



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **SSG s. r. o.**, se sídlem Školní 5419, Chomutov, zast. Mgr. Ing. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Kadaňská 3550, Chomutov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 3/2019 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 3/2019 - 60, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.

II. Rozsudek krajského soudu

[2] Žalobce (dále jen “stěžovatel”) spatřoval nezákonný zásah ze strany žalovaného v odeprání vydání písemnosti z vyhledávací části spisů, neevidování a odeprání vydání kopie komunikace s metodiky a zakládání písemností ve věci daňové kontroly stěžovatele do správních spisů jiných daňových subjektů a odeprání jejich vydání.

[3] Z hlediska důvodnosti či nedůvodnosti žaloby krajský soud označil za podstatné to, zda měl žalovaný povinnost vydat stěžovateli požadované listiny a evidovat komunikaci s metodiky a zda skutečně zakládal písemnosti do spisů jiných daňových subjektů.

[4] K žalobnímu bodu ohledně nevydání písemnosti z vyhledávací části spisu krajský soud uvedl, že jediné písemnosti, jež byly původně založeny ve vyhledávací části spisu a které mohou a mají být později přeráženy do veřejné části spisu, jsou správcem daně použité důkazní prostředky. Okamžik, kdy mají být tyto písemnosti přeráženy, je zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatelky, že by projednání výsledku kontrolního zjištění bylo součástí projednávání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud uvedl, že zpráva o daňové kontrole může být projednána až poté, co je daňovému subjektu poskytnut prostor pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a rovněž správci daně je dán prostor pro reakci.

[5] Krajský soud poukázal na to, že v předmětné věci bylo zahájeno projednávání zprávy o daňové kontrole dne 19. 3. 2019. K tomuto dni byl žalovaný povinen přeradit všechny písemnosti, jež by mohly být uplatněny jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do veřejné části. Následně uvedl, že ke dni podání žaloby žalovaný tuto povinnost ještě neměl, a záleželo tedy čistě na jeho uvážení, zda některé písemnosti přeradí z vyhledávací části spisu, nebo je zde ponechá. Krajský soud rovněž provedl přezkum písemností založených ve vyhledávací části spisu ke dni vydání napadeného rozsudku a shledal, že v této části nejsou založeny žádné písemnosti, jež by správce daně v daném řízení uplatňoval jako důkazní prostředek. Dále uvedl, že ve spise se nacházejí písemnosti, které slouží výlučně pro potřeby správce daně. Krajský soud upozornil na to, že vyhodnocení, zda určitá písemnost byla nebo může být uplatněna jako důkazní prostředek, je v této fázi daňového řízení na správci daně (potažmo na Odvolacím finančním ředitelství v rámci odvolacího řízení), neboť je to on, kdo musí unést důkazní břemeno. Závěrem k tomuto žalobnímu bodu krajský soud uvedl, že žalovaný neměl ke dni vydání napadeného rozsudku povinnost vyřadit jakékoli písemnosti z vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu, a tudíž se nedopustil nezákonného zásahu. Zároveň poukázal na to, že stěžovatelka není oprávněna dle § 66 odst. 1 daňového řádu do vyhledávací části spisu nahlížet.

[6] Následně v napadeném rozsudku krajský soud vyjádřil názor, že se žalovaný neevdivováním komunikace s metodiky a nevydáním její kopie stěžovateli nedopustil nezákonného zásahu. Tento závěr odůvodnil tím, že v souladu s § 64 daňového řádu se do spisu zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu, přičemž v předmětné věci se dle krajského soudu jednalo o interní ujasňování si právního názoru žalovaného mezi jednotlivými jeho pracovníky. Podle krajského soudu tímto jednáním nedošlo ke změně skutkového stavu, a navíc s výsledným právním názorem byl stěžovatel seznámen, takže na něj mohl reagovat a nebyl nikterak zkrácen na svých právech.

[7] K tvrzenému uchování písemností týkajících se stěžovatele mimo jeho spis krajský soud sdělil, že stěžovatel konkrétně neoznačil žádnou písemnost, jež by se měla týkat jeho práv a povinností, a přesto byla založena pouze ve spise jiného daňového subjektu. Následně uvedl, že tvrzení stěžovatele o ukrývání písemností ve spisech jiných daňových subjektů pokládá za pouhou nepodloženou spekulaci. Krajský soud rovněž poukázal na to, že v některých situacích daňové orgány pracují se skutečnostmi, které zjistily v rámci jiných daňových řízení. V těchto případech se však dle názoru krajského soudu nejedná o ukrývání písemností nebo jejich přesouvání do spisů jiných daňových subjektů. K tomuto rovněž dodal, že pokud správce daně zjistí, že by se mu určité zjištění mohlo hodit i v jiném řízení, pořídí kopii příslušné písemnosti a tuto vloží zpravidla do vyhledávací části spisu daňového subjektu, u kterého ji hodlá použít, zatímco originál ponechá v původním spise. V této souvislosti krajský soud sdělil, že považuje za vyloučené, že by se určitá písemnost týkající se práv a povinností stěžovatele nacházela

pokračování

ve spise jiného daňového subjektu, aniž by se současně nacházela ve spise stěžovatele. Na základě těchto úvah krajský soud uvedl, že žalovaný se nedopustil nezákonného zásahu.

III. Kasační stížnost žalobce

[8] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel uvedl, že v žalobě vymezil tři právní otázky. První se týká nevydání písemnosti z vyhledávací části spisů. Druhá spočívá v neevidování a nevydání komunikace s metodiky úřadu. Ve třetí jde o zakládání písemností k jiným daňovým subjektům tak, že k nim nemá nikdo přístup, ani sám stěžovatel. Za zásadní považuje hlavně zakládání písemností do vyhledávací části spisů, umožnění či neumožnění do nich nahlédnout a vydávání kopií z nich.

[10] Stěžovatel nejprve konkretizoval stížní bod ohledně zakládání písemností k jiným daňovým subjektům. Uvedl, že během ústního jednání, na němž mu byl předložen výsledek kontrolního zjištění, zjistil, že správce daně nezohlednil velké množství materiálů, jež správci předkládal v roce 2015. Podle stěžovatele v přípisu ke Sdělení k daňovým kontrolám č. j. 2481098/18/2504-60561-506496, který obdržel 6. 12. 2018, bylo uvedeno: „*Tyto písemnosti dokumentují vyhledávací činnost správce daně zejména u jiných daňových subjektů, a proto Vám nemohou být zpřístupněny.*“ Z toho stěžovatel dovodil, že jeho dokumenty se mohou nacházet ve spisech jiných daňových subjektů, jestliže je možné, že se v jeho spise nachází informace o jiném daňovém subjektu, jež mu nemohou být zpřístupněny. Toto tvrzení stěžovatel nedokáže prokázat jinak než tvrzením samotného žalovaného.

[11] Za zásadní považuje stěžovatel kasační námitku týkající se vyhledávací části spisů. Míjí, že § 65 daňového řádu obsahuje čtyři důvody pro zařazení určité písemnosti do vyhledávacího spisu. Ty mohou být do této části zařazeny jen po dobu trvání uvedených důvodů. Podle stěžovatele není ze žádného zdroje možné zjistit u jednotlivých listin, z jakého konkrétního důvodu je určitá písemnost zařazena do vyhledávací části. Tento důvod je ale esenciální pro kontrolu a případný soudní přezkum. Krajský soud podle něho zcela selhal, pokud hodnotil něco, co objektivně není možné přezkoumat.

[12] Postup soudu při prověřování jednotlivých písemností ve vyhledávací části je zcela nepřezkoumatelný a nepodložený, neboť není jasné, o které konkrétní listině soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí hovoří, když v bodě 37 uvádí, že „*ke dni vydání tohoto rozsudku (...) 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.)*“. Z požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí soudu vyplývá, že soud musí přezkoumat každou listinu a uvést toto sdělení ke konkrétní listině.

[13] Krajský soud podle něho nezkoumal, zda ke dni vydání rozsudku existovaly a trvaly zákonné důvody pro zařazení těchto písemností do vyhledávací části spisů u jednotlivých listin a zda byly důvody dány při zařazení písemností do vyhledávací části spisu. U písemností obsahujících údaje jiných daňových subjektů podle stěžovatele není žádný důvod k jejich zařazení do vyhledávací části spisu. Ten nemůže spočívat v ochraně třetích osob. Z účelu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu plyne, že pokud bylo ukončeno dokazování, má být vyhledávací část spisu prázdná. Dokazování fakticky skončilo ještě před podáním žaloby, a to předložením výsledku kontrolního zjištění. Formulace v § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu znějící „ *které*

mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek“ nemůže znamenat, že skutečně byly použity jako důkaz.

[14] Daňový subjekt má mít podle stěžovatele možnost nahlížet do spisů, a tedy mít reálnou možnost kontrolovat i vyhledávací část spisu včetně možnosti zhodnotit, zda některá z písemností z vyhledávací části může, či nemůže být důkazem. Stěžovatel nesdílí názor krajského soudu, že to, zda určitá písemnost byla nebo může být použita jako důkazní prostředek, závisí v této fázi daňového řízení pouze na správci daně. Žalovaný podle stěžovatele vytvořil správní spis, který je oporou a podkladem pro jeho rozhodnutí, ale docílil toho porušením zákona, filtrováním důkazů a jejich zatajováním.

[15] Podle stěžovatele z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod plyne ústavně zaručené právo občana, aby se ve správním řízení mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. To má odraz v § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *„správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* Podle stěžovatele jsou důležitá slova „všechny“ a „všechno“, neboť je z nich seznatelný úmysl zákonodárce.

[16] Krajský soud při výkladu § 65 daňového řádu pominul, že ve vyhledávací části spisu se mohou nacházet důkazní prostředky ve prospěch stěžovatele. I pouhá informace o těchto důkazních prostředcích by usnadnila následné doplňování a navrhování dalších důkazních prostředků.

[17] Stěžovatel rovněž poukázal na to, že v předmětné věci se potvrdilo, že žalovaný vede několik vyhledávacích částí spisů, ačkoli zákon hovoří pouze o jedné. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že software ADIS-EPI a interní předpisy správce daně umožňují systematické porušování zákona. Poukázal na to, že z manuálu k tomuto softwaru vyplývá, že vyhledávací část je v číselníku téměř pro každou daň, což zásadně ztěžuje orientaci v úplném správním spise.

[18] K námitce neevidování korespondence s metodiky stěžovatel uvedl, že na ni lze pohlížet jako na *“písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně”*. Pokud jsou ovšem již vydány platební výběry, nahlédnutí do kontrolních poznámek nemůže nikterak ohrozit cíl správy daní, je-li daň stanovena správně. Pokyny metodiků pak mohou mít vliv na příslušnost odvolacího orgánu, protože byl-li by dán “pokyn” v rámci těchto poznámek, odvolacím orgánem by musel být ten, který je nadřízen metodikovi. Stěžovatel rovněž poukázal na výklad slova *“výlučně”* v příslušném ustanovení. Pokud má něco sloužit výlučně správci daně, pak to zároveň nesmí sloužit jinému účelu a ohrožovat zájmy jiného. Občan má mít možnost seznámit se všemi důkazy, ať už byly použity v jeho prospěch či neprospěch.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[19] Podle žalovaného stěžovatel nevedl žádné konkrétní důvody nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ani nevedl, jaké konkrétní právní otázky nebyly správně posouzeny.

[20] K nevydání písemnosti z vyhledávací části spisu žalovaný uvedl, že v rámci daňového řízení existují písemnosti, ke kterým daňový subjekt nemá přístup, ačkoli jsou založeny v jeho daňovém spise. Ve vyhledávací části spisu mohou být evidovány dva typy písemností. Ty, které zde mohou být umístěny pouze dočasně, pouze po dobu trvání zákonných podmínek, jsou vymezeny v § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Doba jejich umístění ve vyhledávací části spisu je limitována ustanovením § 65 odst. 2 daňového řádu. Druhým typem písemností jsou ty, jež lze

pokračování

podřadit pod odst. 1 písm. b) uvedeného paragrafu. Ty jsou naopak umístěny ve vyhledávací části trvale.

[21] Hlavním předkladatelem důkazních prostředků je podle žalovaného daňový subjekt, neboť právě on prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v jednotlivých podáních v rámci správy daní. Dále žalovaný poukázal na zásadu vzájemné spolupráce a uvedl, že stěžovatel měl v souladu s touto zásadou nejprve požádat o doložení, zda se v jeho spise nachází konkrétní písemnosti, popřípadě požadovat sdělení, proč tomu tak není. Pokud by takto stěžovatel postupoval, dozvěděl by se, že protokol o místním šetření provedeném v rámci vyhledávací činnosti č. j. 1624383/15/2504-2504-60562-506820 se od roku 2015 nachází v jeho daňovém spise, včetně označení konkrétní části spisu.

[22] K nevydání písemností z vyhledávací části spisu žalovaný uvedl, že kontrolní poznámky slouží výlučně pro potřeby správce daně, a to primárně pracovníku, který provádí předmětnou daňovou kontrolu. Vzhledem k tomu, v jaké formě jsou kontrolní poznámky pořizovány, je otázkou, jakou relevanci mají pro daňový subjekt. O důležitých úkonech však pracovník správce daně sepíše úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti z ústních sdělení a poznámek (§ 63 odst. 1 daňového řádu).

[23] K nevidování komunikace a nevydání kopií komunikace s metodiky žalovaný uvedl, že v tomto případě se jedná vždy pouze o interní ujasňování si právního názoru. Pokud by byl pořízen záznam o této komunikaci, byl by uložen do vyhledávací části spisu, protože by se jednalo o písemnost, kterou lze podřadit pod § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

[24] K údajnému zakládání písemností do spisů jiných daňových subjektů ve věci daňové kontroly podle žalovaného stěžovatel neuvedl, jaká právní otázka byla soudem posouzena nesprávně. Stěžovatel v rámci dosavadního jednání nepředložil ani neoznačil konkrétní písemnost, jež se týká jeho práv a povinností a zároveň není založena v jeho daňovém spise.

[25] K údajnému porušování zákona při číslování písemností v časové posloupnosti jednotlivými pořadovými čísly a pod společnou spisovou značkou žalovaný sdělil, že číslování písemností v časové posloupnosti je zřejmé ze zpracovaných soupisů. Společná spisová značka, pod kterou se písemnosti vedou v daňovém spise, je řešena v čl. 19 Spisového řádu Finanční správy České republiky.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal, že by napadený rozsudek trpěl vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost je důvodná.

V. 1. Obecný rámeček

[28] Základní ustanovení o daňovém spise obsahuje § 64 daňového řádu (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

(1) Písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu se zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně. Těmito písemnostmi jsou zejména

a) písemnosti obsahující podání,

- b) písemná vyhotovení rozhodnutí,
- c) protokoly,
- d) úřední záznamy.

(2) Písemností se při výkonu správy daní rozumí listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevylučuje povaha věci.

(3) Součástí spisu jsou i obrazové a zvukové záznamy.

(4) 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.

(5) Jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.

[29] Vyhledávací část spisu je upravena zejména v § 65 daňového řádu, v němž se praví (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

(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 vylučně pro potřeby správce daně.

(2) Písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

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

[30] Nahlížení do spisu, včetně nahlížení do jeho vyhledávací části za specifických podmínek, upravuje navazující § 66 daňového řádu (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

(1) Daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.

(2) Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.

(3) Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

(4) Oprávnění nahlédnout do spisu lze využít v úředních hodinách pro veřejnost, pokud správce daně nepřipustí nahlížení do spisu i v průběhu pracovní doby mimo úřední hodiny pro veřejnost.

[31] Klíčovou fází daňové kontroly, které se týká § 65 odst. 2 věta druhá daňového řádu, je sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. V § 88 daňového řádu se uvádí (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

(1) Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.

pokračování

(2) Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.

(3) V případě, kdy je dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělován při jednání s daňovým subjektem, správce daně lhůtu pro případné vyjádření nestanoví, pokud daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje.

(4) Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména

a) vznést vyhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění,

b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

(5) Dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.

[32] Judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že za určitých podmínek může být nezákonným zásahem, který lze napadnout žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., i jednání správce daně v souvislosti s vedením vyhledávací části spisu. V rozsudku ze dne 17. 1 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, v němž se navazuje na tam citovanou prejudikaturu, se k tomu uvádí (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

„[28] (...) 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 konkrétním postupu správce daně. NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 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, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40, v jiné stěžovatelské věci. Zde NSS rozlišuje mezi dvěma možnými formami zásahu, totiž (protizákonným) ponecháním požadované písemnosti k určitému datu v neveřejné části spisu, a trvajícím zneprístupněním 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. 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).“

[33] Tím, jak je třeba vést evidenci listin v daňovém spisu, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019 – 49, bodě 25, opět ve věci zásahové žaloby (zdůraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud): „(...) Stěžovatelce v předmětné věci nešlo o nahlédnutí do spisu (získání povědomí o obsahu konkrétních listin spisu), nýbrž o získání přehledu o jeho rozsahu. Z právní úpravy nahlížení do spisu tak lze pro nyní posuzovanou věc vydedukovat nanejvýš to, že je-li daňový subjekt oprávněn nahlížet do všech písemností spisu vyjma části vyhledávací (za podmínek § 66 odst. 3 daňového řádu však lze nahlédnout i do této části, v každém případě však má právo nahlédnout do soupisu písemností vyhledávací části spisu), pak tím spíše musí mít právo na soupis všech písemností správního spisu v materiálním smyslu, tedy právo mít přehled o existenci (nikoli nutně obsahu) skutečně každé písemnosti, která je do správního spisu zařazena. Jelikož k tomuto závěru, jakkoli logickému, dospěl Nejvyšší správní soud výkladem zákona, je nablédni, že daňový řád neupravuje formu, jíž má být daňovému subjektu umožněno zjistit skutečný a úplný rozsah správního spisu, a proto se může v individuálních případech lišit. Lze si tedy představit dosažení předmětného cíle např. tím, že správce daně poskytne daňovému subjektu ke každé části správního spisu soupis všech písemností s výslovným ujištěním, že další části spisu neexistují. Dále lze právo daňového subjektu uspokojit například tak, že správce daně poskytne stručný přehled správního spisu dle čl. 19 odst. 5 písm. b) Spisového řádu Finanční správy České republiky a k tomu přiloží soupis všech písemností pro každou část správního spisu. Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že jedině postupováním v tomto duchu lze naplnit v § 6 odst. 3 daňového řádu vyjádřený imperativ umožnit daňovému subjektu uplatňovat jeho práva, a současně též dostát v § 6 odst. 4 téhož zákona vyjádřené zásadě vstřícnosti správce daně. Pokud by jednou z forem uspokojení práva daňového subjektu mělo být poskytnutí tiskové sestavy ADIS-EPI-016, je v první řadě třeba řádným dokazováním ozřejmit, jaké jsou její možnosti co do zprostředkování kompletního přehledu o všech písemnostech správního spisu, přičemž v případě kladného závěru o její vypovídací hodnotě nemůže, podle názoru Nejvyššího správního soudu, převážít argument interní povahy systému ADIS a jeho výstupů na straně jedné nad právem daňového subjektu získat přehled o všech písemnostech spisu ve spojení s povinnostmi správce daně dle § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu na straně druhé.“ Svě myšlenky shrnul Nejvyšší správní soud v bodě 27 takto: „(...) daňový subjekt má právo na to, aby mu správce daně poskytl přehled o všech písemnostech správního spisu. (...)“

[34] Z výše uvedených rozsudků je patrné, že daňový subjekt má především právo na nahlédnutí do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Logicky má i právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho; viz § 67 odst. 3 a 4 daňového řádu, který je třeba podle jeho smyslu a účelu vyložit tak, že se vztahuje na vše, do čeho má daňový subjekt právo nahlížet - nejen na samotné písemnosti jsoucí součástí spisu, ale i na zákonem upravená metadata, tedy informace o písemnostech v podobě soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu,

pokračování

včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v zákonem stanovený okamžik. Je na posouzení správce daně, zda písemnost obsaženou ve vyhledávací části spisu jako důkaz k návrhu daňového subjektu či na základě vlastního úsudku provede, anebo ne. Pokud však neprovede, ač to daňový subjekt navrhl, je povinen přezkoumatelně zdůvodnit svůj závěr a musí být připraven nést riziko případného sporu před správním soudem o správnost tohoto závěru (soud si o tom učiní úsudek samozřejmě na základě posouzení obsahu písemnosti, k níž musí mít ve vyhledávací části vždy plný přístup; srov. k tomu v základních principech totožný problém řešený v souvislosti se situacemi, kdy podkladem rozhodnutí správního orgánu jsou utajované informace, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101, č. 2602/2012 Sb. NSS, a na něj navazující bohatou judikaturu).

[35] Za podobných podmínek správce daně uváží, zda umožní, nebo neumožní *nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu* za podmínek podle § 66 odst. 3 daňového řádu. I zde musí mít daňový subjekt možnost učinit si aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti ve vyhledávací části spisu nemohou být těmi, které by mu mohly být výjimečně zpřístupněny podle výše uvedeného ustanovení, a možnost případné zpřístupnění navrhnout. A i zde je na správci daně, pokud nahlédnutí neumožní, aby v případném sporu před správním soudem přezkoumatelně zdůvodnil svůj závěr.

[36] Z výše uvedeného je patrné, že daňový řád (a bylo tomu tak i podle dřívějšího zákona o správě daní a poplatků) vychází z koncepce „písemnosti“, jež tvoří položku *soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu*. Soupis musí být veden jako seznam konkrétních písemností a o tom, zda budou přesunuty do „nevyhledávací“ části spisu či bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout, si správce daně musí činit úsudek a svůj závěr komunikovat daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu. Ostatně již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009 – 128, následující závěr: „*Vyloučení písemností, jež je součástí daňového spisu, z nablížení, tedy nelze zdůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu a na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá taková listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje a proč spadá do některé z těchto kategorií dle § 23 odst. 2 věty první daňového řádu, a hlavně aniž by bylo zároveň přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti ve smyslu § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu.*“

[37] Co 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 využit 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 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.

V. 2. Posouzení věci stěžovatele

[38] Ve světle výše popsaných obecných východisek je třeba hodnotit jednotlivé stížní námítky.

[39] Ohledně námítky tvrzeného uchovávání písemností týkajících se práv a povinností stěžovatele mimo jeho spis lze uvést následující: Je logické, že týká-li se určitá písemnost více daňových subjektů, musí její originál být založen v daňovém spise jednoho z nich a věrohodné kopie ve spisech ostatních. Smyslem a účelem takového postupu je, aby každý daňový subjekt, jehož se písemnost týká, mohl v rámci svého vlastního daňového spisu s uvedenou písemností pracovat (případně s ní pracovat od doby, kdy se přeřadí z vyhledávací části spisu do části „nevyhledávací“). Bylo by přirozeně zcela nepřijatelné „ukrývat“ písemnosti týkající se určitého daňového subjektu ve spise jiného daňového subjektu.

[40] Ve skutečnosti nelze ověřit bez vskutku masivního prohlížení nejrůznějších daňových spisů, zda písemnosti týkající se daňového subjektu nejsou „ukryty“ jinde než v jeho daňovém spise (ve spisech jiných daňových subjektů či v neoficiálních podkladech správce daně). Reálnou, byť za specifických situací možná ne vždy plně účinnou ochranou daňového subjektu před případným zneužitím je pravidlo, že jako důkaz v jeho věci lze použít jen písemnosti, jež jsou obsahem jeho daňového spisu, v kombinaci s právem daňového subjektu na přehled o všech částech svého daňového spisu a právem na přístup (za podmínek výše specifikovaných) i k důkazně relevantním písemnostem z vyhledávací části, případně (za podmínek podle § 66 odst. 3 daňového řádu) i na přístup k dalším písemnostem z vyhledávací části.

[41] Soudní kontrola zákonnosti nakládání správce daně s daňovým spisem je zajištěna cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.), nicméně vyžaduje od daňového subjektu dostatečně plausibilní tvrzení o tom, jaká písemnost (přínejmenším specifikovaná typově či tím, jaký by měla mít podstatný obsah) není součástí jeho daňového spisu, ač by jí být podle okolností měla. Nic takového stěžovatel v kasační stížnosti ani v průběhu předešlého řízení před krajským soudem neuvedl. Stěžovatel své tvrzení opírá o informaci ze Sdělení k daňovým kontrolám č. j. 2481098/18/2504-60561-506496 z 6. 12. 2018, v němž žalovaný uvádí, že písemnosti nemohou být zpřístupněny, neboť dokumentují vyhledávací činnost správce zejména u jiných daňových subjektů. Z toho však nevyplývá, že by žalovaný uchovával jiné písemnosti týkající se stěžovatele mimo jeho daňový spis. Lze souhlasit s názorem krajského soudu, že v tomto případě není patrné, že by se žalovaný dopustil nezákonného zásahu.

[42] K právní otázce, zda má být existující a prokázaná komunikace s metodiky založena ve správním spise a má být někdy přístupna k nahlédnutí, je třeba poukázat na shora citovaný § 64 odst. 1 daňového řádu. Daňový spis sestává z písemností, jež se vztahují k povinnostem konkrétního daňového subjektu v rámci správy daní. Pro odpověď na tuto právní otázku je tedy primárně nutné stanovit, zda se předmětná komunikace s metodiky úřadu dotýkala práv a povinností stěžovatele. Ze spisového materiálu vyplynulo, že v projednávané věci

pokračování

se komunikace s metodiky úřadu týkala právního názoru, se kterým byl stěžovatel následně seznámen. Na základě této skutečnosti nelze předmětnou komunikaci označit za písemnost, která by se dotýkala práv a povinností stěžovatele. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že žalovaný neporušil své zákonné povinnosti, když předmětnou komunikaci neevidoval ve spise a nedopustil se tak nezákonného zásahu. Součástí daňového spisu nemusí být (nicméně mohou) záznamy o myšlenkových pochodech pracovníků správce daně ani komunikace konzultativní či poradní povahy. Je zcela přirozené, a dokonce žádoucí, aby právní názor správce daně předtím, než bude sdělen daňovému subjektu, byl důkladně vyargumentován a podroben i interní oponentuře. Ostatně takto postupují nejen správní orgány, ale i soudy, přičemž smyslem a účelem takového postupu je docílit právního názoru vskutku kvalitního a přesvědčivého. Hierarchická povaha daňové správy, na rozdíl od přísně pojímané rozhodovací nezávislosti jednotlivých soudních instancí, dává větší prostor pro metodické vedení konkrétních pracovníků správce daně či pro vyšší míru zapojení specialistů na jednotlivé dílčí oblasti daní či dílčí otázky do procesu formování právního názoru správce daně nebo jeho postupu při zjišťování rozhodných skutečností. Jistá míra „kolektivního“ způsobu vzniku rozhodnutí správce daně tedy není v žádném případě nežádoucím jevem, nýbrž naopak odpovídá smyslu a účelu existence daňové správy jako specializovaného, komplexně působícího a odborně fundovaného správního orgánu. Za rozhodnutí správce daně nicméně v posledku odpovídá příslušná úřední osoba (§ 12 daňového řádu).

[43] Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti vyplynulo, že se jedná o kontrolní poznámky žalovaného (*„jedná se o písemnosti dokumentující vyhledávací činnost žalovaného zjevná u jiných daňových subjektů, které nemohou být žalobkyni zpřístupněny“*, bod 23. napadeného rozsudku), které nebyly vydány z vyhledávací části spisu. Ze spisového materiálu rovněž vyplývá, že dne 29. 1. 2019 byly z vyhledávací části spisu do části spisu k probíhající kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2013 přerazeny písemnosti č. j. 224406/18-2504-60561-506496 v anonymizovaném znění a č. j. 341780/18/2504-60561-506496. Dne 4. 2. 2019 byly z vyhledávací části spisu do části spisu k probíhající kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2013 přerazeny písemnosti č. j. 1755929/26/2504-60562-506820, č. j. 1775172/16/2504-60562-506820 a č. j. 217183/18/2504-60561-506496. Všechny písemnosti byly přerazeny do „nevyhledávací“ části spisu v anonymizované verzi. Na základě výše uvedených skutečností nelze tuto situaci podřadit pod případy, kdy je subjektu odepřeno nahlížet do podstatné části spisu. Ze správního spisu je rovněž patrné, že dne 19. 3. 2019 bylo se stěžovatelem zahájeno projednání zprávy o daňové kontrole. K tomuto okamžiku byl správce daně povinen přeradit písemnosti (použité důkazní prostředky) z vyhledávací části spisu do „nevyhledávací“. Správce daně v projednávaném případě neponechával předmětné písemnosti ve vyhledávací části spisu protizákonně. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že žalovaný se nedopustil nezákonného zásahu.

[44] Stěžovatel dále namítá, že dokazování je ukončeno již v okamžiku, kdy správce daně předloží výsledky kontrolního zjištění, a k tomuto okamžiku má být dle stěžovatele vyhledávací část prázdná. S tímto výkladem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje jen zčásti. Nejpozději v okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 a 2 daňového řádu) musí být z vyhledávací části daňového spisu přerazeny do části „nevyhledávací“ toliko písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz odst. 2 věta druhá téhož paragrafu. Smyslem a účelem je, jak výše již vyloženo, aby daňový subjekt nejpozději v tento okamžik měl k dispozici kompletní přehled o tom, na základě jakých dosud opatřených důkazů správce daně dospěl k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění, a mohl patřičně reagovat argumentačně či návrhy na doplnění dokazování. Dokazování tedy nemusí být ukončeno v okamžiku, kdy je předložen výsledek kontrolního zjištění.

[45] Stěžovatel konečně uvádí, že soudní přezkoumání je v dané věci nepodložené a nepřezkoumatelné, neboť soud se v odůvodnění rozsudku nevyjádřil, zda jsou dány důvody pro zařazení listin do vyhledávací části spisu. V tomto je mu nutno dát zapravdu.

[46] V předmětné věci krajský soud v odůvodnění svého rozsudku pouze uvedl, že ve vyhledávací části spisu se ke dni vydání napadeného rozsudku nenacházejí 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.). Dále podotkl, že vyhodnocení, zda určitá písemnost byla či může být uplatněna jako důkazní prostředek, závisí v této fázi daňového řízení výhradně na správci daně (potažmo na Odvolacím finančním ředitelství v rámci odvolacího řízení), který musí unést své důkazní břemeno.

[47] Z rozsudku krajského soudu však 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 přerážena 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 uvážil, 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).

[48] Krajský soud tedy zatížil své rozhodnutí závěrem, který není přezkoumatelný, jelikož z něho není patrné, na základě jakých konkrétních zjištění byl tento závěr učiněn. V této části je tedy nutné hodnotit napadený rozsudek jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

VI. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost v uvedeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský 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 přerážena do části „nevyhledávací“.

[50] Pokud by zjistil, že některé písemnosti nemohou podle zákona být ve vyhledávací části zařazeny, uváží, 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

pokračování

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.

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu