



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **SSG s. r. o.**, se sídlem Beethovenova 948/20, Chomutov, zastoupená Mgr. Ing. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Kadaňská 3550/39, 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 240/2018 – 77,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 15 A 240/2018 – 77, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

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

[2] V žalobě označila stěžovatelka jako nezákonný zásah, že žalovaný, jakožto správce daně, odmítl stěžovatelce vydat úplný soupis správního spisu. K žalobě přiložila písemné sdělení žalovaného ze dne 8. 11. 2018, č. j. 2348684/18/2504-60561-501202, jímž žalovaný reagoval na žádost stěžovatelky o „vyhotovení soupisu všech písemností, které se vztahují k předmětu řízení, od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018 bez členění na jednotlivé části spisu a zaslání vytvořené sestavy do datové schránky“. Žádost stěžovatelka vznesla při ústním jednání u správce daně dne 24. 10. 2018, v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období duben až prosinec 2013. Z předmětného sdělení žalovaného se podává, že správce daně vede soupisy písemností uložených ve spise pouze podle jeho jednotlivých částí s tím, že takto vedený soupis je součástí části spisu, ke které je veden, tedy že správce daně při vedení spisu nevede soupis všech písemností bez členění na jeho části. Z tohoto důvodu žalovaný uzavřel, že nemůže požadovaný soupis všech písemností, které se vztahují k předmětu řízení a které vznikly v období od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018, stěžovatelce zaslat a namísto toho zaslal soupisy částí spisu, které se vztahují k prováděným daňovým kontrolám (tj. celkem čtyři soupisy částí spisu, označených jako „kontrolní postupy dle DŘ – DK DPPO 2013“; „kontrolní postupy dle DŘ - DK DPH 04-12/13“; „vyhledávací – kontrolní postupy dle DŘ DK DPPO 2013“ a „vyhledávací – kontrolní postupy dle DŘ DK DPH 2013“).

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předeslal, že stěžovatelka spatřovala nezákonný zásah ze strany žalovaného výslovně a právě jen v tom, že jí odmítl vydat soupis všech písemností ze správního spisu za období od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018; neoznačila za nezákonný zásah nevydání sestavy ADIS-EPI-016 ani nevydání všech soupisů jednotlivých částí správního spisu, nýbrž výhradně nevydání soupisu všech písemností ze správního spisu za období od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018. Z hlediska důvodnosti, či nedůvodnosti žaloby proto krajský soud vzal za podstatné výhradně to, zda měl žalovaný povinnost takový soupis vytvářet a stěžovatelce poté na její žádost vydat.

[4] Následně v napadeném rozsudku vyjádřil krajský soud názor, že ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), nelze dovodit, že by se pro jednotlivé daňové povinnosti či pro různá zdaňovací období vedly u jednoho správce daně zvlášť samostatné daňové spisy. Naopak, daňový řád počítá s tím, že daňový spis konkrétního daňového subjektu je u jednoho daňového správce veden pouze jeden a zahrnuje všechny písemnosti vztahující se k tomuto daňovému subjektu a ke všem jeho daňovým povinnostem, které spravuje příslušný správce daně, a to za všechna zdaňovací období. Ustanovení § 64 odst. 4 daňového řádu nicméně počítá s členěním spisu, které má za cíl zvýšit jeho přehlednost. Pro jednotlivé části spisu vytváří správce daně v souladu s § 64 odst. 5 soupis všech písemností, které jsou v nich založeny. Tyto soupisy představují přehled obsahu každé jednotlivé části spisu a slouží ke zjednodušení orientace v té které části i ke kontrole její úplnosti. Žádné ustanovení daňového řádu však správci daně neukládá povinnost vést samostatný (jednotný) soupis všech písemností celého spisu bez členění na jeho jednotlivé části, což shledává krajský soud logickým, neboť nemá smysl společně evidovat písemnosti týkající se různých daňových řízení, resp. různých daní za různá zdaňovací období, které spolu mnohdy nebudou nijak souviset. Krajský soud dovodil, že daňový subjekt může z titulu nahlížení do spisu získat soupisy všech částí spisu včetně části vyhledávací, nemůže však získat soupis všech písemností ze správního spisu bez členění na jeho části, neboť takový soupis se ze zákona nevytváří, a proto ani není (nemůže být) součástí kterékoli části správního spisu. Ani z jiných právních předpisů podle krajského soudu nevyplývá, že by správce daně měl povinnost vytvářet pro daňový subjekt určitou tiskovou sestavu podle jeho vlastních požadavků, a proto neexistuje veřejné subjektivní právo daňového subjektu na to, aby byly na základě jeho požadavků vytvářeny jakékoli jiné soupisy písemností, než o jakých výslovně hovoří § 64 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný tedy nebyl povinen vytvářet soupis všech písemností celého správního spisu. Povinnost správce daně vytvářet takový soupis podle názoru krajského soudu nevyplývá

pokračování

ani ze Spisového řádu Finanční správy České republiky. Za situace, kdy žalovaný nebyl nositelem povinnosti vytvářet takový soupis, nemohl být povinen ani vydat žalobkyni soupis všech písemností ze správního spisu za období od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018 bez členění na jednotlivé části spisu, tudíž se nemohl dopustit stěžovatelkou tvrzeného nezákonného zásahu. Krajský soud proto žalobu shledal nedůvodnou.

[5] Stěžovatelka podala kasační stížnost s obecným odkazem na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy učinila tak z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, a z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozsudku, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[6] Stěžovatelka předeslala, že zásadní je především vyřešení otázky, zda daňový subjekt má právo dozvědět se, jaké všechny důkazy, důkazní prostředky a další listiny o něm správní orgán ve spise shromáždil. Vyhrazuje se proti konstataci krajského soudu, že je zcela vyloučeno, aby z titulu realizace práva nahlížet do spisu požadovala písemnosti, které nejsou v tomto spisu evidovány ani netvoří jeho povinnou součást; stěžovatelka totiž takový požadavek nevzniesla. Žádala jen soupis existujících písemností za konkrétní období a na konkrétních daních.

[7] Krajský soud měl podle stěžovatelky pochybit, pokud vyšel ze „lživého“ tvrzení žalovaného, že úplný soupis z jednoho spisu se nevytváří. Stěžovatelka má za to, že uvedené není nutno nijak dokazovat, přičemž krajský soud sám potvrdil, že správce daně vede spisy jako jeden spis. Aby mohl být tento jeden spis rozčleněn na části, musí mít správce daně sám pro sebe především přehled o celku – koneckonců má na to kromě ruční evidence (která ještě místy existuje) i software ADIS-EPI (kde EPI je zkratka pro „Evidenci Písemností“). Krajský soud se vůbec nevypořádal s argumentací, že jsou-li soupisy částí, bezesporu musí být i soupis celku. Dále se krajský soud mýlil, pokud jde o představu, že by „vytvoření“ soupisu mělo pro žalovaného být jakousi „prací nad plán“. Už jen tím, že jsou písemnosti evidovány v ADIS-EPI, jsou evidovány celkem. Vytištění již existující tiskové sestavy tak není nijak složitým nebo drahým úkonem.

[8] Výrok napadeného rozsudku shledává stěžovatelka rozporným s částí odůvodnění, v níž krajský soud uvádí, že stačilo, aby žalovaný předešel soudnímu sporu a vydal „*soupisy všech částí spisů, které se jakkoli dotýkají kontrolovaných daní*“. Stěžovatelka podotýká, že právě to bylo a je materiálně obsahem jejího požadavku. Krajský soud sám tedy zjistil, že k zásahu došlo právě tím, že stěžovatelce nebyly poskytnuty ani soupisy jednotlivých částí. Stěžovatelka setrvává na tom, že nejde o vadu žalobního petitu, jak v odůvodnění napadeného rozsudku naznačil krajský soud. V té nejobecnější rovině žalovaný vede (musí vést) soupisy všech písemností v celém správním spisu. Petitorní požadavek byl záměrně formulován obecně, aby nenutil žalovaného do poskytnutí konkrétní jedné tiskové sestavy nebo do nějaké konkrétní formy, se kterou by mohl mít jakýkoli právní problém (ochrana mlčenlivosti apod.). Stěžovatelka odkazuje na protokol o ústním jednání z 24. 10. 2018, č. j. 2275509/18/2504-60561-501289, s tím, že netrvala na konkrétní formě poskytnutí soupisu, nýbrž to byl správce daně, kdo navrhnul tiskovou sestavu a s ohledem na „obtíže způsobené softwarem ADIS“ požádal stěžovatelku o

možnost dodatečného zaslání do datové schránky. Až dodatečně tedy začal žalovaný argumentovat tím, že „nevede soupis všech písemností“.

[9] Stěžovatelka uvádí, že by se ze strany žalovaného „nejspíš spokojila“ i s pouhým soupisem jednotlivých částí a ujištěním, že jiné písemnosti mimo tyto soupisy nejsou. Obecně ale existují důvody pro trvání na soupisu celku (bez členění na části), neboť velmi často ani sám správce daně neví, kolik „částí“ spisů vlastně má. V tomto konkrétním případě, při dalším nahlížení do spisů, vyšlo najevo, že částí spisu bylo nakonec 37, přičemž některé položky v soupisu jsou prakticky nezjistitelné bez asertivity, dlouholeté zkušenosti a značné míry paranoie. Překvapivá je rovněž existence několika vyhledávacích částí spisů. Standardní sestava „částí spisu“ umožňuje tisknout s pořadovým číslem, ale i bez něj. Rovněž při ústním jednání před žalovaným tvrdily úřední osoby, že žádné další listiny u něj neexistují; v tento okamžik se našel „nevidovaný balík“ písemností (asi 400 stran) důkazního materiálu, který stěžovatelka předložila v r. 2015 a který doposud nebyl nikde evidován. Podle stěžovatelky není také jisté, kolik dalších písemností zůstalo utajeno, neboť nemá kontrolní mechanismus ke zjištění, zda jí jsou předkládány všechny části spisu a jestli s nimi není manipulováno, což lze ověřit jedině prostřednictvím soupisu spisu aktuálního pro rozhodné období. Už pro tento utajený balík důkazů má stěžovatelka za to, že žaloba byla důvodná. S odkazem na § 64 odst. 4 daňového řádu namítá, že vyhledávací část spisu může být pouze jedna, namísto hned několika, které v jeho případě vede žalovaný.

[10] Stěžovatelka trvá na tom, že v té nejobecnější rovině má občan právo znát, které všechny písemnosti o něm správce daně shromáždil, a protože správce daně musí evidovat všechny písemnosti ve spise, má občan právo znát, a tedy i dostat, úplný soupis spisu za nepromlčená zdaňovací období, aby se mohl k jednotlivým důkazům vyjádřit a využít tak všech procesních práv, jež mu náleží.

[11] Dále se stěžovatelka ohrazuje proti argumentu krajského soudu, že i v případě tiskové sestavy ADIS-EPI-016 nebo jiné obdobné závisí jejich obsah na použití nejrozumnějších filtrů, resp. zadání pro tvorbu sestavy. Přesněji pak stěžovatelka sporuje závěr, podle kterého z důvodu, že jednotlivé úřední osoby mohou „manipulovat“ konkrétní soupisy, by snad měly být tyto soupisy nepoužitelné. Argument o nemožnosti ověřit obsah spisu je lichý stejně, jako skutečnost, že nelze zpětně zjistit, jaká kritéria byla nastavena. V žádosti samé stěžovatelka o žádných omezujících kritériích nepsala, a tedy nepředpokládala, že by jí správce daně zaslal nekompletní sestavu.

[12] Stěžovatelka má za to, že sestava ADIS-EPI-016 je více než vhodná pro získání přehledu o všech písemnostech ve správním spise. Tvrzení, že má (tato sestava konkrétně) málo údajů apod. je možná pravdivé, ale to někdy mají i ony standardní sestavy (když příslušné osoby do evidence neuvedou například množství listů, počet příloh apod., pak tam také nejsou). V tak složitém evidenčním systému, jakým je právě ADIS-EPI, je zcela přirozená možnost vzniku chyby, např. zařazení do nesprávné části nebo období (i k nesprávnému poplatníkovi, ale to se touto metodou nezjistí) atd. Sestava ADIS-EPI-016 eliminuje právě možnosti špatného organizačního zařazení tím, že jsou vypnuty. Stěžovatelka je toho názoru, že pokud vydání zmíněné sestavy umožní lepší přehled o správním spise, než poskytuje evidence po částech, a pokud to nestojí žádné úsilí (energii,

pokračování

čas, peníze) navíc, protože už je to naprogramováno, přičemž existují stejně rozumné argumenty pro její vydání i nevydání, nelze zákony a prováděcí předpisy vyložit jinak než ve prospěch nositele základních práv a svobod, a sestavu vydat. Stěžovatelka opakuje, že žalobní petit byl obecný mj. i proto, aby případně správce daně mohl požadavek splnit (nebo soud přikázat) i jinou, lepší, formou.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve předeslal, že kasační stížnost považuje za nepřipustnou, neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Následně se vyjádřil k vymezení některých pojmů, s tím, že pod pojmem „soupis části spisu“, je třeba rozumět soupis všech písemností, které jsou v ní založeny, přičemž se jedná o výstup z informačního systému ADIS zpracovaný v úloze používané pro tvorbu a vedení spisů nazvané „Spisy“. K pojmu „sestava ADIS-EPI“ uvedl, že jde o výstup z informačního systému ADIS zpracovaný v úloze používané pro výpisy písemností z podacího deníku nazvané „Výpisy písemností“. Možnost vytváření sestav (tj. více druhů výstupů, které jsou rozlišovány číselným dodatkem k základnímu tvaru ADIS-EPI, např. ADIS-EPI-016, ADIS-EPI-2019, atd.) tohoto typu byla do informačního systému ADIS zapracována k umožnění výstupů ze zpracovávané databáze písemností. Jedná se o operativní výstupy používané konkrétními úředními osobami pro plnění služebních úkolů, přičemž tyto úřední osoby mají možnost zadáváním výběrových kritérií ovlivňovat vlastní obsah výsledného výstupu. Vzhledem k rozsahu a možnostem zpracovávaných údajů existují v rámci informačního systému ADIS opatření, která omezují zpracování a nahlížení do všech evidovaných písemností. Ohledně své správní praxe pak žalovaný uvádí, že konkrétní písemnost je zaevidována přímo do konkrétní části spisu, a pro přehled o celkovém obsahu spisu tedy slouží přehled všech částí daného spisu.

[14] K tvorbě soupisu části spisu žalovaný uvedl, že při jeho zpracování musí úřední osoba provést odsouhlasení písemností zařazených do příslušné části spisu. Při odsouhlasení systém přiřadí zakládaným písmenostem pořadová čísla. Pokud úřední osoba neprovede odsouhlasení zařazených písemností do spisu, nejsou těmto písmenostem přidělena pořadová čísla a není možné vytisknout v rámci úlohy soupisy části spisu určené k nahlížení nebo předání odvolacímu orgánu, popř. soudům. Pochybením konkrétní úřední osoby, která vytvořila dne 24. 10. 2018 soupisy části spisu týkajících se kontroly daně z přidané hodnoty v rámci odsouhlasení a nikoli po jejich odsouhlasení, došlo k tomu, že stěžovatelce byly vydány soupisy částí spisu bez pořadových čísel. Žalovaný je přesvědčen, že z uvedeného vyplývá, že daná úloha není přizpůsobena tomu, aby úřední osobě bylo umožněno vypínání nebo zapínání číslování písemností zařazených do konkrétní části spisu tak, jak se domnívá stěžovatelka.

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval aspektem přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005,

č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat např. v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[18] Stěžovatelčinu námitku poukazující na to, že krajský soud posuzoval v napadeném rozsudku oprávněnost požadavku, který stěžovatelka vůbec nevznesla (požadavek vydání písemností, které nejsou v tomto spisu evidovány, ani netvoří jeho povinnou součást), shledává Nejvyšší správní soud v kontextu přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nedůvodnou. Jedná se totiž pouze o stěžovatelčinu poněkud svéráznou sémantiku, založenou na dezinterpretaci části odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka opomíjí, že krajský soud tímto navázal na svůj dílčí závěr, že žalovaný nebyl povinen vytvářet soupis všech písemností celého správního spisu. Nejvyšší správní soud považuje za samozřejmé, že se stěžovatelka v žalobě explicitně nedomáhala „vydání písemností, které nejsou ve spisu evidovány ani netvoří jeho povinnou součást“. Stejně tak je nasnadě, že stěžovatelka ve skutečnosti spíše nesdílí názor krajského soudu, podle kterého je jí výslovně požadovaný „soupis všech písemností celého správního spisu“ právě takovou písemností, která nebyla ve spisu evidována a ani netvořila jeho povinnou část; pak je ale podle Nejvyššího správního soudu namístě brojit proti zmíněnému dílčímu právnímu názoru krajského soudu, nikoli tento „ignorovat“ a vyjadřovat přitom údiv nad závěrem na něj zcela logicky navazujícím. Předmětná námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je tudíž zcela lichá.

[19] Ke stěžovatelčině námitce, že se krajský soud opomněl zabývat žalobní námitkou, podle níž, existují-li soupisy částí spisu, pak musí existovat i soupis celého spisu, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nebyl povinen explicitně reagovat na každou domněnku žalobkyně, pakliže z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že právní názor krajského soudu relevanci takové domněnky alespoň nepřímou vylučuje. V tomto ohledu není napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť krajský soud např. uvedl, že *„[ž]ádné ustanovení daňového řádu však správci daně neukládá povinnost vést samostatný (jednotný) soupis všech písemností celého spisu bez členění na jeho jednotlivé části, což je podle názoru soudu naprosto logické, neboť nemá žádný smysl společně evidovat písemnosti týkající se různých daňových řízení, resp. různých daní za různá zdaňovací období, které spolu mnohdy nebudou nijak souviset.“*

pokračování

[20] Další z kasačních námitek poukazuje stěžovatelka na část odůvodnění krajského soudu, podle které by pro předejití předmětnému soudnímu sporu stačilo, kdyby žalovaný stěžovatelce býval poskytl soupisy všech částí spisů, které se jakkoli dotýkají kontrolovaných daní. Podle stěžovatelky bylo právě toto smyslem jejího žalobního návrhu, který záměrně formulovala obecně proto, aby se soud v řízení o žalobě neomezil např. pouze na posuzování, zda je správce daně povinen poskytnout daňovému subjektu tiskovou sestavu ADIS-EPI-016. Byť stěžovatelka setrvává na tom, že uvedená tisková sestava je vhodná k získání přehledu o obsahu celého správního spisu, výslovně uvádí, že by se bývala spokojila i s pouhým soupisem jednotlivých částí a ujištěním, že mimo tyto části nejsou žádné další písemnosti vztahující se k jejím právům a povinnostem jakožto daňového subjektu. Podle stěžovatelky tedy krajský soud nesprávně uchopil její žalobní argumentaci i žalobní petit. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou ztotožňuje.

[21] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel z toho, že byl při svém rozhodování vázán tím, jak stěžovatelka vymezila nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud nemá důvod s tímto názorem v obecné rovině polemizovat, neboť plyne logicky již z toho, že žaloba musí podle § 84 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahovat označení zásahu, před kterým se žalobce ochrany domáhá. Vymezení zásahu je nezbytnou náležitostí takové žaloby, přičemž jeho nedostatek může vést až k jejímu odmítnutí dle § 37 odst. 5 s. ř. s. Žalobce totiž vymezením nezákonného zásahu vytyčí v hrubých obrysech mantinely nezbytného zjišťování skutkového stavu a jeho právního posouzení. Uvedené kontrastuje s řízením o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.), v němž je dané správní rozhodnutí, zpravidla ve spojení s postupem správního orgánu předcházejícím jeho vydání, předmětem přezkumu v iniciovaném soudním řízení; vymezení předmětu takového řízení je zde tedy dáno apriorně, přičemž žalobce pouze identifikuje napadené rozhodnutí, případně označí ty z výroků, které napadá. Uvedené je toliko jedním ze znaků podstatné odlišnosti obou zmíněných žalobních typů. Je nezbytné mít na zřeteli, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je jakožto žalobní typ subsidiární ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (odvozeně tedy také vůči žalobě na ochranu proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s.), z čehož plyne, že má sloužit jako prostředek soudní ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob vůči principiálně méně formalizovaným projevům výkonu veřejné moci. Řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem se (rovněž s přihlédnutím k výrokovým modalitám meritorního rozhodnutí soudu) svou povahou spíše blíží nalézacímu civilnímu řízení soudnímu o negatorní (zápůřčí) žalobě nežli přezkumnému řízení o žalobě proti rozhodnutí, které může v důvodných případech vyústit leda v kasaci rozhodnutí, deklaraci jeho nicotnosti nebo moderaci uložené pokuty. Je proto nabíledni, že aby soudy ve správním soudnictví mohly prostřednictvím rozhodování o zásahových žalobách adresátům veřejné správy poskytovat ochranu jejich veřejných subjektivních práv skutečně efektivně, nesmí ve jménu vlastní vázanosti žalobním vymezením zásahu aplikovat při interpretaci žaloby slepý textualistický přístup bez přihlédnutí ke kontextu té které žaloby jakožto významového (byť zpravidla strukturovaného) celku. Opačný přístup by totiž nezřídka mohl vést k přemíře formalizace tohoto žalobního typu a v konečném důsledku tedy i k iluzornosti jím poskytované soudní ochrany. Takový nežádoucí důsledek nastal podle názoru Nejvyššího správního soudu právě v nyní posuzované věci.

[22] Krajský soud při interpretaci žaloby, přesněji při interpretaci toho, co stěžovatelka označuje za nezákonný zásah, vyšel z textu odst. 1 žaloby ve znění: *„Nezákonným zásahem rozumíme odmítnutí místně příslušného správce daně vydat úplný soupis správního spisu.“* V odůvodnění napadeného rozsudku se přitom striktně přidržoval formulace „úplný soupis správního spisu“, z níž v podstatě učinil pojem svého druhu nehledě na to, že stěžovatelka v žalobě pro účely zorientování se ve správním spisu (což zcela jasně deklarovala jako účel předmětné žádosti vznesené na jednání u žalovaného dne 24. 10. 2018) označila za dostačující například i poskytnutí tiskové sestavy ADIS-EPI-016. Nadto stěžovatelka v prvním doplnění žalobní argumentace (ze dne 3. 1. 2019) výslovně uvedla, že její žádost vůči žalovanému o poskytnutí zmíněné tiskové sestavy (resp. soupisu všech písemností, či úplného soupisu správního spisu), a tudíž logicky i žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, je vedena snahou o kontrolu úplnosti správního spisu. Krajský soud však pojal slovní spojení „úplný soupis správního spisu“ zcela formálně, což vyplývá i z jeho konstatace, že *„žalobkyně neoznačila za nezákonný zásah nevydání sestavy ADIS-EPI-016 ani nevydání všech soupisů jednotlivých částí správního spisu, nýbrž výhradně nevydání soupisu všech písemností ze správního spisu za období od 1. 1. 2014 do 24. 10. 2018.“* To i přesto, že si krajský soud očividně byl vědom, jakou snahou je stěžovatelka vedena, když sám v odst. 41 větě páté odůvodnění rozsudku uvedl, že *„[v]ydávání takovýchto tiskových sestav by podle přesvědčení soudu nemohlo vést k žalobkyní deklarovanému cíli v podobě ověření obsahu a úplnosti správního spisu, neboť u žádné takové sestavy by neexistovala jakákoli záruka toho, že skutečně obsahuje úplný soupis všech písemností založených ve správním spisu“* (zvýraznění doplněno). Krajskému soudu tak muselo být jasné, že stěžovatelce ve skutečnosti nešlo o to, aby žalovaný nově vytvořil jakýsi nadstandardní a neobvyklý dokument označený jako „soupis všech písemností ze správního spisu“, ale, materiálně vzato, o zjištění, jaké všechny písemnosti se ve správním spisu nacházejí. Dokladuje to ostatně výtku, kterou krajský soud v odst. 34 napadeného rozsudku adresoval (byť jen *obiter dictum*) žalovanému: *„žalovaný mohl ve vztahu k žalobkyni projevit větší vstřícnost, vyložit její žádost o soupis všech písemností ze správního spisu jako žádost o soupisy všech částí spisu, které se jakkoli dotýkají aktuálně kontrolovaných daní, a tyto soupisy jí vydat. Možná by tím žalovaný předešel tomuto soudnímu sporu.“* Sám krajský soud ovšem postupoval obdobně neprávě.

[23] Dále si nelze nevšimnout, že krajský soud v odst. 38 napadeného rozsudku připustil, že žalovaný má s ohledem na čl. 19 odst. 5 písm. b) Spisového řádu Finanční správy České republiky vést stručný obsah spisu, který může mít podobu přehledu jednotlivých částí spisu, z nichž každá pak v souladu s daňovým řádem má obsahovat soupis všech písemností v ní založených. Podle Nejvyššího správního soudu z tohoto vyplývá, že pokud by žalovaný stěžovatelce poskytl kombinaci zmíněného „stručného obsahu spisu“ a k tomu odpovídající souhrn soupisů všech písemností jednotlivých částí spisu, byl by i takovýmto postupem materiálně naplněn stěžovatelčin požadavek. V důsledku nemístně restriktivní a ryze textuální interpretace žaloby se však krajský soud takovou eventualitou dále nezabýval, ač se očividně nabízela a stěžovatelka v žalobě na povinnosti žalovaného dle spisového řádu výslovně upozorňovala.

[24] Výše zmíněné pochybení krajského soudu spočívající v příliš restriktivní interpretaci žaloby se následně logicky stalo (chybnou) premisou pro závěr, že není-li podle názoru soudu tisková sestava ADIS-EPI-016 totéž co „soupis všech písemností založených

pokračování

ve správním spisu“, pak nemůže být odepření jejího poskytnutí stěžovatelce nezákonným zásahem žalovaného. Pokud stěžovatelka v žalobě výslovně označila poskytnutí předmětné tiskové sestavy za způsob svého uspokojení v intencích podané zásahové žaloby, měl krajský soud v první řadě vyhodnotit jako indicii materiální povahy požadavku na poskytnutí „úplného soupisu správního spisu“, namísto toho aby stěžovatelce vysvětloval, že se mýlí co do vypovídací hodnoty této tiskové sestavy. Nadto Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, z čeho jiného nežli z prostých (důkazy nepodložených) tvrzení žalovaného jakožto účastníka řízení dospěl krajský soud ke skutkovým zjištěním prezentovaným v odst. 41 napadeného rozsudku, a sice že obsah tiskové sestavy *„závisí na zadaných vstupních kritériích, která se ve výstupu nezobrazují a nejsou ani zpětně ověřitelná, a také na přístupových oprávněních jednotlivých pracovníků správce daně“*, a že tedy *„nemusí obsahovat všechny písemnosti založené v příslušném správním spisu, neboť nelze zjistit, jaká kritéria byla při vytváření této sestavy zadána.“* K těmto aspektům fungování informačního systému ADIS nebylo v řízení před krajským soudem prováděno jakékoli dokazování, a jedná se tedy o zjištění důkazně nepodložené. Současně nelze tvrdit, že by to byly skutečnosti, které strany řízení o žalobě prohlásily za nesporné. Krajský soud proto pochybil, pokud uvedená skutková tvrzení žalovaného přijal bez dalšího za svá skutková zjištění.

[25] Nejvyšší správní soud se dále neztotožňuje s krajským soudem ani v jeho právním názoru, že limitací pro úvahy o zákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v neposkytnutí tiskové sestavy ADIS-EPI-016 je úprava nahlížení do spisu obsažená v § 66 daňového řádu. 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 nabíledni, 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 dostat 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, převážit 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.

[26] Nejvyšší správní soud zde pro přehlednost shrnuje, že ve světle uplatněné kasační argumentace shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným v důsledku tzv. jiné vady řízení před soudem (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), která spočívala v nesprávné interpretaci žaloby jakožto celku ze strany krajského soudu. Od uvedeného pochybení se pak nevyhnutelně odvíjí veškeré další, výše vytknuté, nedostatky napadeného rozsudku.

[27] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo než napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V dalším řízení bude na krajském soudu, aby znovu posoudil důvodnost žaloby prizmatem názoru Nejvyššího správního soudu, tedy aby žalobu interpretoval jakožto celek a neomezil se na čistě textuální vymezení žalovaného nezákonného zásahu. Přitom bude krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze s jistým zestručněním vyjádřit tak, že daňový subjekt má právo na to, aby mu správce daně poskytl přehled o všech písemnostech správního spisu. Zejména bude na krajském soudu, aby zjistil vypovídací hodnotu tiskové sestavy ADIS-EPI-016 co do poskytnutí přehledu o všech písemnostech spisu, neboť právě požadavek na poskytnutí této sestavy byl základem následné stěžovatelčiny zásahové žaloby.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 6. února 2020

Došková

JUDr. Miluše

předsedkyně senátu