proti odepření nahlížení do vyhledávací (neverejné) části spisu správcem daně. V bodě 28 zmíněného rozsudku dospěl k závěru, že „[o]becně 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.“ Tento závěr stěžovatelka nesporně (viz bod [6] tohoto rozsudku).

[17] Stěžovatelka však namítá, že s ohledem na její procesní postavení (má se vyjádřit k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění) je odepření nahlížení do vyhledávací části spisu úkonem, který je nutné posoudit v rámci zásahové žaloby. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou.

[18] Stěžovatelce lze přisvědčit, že v určitých případech může odepření práva nahlížet do spisu samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu. Nejvyšší správní soud v rozsudku *ELKETRA PV* s ohledem na rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Aps 6/2011-132, *Profidebt*,

pokračování

a ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017-40, shrnul, že 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. náleze 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).*“

[19] Nejvyšší správní soud ze správního spisu nicméně zjistil, že stěžovatelkou požadované písemnosti pořadového čísla 1 a 2 (čj. 1927762/18/2707-60561-602138 a čj. 1927773/18/2707-60561-602138) netvoří podstatnou část spisu ve smyslu výše citované judikatury. Celkově je totiž ve spisu založeno 96 písemností, přičemž vyhledávací část spisu obsahuje 14 písemností. Požadované písemnosti tak tvoří nepodstatnou část spisu nejen ve vztahu k daňovému spisu jako celku, nýbrž i ve vztahu k jeho vyhledávací části. Současně stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti nenamítá, že by žalovaný jakkoliv opakovaně a hrubě porušil pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Zásah tak odvozuje pouze od svého procesního postavení (viz bod [6] tohoto rozsudku). To, že se s ohledem na procesní stav v daňovém řízení má vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, však neznamená, že by odepřením práva nahlížet do vyhledávací části spisu žalovaný zasáhl do práv stěžovatelky v intenzitě odůvodňující věcně projednání zásahové žaloby. Naopak se v jejím případě jedná o faktický úkon žalovaného, kterým se pouze upravuje vedení řízení (byť není vyloučeno, že jím mohlo být zasaženo do jejích práv). Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 23. 9. 2020, čj. 1727713/20/2707-60561-602138, totiž nevyplývá, že by žalovaný jakkoliv šikanózně stěžovatelce bránil seznámit se skutečnostmi, ke kterým se má právo vyjádřit (rozsudek *Profidebt*). Pouze jí sdělil, že tyto písemnosti slouží správci daně výlučně pro interní potřebu a pro komunikaci s jinými orgány podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu a že nebyly použity v rámci dokazování. Proti tomuto závěru stěžovatelka mohla brojit v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

[20] Pakliže by se opravdu jednalo o písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a žalovaný by je ponechal ve vyhledávací části spisu v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, mohl by krajský soud zrušit konečné rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Důvodem by bylo porušení procesních práv stěžovatelky, pakliže by soud shledal, že se jedná o podstatné porušení práv, které mělo nebo mohlo mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 2 Afs 125/2006-120, a ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, bod 29). Není proto možné se za této situace domáhat ochrany prostřednictvím zásahové žaloby, která má ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu subsidiární povahu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, čj. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS, *Krácení dotace*, bod 52), jestliže se lze domoci ochrany prostřednictvím žaloby proti končenému rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

[21] Podle § 85 s. ř. s. platí, že *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případech, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

[22] Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. platí, že *nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřijatelný.*

[23] Jelikož stěžovatelka nezákonnost odeprání práva nahlížet do spisu mohla namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí, je zásahová žaloba nepřipustná podle § 85 s. ř. s., neboť se lze ochrany proti tomuto úkonu žalovaného domáhat jinými právními prostředky. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud správně žalobu v této části odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[25] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 6. října 2021

Petr Mikeš
předseda senátu