



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci

žalobkyně: **METALFORM spol. s r. o.**
sídlem Dr. E. Beneše 1497/21, 792 01 Bruntál,
zastoupená Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, Předměstí, 746 01 Opava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o určení nezákonnosti zásahu, na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobní tvrzení a stanovisko žalovaného:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 22. 2. 2022 domáhala určení, že nevydání tiskové sestavy ADIS – EPI – 016 bylo nezákonným zásahem. Dále se domáhala uložení povinnosti žalovanému vydat tiskovou sestavu ADIS – EPI – 016 v požadovaném členění, a to za dobu od 1. 1. 2018 do dne rozhodování soudu. Žalobkyně uvedla, že u ní probíhá daňová kontrola, v jejímž průběhu opakovaně nahlížela do správních spisů a opakovaně zjistila nedostatky v jejich vedení, proto dne 20. 9. 2021 při

ústním jednání požádala o vydání tiskové sestavy ADIS – EPI – 016. Ačkoliv se jedná o standardní tiskovou sestavu, nebyla jí vydána. Na vydání sestavy ADIS – EPI – 016 je závislé seznámení se s obsahem správního spisu v probíhající kontrole. Tvrzení žalovaného, že sestava ADIS – EPI – 016 je nepoužitelná pro zjištění obsahu spisu a že obsah této sestavy je závislý na přístupových právech úředních osob, není pravdivé, protože žalobkyni je lhostejné, kdo, s kterými konkrétními přístupovými právy sestavu vytvoří, neboť ji žádá po správci daně. Naopak sestava ADIS – EPI – 016 je velmi užitečná pro poplatníky i pro soudní přezkum, protože jde o tiskovou sestavu, která má minimum filtrů a písemnosti jsou zde skutečně řazeny podle data, bez ohledu na to, na jakou daň nebo pod jakým kódem číselníku byla písemnost zaevidována.

2. V replice žalobkyně zdůraznila, že jí jde především o vedení spisu obecně, teprve až sekundárně o spisy v kontrole, neboť největší nepořádek je ve vyhledávací části spisu, tedy tam, kam nemá daňový subjekt žádný přístup, a v listinách, které nejsou použity jako důkaz v daňové kontrole, a tedy nikdy nebudou součástí přezkumu. Žalobkyně poukázala na to, že vydáním soupisů částí spisu nebyla splněna povinnost daná zákonem a toto vydání nemá vliv na její požadavek na sestavu ADIS – EPI – 016, neboť v posuzované věci existují tři zcela rozdílné soupisy jedné a téže vyhledávací části spisu, jak žalobkyně dovozuje v jiném řízení (vedeném pod sp. zn. 25 A 32/2022). Žalobkyně zdůraznila, že interní povaha sestavy není na překážku vydání této sestavy, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 187/2019. Nesouhlasila ani s argumentem pro nevydání sestavy spočívající v tom, že obsahuje skutečné názvy písemností, což je podle žalobkyně naopak správný postup.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že zde není přípustitelné tvrzení nezákonného zásahu. Nevydáním žalobkyní požadované sestavy ADIS – EPI – 016, ale na místo toho soupisu všech částí spisu, včetně označení písemností v nich zařazených, správce daně neupřel žalobkyni právo nahlížet do spisu, právo na předložení a nahlédnutí do části spisu týkající se jejích práv a povinností, právo na nahlédnutí do soupisu písemností uvedených ve vyhledávací části spisu či právo na vydání soupisu jednotlivých částí spisu, které jí byly v rozsahu jejích požadavků vydány. Sestava ADIS – EPI – 016 je technickým výpisem využívaným výhradně pro vnitřní potřebu správce daně. Pro účely nahlížení do spisu ve smyslu ustanovení § 66 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“) je ve spisové službě ADIS – EPI – 016 realizována možnost tisku soupisu obsahu spisu/části spisu, a tento soupis obsahu spisu/části spisu splňuje náležitosti stanovené daňovými předpisy. Poukázal dále na to, že podle stanoviska Generálního finančního ředitelství, odboru daňových informačních systémů, z 3. 6. 2020, nemůže sestava ADIS – EPI – 016 zprostředkovat kompletní přehled o všech písemnostech správního spisu, její obsah se může lišit v závislosti na zadaných vstupních kritériích a na přístupových právech pracovníka, který ji vytvořil, a navíc může obsahovat úplné názvy písemností z neveřejné části spisu včetně údajů, které nejsou určeny pro zobrazení daňovým subjektům. Sestava ADIS – EPI – 016 není součástí daňového spisu. Může být vytvořena v části informačního systému ADIS, upravující obecnou evidenci písemností vytvořených a došlých žalovanému, nikoliv v části systému ADIS určené pro vedení daňových spisů. Obecná evidence písemností vytváří operativní sestavy s ohledem na různá přístupová práva jednotlivých pracovníků správce daně. Sestava ADIS – EPI – 016 nespĺňuje požadavky kladené daňovým řádem na soupis části spisu, neboť v ní není uvedena společná spisová značka, nebo obsahuje skutečnosti, které jsou v rozporu

s ustanovením § 66 odst. 2 daňového řádu. Na závěr žalovaný uvedl, že nevydáním požadované sestavy, ale na místo toho soupisu všech částí spisu včetně označení písemností v nich zařazených, správce daně nijak nepochybil.

Posouzení krajským soudem:

4. Ze shodných skutkových tvrzení a předložené spisové dokumentace krajský soud zjistil, že žalobkyně podala dne 24. 6. 2019 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, a proto ji vyzval dne 18. 7. 2019 k odstranění pochybností. Z důvodu přetrvávajících pochybností byla dne 11. 10. 2019 za květen 2019 zahájena daňová kontrola v omezeném rozsahu. Dne 15. 9. 2021 sdělil správce daně žalobkyni výsledek dosavadního kontrolního zjištění a současně jí stanovil lhůtu k vyjádření, proti čemuž se žalobkyně odvolala. Dne 20. 9. 2021 na ústním jednání žalobkyně vyžádala mj. sestavu ADIS – EPI – 016, kterou jí však správce daně nevydal a na místo této sestavy jí vydal elektronický soupis spisu veřejné a vyhledávací části a analogickou podobu veřejné a vyhledávací části spisu. Dále, dne 4. 10. 2021, vydal žalobkyni písemnosti evidované v části spisů vyměřovací, registrační, vymáhací, majetkové daně a kontrolní.
5. Po ukončení daňové kontroly dne 28. 3. 2021 byl vydán dne 30. 3. 2021 dodatečný platební výměr.
6. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.* Podle § 82 s. ř. s. *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobkyně pouze určení, že zásah byl nezákonný.*
7. Judikatura správních soudů vytvořila algoritmus, podle kterého je nutno při posouzení zásahové žaloby postupovat (včetně otázky, kdy je na místě tuto odmítnout a kdy zamítnout), vycházející z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160, který sice byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II ÚS 643/18, neboť Ústavní soud nesouhlasil s tím, jak v uvedeném rozhodnutí rozšířený senát posoudil běh lhůt k podání žaloby v případě neukončeného trvajících zásahu, ovšem v navazujícím nálezu ze dne 14. 8. 2019 sp. zn. II ÚS 2398/18 se k samotné metodologii postupu při posuzování přípustnosti a důvodnosti zásahové žaloby přihlásil. Tato je používána i v následujících rozhodnutích správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek z 12. 7. 2018 č. j. 2 As 93/2016 – 138 a další). Algoritmus se skládá z těchto kroků. První krok: soud si musí ozřejmit, jaké jednání veřejné zprávy žalobce označuje za nezákonný zásah, zda, kdy a za jakých okolností se takto specifikované jednání vskutku odehrálo, příp. zda, kdy a za jakých okolností se udály další skutečnosti rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby a zda může vzhledem ke své povaze a povaze jeho původce či jiným okolnostem zjevně a nepochybně být zásahem ve smyslu legislativní zkratky použité v § 84 s. ř. s. Nemůže-li zjevně a nepochybně být zásahem, soud žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Druhý krok: soud zkoumá přípustnost podle § 85 s. ř. s. části věty před středníkem. Zjistí-li soud, že žalobce měl jiné právní prostředky k ochraně nebo nápravě k dispozici, avšak nevyužil jich, musí být

[Sem zadejte text.]

žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. Třetí krok: soud zkoumá včasnost žaloby podle lhůty uvedené v § 84 odst. 1 s. ř. s. Čtvrtý krok: soud zkoumá její důvodnost ve smyslu citovaného § 82 s. ř. s.

8. Kritéria pro určení toho, zda určitý úkon je nezákonným zásahem, vyplývají přímo z § 82 s. ř. s. a jsou jimi: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li splněna byť jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 1/2005 – 65 ze 17. 3. 2005).
9. Krajský soud se v souladu se shora uvedeným algoritmem nejprve zabýval tím, zda označené jednání žalovaného není jednáním, které by zjevně a nepochybně nebylo zásahem; toho se domáhal žalovaný. Krajský soud dospěl k závěru, že nikoli, neboť ani povaha označeného jednání (nevydání tiskové sestavy), ani povaha jeho původce, ani žádné jiné okolnosti na první pohled nevyklučují, aby označené jednání zásahem bylo. Konečně nevydání úplného soupisu správního spisu, čehož se žalobkyně žádostí o vydání požadované tiskové sestavy implicitně domáhá, již bylo přezkoumáváno správními soudy coby možný nezákonný zásah, a to věcně (viz oběma účastníky citovaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2019 č. j. 15 A 240/2018 – 77 a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020 č. j. 2 Afs 187/2019 – 49).
10. K nevydání požadované sestavy došlo dne 20. 9. 2021, nicméně se jedná o trvajících zásah, u kterého se neuplatní dvouměsíční lhůta pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. (viz cit. náleží Ústavního soudu II. ÚS 635/18). Žaloba byla proto podána včas.
11. Právo žalobkyně požadovat soupis spisu vyplývá z § 66 daňového řádu, jak bude blíže rozvedeno dále, kde daňový řád žádné opravné prostředky k dispozici nedává a žaloba je tak přípustná podle § 85 s. ř. s.
12. Soud se dále zabýval důvodností žaloby. Právo na soupis všech písemností daňového spisu v materiálním smyslu, tedy právo na přehled o existenci (nikoliv nutně obsahu) skutečně každé písemnosti, která je do daňového spisu zařazena, vyplývá zejména z § 66 daňového řádu, upravující právo daňového subjektu nahlédnout do spisu vyjma části vyhledávací, resp. za podmínek § 66 odst. 3 daňového řádu i do této části. Toto právo v sobě zahrnuje rovněž právo nahlédnout do soupisu písemností, který je správce daně povinen podle § 64 odst. 5 daňového řádu vést. K těmto závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2020 č. j. 2 As 187/2019 – 49, bod 25, kterého se oba účastníci řízení dovolávají. To, že daňový subjekt má právo nahlédnout do všech částí spisu, s omezeními ve vztahu k části vyhledávací, a právo nahlédnout do soupisu všech písemností, které jsou založeny ve spisech, však v sobě nezahrnuje právo daňového subjektu na poskytnutí jedné konkrétní evidence, resp. tiskové sestavě ADIS – EPI – 016, neboť daňový řád formu, již má být daňovému subjektu umožněno zjistit skutečný a úplný rozsah daňového spisu, neupravuje. Je pouze na správci daně, jakým způsobem dostojí své povinnosti mít v každé části spisu soupis všech písemností, které jsou v ní uloženy, tak aby daňový subjekt mohl své právo do spisu nahlížet realizovat. Pokud v posuzované věci žalovaný vydal, ať již v analogové podobě nebo elektronické podobě, soubor všech částí

Shodu s prvopisem potvrzuje T. B.

spisu a ke každé této části soupis všech písemností, jež tato obsahuje, což mezi účastníky není sporné, zásadně tím konzumoval právo žalobkyně na nahlédnutí do spisu. Konečně, ani žalobkyní opakovaně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 187/2019-49 nesvědčí o tom, že by žalobkyně mohla požadovat vydání jedné a konkrétní evidence, zde předmětné tiskové sestavy, když v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud pouze potvrdil právo daňového subjektu nahlížet do spisu a dostat uvedené soupisy; výslovně připustil, že v individuálních případech se právo daňového subjektu na formu soupisu všech písemností daňového spisu může odlišovat. Konkrétně uvedl, že: „*daňový řád neupravuje formu, již má být daňovému subjektu umožněno zjistit skutečně a úplně rozsah správního spisu, a proto si 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* (pozn. soudu, což je posuzovaný případ). *Dále lze právo daňového subjektu uspokojit např. 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 požadovaného správního spisu* (tj. rovněž posuzovaný případ). *Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že jedině postupování 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 jednu 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 Nejvyšší správní soudu převážít argument interní povahy systému ADIS a jeho výstupu 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“.*

13. Měla-li žalobkyně v posuzované věci za to, že vyhotovení stručného přehledu daňového spisu podle čl. 19 odst. 5 písm. b) Spisového řádu Finanční správy ČR spolu se soupisem všech písemností pro každou část správního spisu, nenaplní její právo na nahlížení do spisu a že tuto roli v posuzované věci může splnit pouze a jedině tisková sestava ADIS – EPI – 016, pak byla povinna obě tyto argumentační linie tvrdit a prokázat, a to zcela konkrétními skutečnostmi a argumenty, nikoliv obecným poukazem na to, že „je nepořádek ve spise“, a proto by mohl být předložený přehled a soupisy neúplný či nesprávný či jinak pokřivený. Řízení před správními soudy je totiž ovládáno zásadou dispoziční a soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti, postupu a rozhodování správních orgánů (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011 č. j. 7 Azs 79/2009 – 84). Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008 – 78 též výslovně uvedl: „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane, čím je žalobní bod byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, není naprosto na místě, aby soud se žalobci spekulativně domýšlel další argumenty, či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by funkci žalobcova advokáta“ (viz bod 32 odůvodnění). Není proto na místě, aby krajský soud porovnával soubor částí spisu a soupis písemností v nich obsažených, které byly žalobci předány, s možnostmi tiskové sestavy ADIS – EPI – 016, když žalobkyně konkrétně neuvedla, proč má za to, že její právo*

nahlédnout do spisu ve světle shora uvedeného významu nebylo naplněno. Ostatní žalobkyní přednesené argumenty, tedy kdo má přístupová práva a irelevantnost interní povahy požadované sestavy, jsou argumenty až následné, jejichž uvážení by přicházelo na řadu až po zodpovězení základní otázky, tedy zda právo žalobkyně nahlížet do spisu bylo či nebylo naplněno vydání přehledu daňového spisu a soupisu písemností v jeho každé jednotlivé části, a zejména, zda toto právo může naplnit pouze a jedině požadovaná sestava, jejíž nevydání by tak bylo nezákonné.

14. Dalším kritériem, které musí být naplněno, aby určité jednání státní správy bylo nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s., je kritérium zkrácení na právech adresáta tohoto jednání. Jak bylo rozebráno výše, právo na soupis písemností v každé části daňového spisu a na přehled částí daňového spisu vyplývá z práva nahlížet do spisu, zakotveného v § 66 daňového řádu. Judikatura Nejvyššího správního soudu obecně považuje odepření práva nahlížet do spisu za faktický úkon správního orgánu, kterým se pouze upravuje vedení řízení, a v takovém případě lze nezákonnost úkonu namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Samostatnou újmu na právech s reálným dopadem a tedy nezákonným zásahem může neumožnění nahlédnout do spisu představovat pouze výjimečně, když za takový případ judikatura dovodila např. znepřístupnění zásadních dokumentů, na jejichž základě je rozhodováno, či dlouho trvající nebo opakované znemožnění nahlížet do podstatné části správního spisu, čímž správní orgán zasahuje do práva jednotlivce na efektivní procesní obranu a v důsledku toho do práva na spravedlivý proces (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 1 Ads 392/2018-22 a judikatura zde citovaná, zejm. v bodě 26 odůvodnění). Totéž podle názoru krajského soudu platí i pro právo na vydání soupisu písemností, jako podskupiny práva nahlížet do spisu. I k naplnění kritéria zkrácení na právech má žalobkyně povinnost tvrzení a povinnost důkazní, kterou lze naplnit pouze tvrzením zcela konkrétních skutečností a právních argumentů. Ani zde však žalobkyně své povinnosti tvrzení nedostála. Argument nutnosti stále spis kontrolovat pro nepořádek v něm obsažený dostatečným tvrzením není, neboť z něj nevyplývá výjimečnost situace, která by dosahovala intenzity odepření práva na spravedlivý proces.
15. Vzhledem k tomu, že u posuzovaného jednání žalovaného není splněna podmínka nezákonnosti, a současně jím ani nedošlo ke zkrácení žalobkyně na jejích právech, nejsou proto naplněna kritéria nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Žaloba tak není důvodná a krajský soud ji zamítl podle § 87 odst. 3 s. ř. s.
16. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné důvodné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

[Sem zadejte text.]

Ostrava 21. července 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje T. B.