

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **KOVOŠROT - MORAVIA CZ a.s.**, IČO: 27416771
sídlem č. p. 22, Dobročovice
zastoupena daňovou poradkyní Punktum, spol. s r.o., IČO: 25380966
sídlem Otická 758/19, Předměstí, Opava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, Nusle, Praha 4

o žalobách na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

I. Žaloby se odmítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyni se vrátí zaplacený soudní poplatek ve výši 8 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Krajského soudu v Praze, a to do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobami na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá ochrany před procesními pochybeními žalovaného v průběhu daňové kontroly i po jejím ukončení. Ve všech případech se má jednat o trvalý zásah. Žalobkyně při nahlížení do správních spisů opakovaně zjistila nedostatky v jejich vedení.
2. Žalobou ze dne 7. 12. 2021 vedenou pod **sp. zn. 54 Af 22/2021** (dále jen „první žaloba“) žalobkyně brojí proti zásahu, který spatřuje v nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI-016, o níž kvůli nedostatkům ve vedení správních spisů žádala. Tato tisková sestava je plně použitelná jako úplný soupis spisů ve smyslu § 64 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Její výhodou je, že má minimum filtrů a písemnosti jsou v ní řazeny podle data bez ohledu na to, k jaké dani nebo pod jakým kódem číselníku byla písemnost zaevidována. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) sp. zn. 2 Afs 287/2019 (zřejmě myšlen rozsudek ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49) má daňový subjekt právo znát úplný soupis všech písemností, které o něm správní orgán shromáždil. Je obecně známo, že správní orgány mění obsahy spisů a přesouvají v nich listiny, aby obhájily doměrek, což dokládá případ řešený Ústavním soudem v nález ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18. Za těchto okolností je daňový subjekt nucen nepřetržitě vše kontrolovat, k čemuž potřebuje i sestavu ADIS-EPI-016. Žalobkyně se dále obsáhle zabývá sestavou ADIS-EPI-016 a vymezuje se vůči argumentaci

žalovaného ohledně této tiskové sestavy z jiných řízení před správními soudy. Žalobkyně se domáhá, aby soud určil, že nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI-016 je nezákonným zásahem a přikázal žalovanému, aby žalobkyni tuto sestavu za období od 1. 1. 2013 do dne rozhodování soudu v požadovaném členění vydal.

3. Žalobou ze dne 7. 12. 2021 původně vedenou pod **sp. zn. 51 Af 35/2021** (dále jen „druhá žaloba“) žalobkyně brojí proti nezákonnému zásahu, který spatřuje v nevydání tiskových sestav soupisů spisů. Žalovaný prý přerazuje písemnosti z vyhledávací části do obecné části spisu bez vyrozumění žalobkyně, která tak nemá možnost se s nimi seznámit. Především ale „zcela nečekaně“ vyrábí umělé soupisy spisů, v nichž jsou chyby a kterým chybí řada údajů. Žalobkyně proto žádala o standardní tiskové sestavy, které ale žalovaný nevydal. Ze Spisového řádu Finanční správy České republiky (dále jen „spisový řád“) dovozuje, že použití softwaru ADIS-EPI je pro žalovaného povinné. Vytváření „umělých soupisů“ je spojeno s úmyslnou manipulací s obsahem spisů a směřuje proti smyslu základních zásad daňového řízení: hospodárnosti, legitimního očekávání, jednoty správního rozhodování a legality. Žalobkyně má právo na úplný soupis spisu a informace v reálném čase, jak plyne z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod i rozsudků NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 99/2018-42, a ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49. Jelikož správní orgány manipulují s obsahem správních spisů, je žalobkyně nucena vše kontrolovat, k čemuž potřebuje přesné sestavy ze systému ADIS-EPI. Konkrétně v soupisu vyhledávací části spisu vytvořeném žalovaným chybí časový údaj o zařazení listiny do spisu, údaj o její formě, o přílohách a počtu listů. Dále chybí identifikace části spisu, řízení či skartační údaje, jak předepisuje čl. 17 odst. 5 spisového řádu. Uvedené vady činí ve svém souhrnu soupis prakticky nepoužitelným. Sestavy částí spisů generované systémem ADIS jsou standardní a jen ony zaručí, že daňový subjekt dostane soupisy části spisů v podobě, kterou předpokládá daňový řád. Žalobkyně se proto domáhá, aby soud určil, že nevydání tiskových sestav částí spisů je nezákonným zásahem, a přikázal žalovanému, aby žalobkyni vydal tiskové sestavy všech částí spisů za období od 1. 1. 2013 do dne rozhodování soudu.
4. Žalobou ze dne 7. 12. 2021 původně vedenou pod **sp. zn. 43 Af 35/2021** (dále jen „třetí žaloba“) žalobkyně brojí proti nezákonnému zásahu, který spatřuje v nesprávném a nezákonném způsobu evidence písemností ve vyhledávací části spisů. Písemnosti jsou evidovány nikoliv pod svými skutečnými názvy (protokol, úřední záznam, mezinárodní dožádání apod.), ale pod „nic neříkajícími“ označeními (interní písemnost, došlá písemnost, ostatní vlastní písemnost). Děje se tak v rozporu se správní praxí (obvyklým způsobem evidence písemností v ADIS v souladu s manuálem) a prostým lidským rozumem. Žalobkyně není v průběhu daňového řízení fakticky schopna zjistit stav svého spisu. Po vydání rozhodnutí a následném podání žaloby je přitom už pozdě na doplňování důkazů. Kontrolu vyhledávací části spisu má za daňový subjekt provést soud, jak potvrdil i NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51. „Maskování“ písemností je v rozporu se zásadami daňového řízení a právem daňového subjektu na informace v reálném čase. S ohledem na obecně známé manipulace se spisy je žalobkyně nucena vše neustále kontrolovat. K tomu je nutné, aby písemnosti ve vyhledávací části spisu byly přesně označeny. Žalobkyně se proto domáhá, aby soud určil, že označování písemností ve vyhledávací části spisů nicneříkajícími názvy „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“ či „došlá písemnost“ namísto jejich skutečného označení je nezákonným zásahem, a přikázal žalovanému, aby žalobkyni vydal tiskovou sestavu vyhledávací části spisů se skutečným označením písemností v ní zařazených.

5. Žalobou ze dne 7. 12. 2021 vedenou pod **sp. zn. 55 Af 28/2021** (dále jen „čtvrtá žaloba“) žalobkyně brojí proti nezákonnému zásahu, který spatřuje v zatajování důkazních prostředků v nalézacím řízení. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly navrhovala důkazy získané od jiných daňových subjektů, jiných správců daní nebo mezinárodním dožádáním. Nic z toho se však do spisu nedostalo. Správce daně má přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, včetně informací z jiných daňových řízení. Předmětem žaloby je „*Zápisnica o ústnom pojednávaní*“ ze dne 3. 3. 2020, č. j. 100582297/2020, sepsaná Daňovým úřadem Trnava, pobočkou Dunajská Streda, (dále jen „slovenský protokol“). Toto jednání se uskutečnilo na žádost žalovaného v přímé souvislosti s daňovou kontrolou u žalobkyně, přesto není ve spise. Šlo o svědeckou výpověď, jejíž provedení žalobkyně navrhovala. Žalovaný záměrně nezajistil její účast na tomto úkonu. Jde o klíčový důkaz, který se však žalovanému nehodí. Na tuto skutečnost upozornila žalobkyně v odvolání, ale nikdo na ni nereagoval. Nemůže přitom čekat na řízení o žalobě proti rozhodnutí, neboť v něm soud přezkoumává jen důkazy, které byly předmětem daňového řízení, nikoliv ty, které sice objektivně existovaly, ale byly správcem daně zatajeny, ani ty, o nichž se žalobkyně dozví po podání žaloby, ani ty z částí spisu, do nichž žalobkyně nemůže nahlížet. Na správce daně se neobrátila, neboť ten dosud navzdory žádostem žalobkyně nebyl ochoten vzít v úvahu skutečně vše, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně se tedy domáhá, aby soud určil, že zatajení výsledku svědka ze dne 3. 3. 2020, zatajení slovenského protokolu a jeho založení mimo správní spis je nezákonným zásahem, aby žalovanému přikázal zařadit slovenský protokol do správních spisů a seznámit žalobkyni s jeho hodnocením jako důkazu a aby obdobně postupoval u všech důkazních prostředků, které se dostaly do jeho sféry a které jsou nebo mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení vedeném se žalobkyní.
6. Usnesením ze dne 8. 2. 2022, č. j. 54 Af 22/2021-18, 51 Af 35/2021-19, 43 Af 35/2021-34 a 55 Af 28/2021-9, soud řízení o první, druhé, třetí a čtvrté žalobě spojil ke společnému projednání.
7. Žalovaný ve **vyjádření k žalobám** navrhl jejich odmítnutí, případně zamítnutí. Žalobkyně neuvedla, o jakou daňovou kontrolu se jedná. Patrně jde o kontrolu provedenou u žalobkyně v období od 13. 10. 2015 do 15. 3. 2021 na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2015, která byla ke dni podání žaloby ukončena. Na základě jejího výsledku vydal žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 15. 3. 2021, č. j. 1058884/21. Žalobkyně proti němu podala odvolání. Žalobkyně se v průběhu daňové kontroly též domáhala určení, že doměřovací řízení je nezákonné. V této věci rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84. Žádná ze žalob neobsahuje tvrzení, ze kterého by plynulo, že žalobkyně byla zkrácena na svých právech a na jakých.
8. K první a druhé žalobě žalovaný uvedl, že žádostem žalobkyně o poskytnutí soupisů a kopií písemností v průběhu daňové kontroly i po jejím ukončení vždy vyhověl, což dokládá odkazy na sedmnáct sdělení, jejichž přílohami byly požadované soupisy. Na žádost žalobkyně ze dne 8. 7. 2021 o zaslání soupisů písemností jednotlivých částí spisů ve formě tiskové sestavy ADIS-EPI-016 žalobkyni poskytl soupisy, které splňují požadavky § 64 odst. 5 daňového řádu (obsahují soupis všech do nich založených písemností, chronologicky seřazených, označených pořadovými čísly a vedených pod společnou spisovou značkou). Soupisy zasláné žalobkyni poskytují přehled o všech písemnostech týkajících se jejích práv a povinností zařazených do jejího spisu. Pouhá skutečnost, že soupisy nebyly žalobkyni poskytnuty v požadované formě, nepředstavuje zásah do jejích

práv. Žalobkyní citovaná judikatura spíše potvrzuje správnost postupu žalovaného. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly nevyužila práva nahlížet do spisu, ač tak mohl učinit její zástupce, který se dostavil v úředních hodinách do budovy žalovaného se žádostí o jednání. Žalobkyně žalovanému nikdy nesdělila, které písemnosti ve správním spisu postrádá. Zdejší soud se dostatečností vedení správního spisu zabýval v rozsudku č. j. 55 Af 13/2020-84.

9. Ohledně třetí a čtvrté žaloby žalovaný s odkazem na judikaturu NSS uvádí, že zásahovou žalobou se nelze domáhat ochrany proti nezákonnosti postupu správce daně spočívajícího v označování písemností a „zatajení důkazu“ v průběhu daňové kontroly. Ačkoliv podle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 188/2019-51 může nekonkrétní označení písemnosti ve vyhledávací části spisu být nezákonným zásahem, je třeba vzít v úvahu, že vzhledem k probíhajícímu odvolacímu řízení byla část písemností přerazena do veřejné části spisu. Nemůže se proto jednat o trvalý zásah. Vedení spisu bude také součástí odvolacího přezkumu. Otázka zákonnosti tohoto postupu by tak měla být zkoumána až v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci samé. Žaloba by měla být pro nedostatek podmínek řízení odmítnuta. Žaloba ve věci „zatajení důkazů“ je absurdní. Žalobkyní předložená písemnost nebyla žalovanému nikdy předložena ani slovenským daňovým úřadem, ani žalobkyní. Neplýne z ní, že by jednání před Daňovým úřadem Trnava proběhlo na základě dožádání či pokynu jiného správce daně. O tomto jednání se žalovaný poprvé dozvěděl z podání žalobkyně ze dne 9. 7. 2021, kterým doplnila své odvolání. Žalovaný o této písemnosti neměl povědomí, a proto nemohla být součástí správního spisu. Závěrem se žalovaný ohradil proti nařčení z manipulace se spisem.
10. Žalobkyně podala „**repliku a doplnění žaloby**“. Nesouhlasí s tím, že by probíhající odvolací řízení způsobovalo nepřipustnost projednávání žaloby. Smyslem zásahové žaloby ve vztahu k daňové kontrole je totiž ochrana před procesními pochybeními (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Žalobkyní jde především „o vedení spisů obecně, teprve až sekundárně o spisy v kontrole“. Největší „nepořádek“ je ve vyhledávací části spisů a v listinách, které nejsou použity jako důkaz v daňové kontrole, a proto nebudou zkoumány v rámci odvolacího řízení ani řízení o žalobě proti rozhodnutí. Zásahová žaloba je proto jedinou cestou, jak se domoci soudní ochrany. Samotné shromažďování listin ve vyhledávací části spisů může zkrátit práva daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51), který má právo na zpřístupnění listin v určitém čase (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40). Slovenský protokol vznikl na základě námitek žalobkyně vznesených do protokolu č. j. 4861085/19-2101-60561-208930 ze dne 5. 11. 2019. Také v rozsudku č. j. 55 Af 13/2020-84 zdejší soud uvedl, že mezinárodní dožádání bylo účelné a že i neformální e-mail je úkonem, který staví prekluzivní lhůtu. Žalovaný tento důkaz mohl zatajit díky přímé komunikaci se slovenskými úředníky. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nikdy neuvedla, co konkrétně ve spisech chybí, je tímto vyvráceno. Není též pravdou, že žalobkyně nevyužila práva nahlédnout do spisů. Než obdržela výsledky kontrolního zjištění, neměla o probíhající kontrole povědomí. Poté se opakovaně pokoušela zjistit úplný stav správního spisu, včetně nahlížení dne 5. 11. 2019 a dne 12. 4. 2022. Od počátku namítá tytéž vady ve vedení spisů. Judikatura, na niž žalovaný odkazuje, je nepřiléhavá, neboť vedení správních spisů lze samostatně napadnout zásahovou žalobou. Projednáváná věc je totožná jako v rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51. Žalovaný se nevyjádřil ke druhé žalobě, což potvrzuje, že nevydávání standardních soupisů správních spisů se děje úmyslně a je nezákonné. Třetí žalobu žalovaný bagatelizuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

žalobkyně na ní přesto trvá i pro případ, že by jejímu odvolání nebylo plně vyhověno. Žalobkyně do repliky vložila výňatek z vyhledávací části spisu, který neobsahuje jednoznačnou identifikaci čísla složky. Tato vada je nezávislá na tom, zda písemnost byla důkazem v daňové kontrole. Dále chybí datum a čísla listů. Údaje o částečném přerážení neříkají, kolik měla písemnost listů a kolik z nich bylo přeráženo. S ohledem na zákaz nahlížet do vyhledávací části spisů představuje její soupis pro daňový subjekt jediný nástroj kontroly, musí proto být bezchybný. U žádné písemnosti ve vyhledávací části spisů není uveden důvod utajování, což způsobuje nepřezkoumatelnost. Žalobkyně proto žádá soud, aby přezkoumal zákonnost dalšího utajování písemností ve vyhledávací části spisů.

11. Žalobkyně trvá na podaných žalobách. Jelikož jde o jeden zásah, který má různé formy a projevy, **doplnila další žalobní žádání:** (x) jednotlivé části správních spisů je nutno označit jedinečným číslem, opak je nezákonným zásahem; (xi) evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo časovou posloupnost nebo bez uvedení data je nezákonným zásahem; (xii) evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo software ADIS-EPI je nezákonným zásahem; (xiii) evidence písemností ve vyhledávací části spisů bez vyplnění počtu listů příloh je nezákonným zásahem; (xiv) evidence písemností ve vyhledávací části spisů bez uvedení konkrétního důvodu dle § 65 odst. 1 daňového řádu u každé zde zařazené písemnosti je nezákonným zásahem; (xv) používání ručních soupisů spisů nebo jiných sestav než schválených v dokumentaci ADIS-EPI je nezákonným zásahem; (xvi) zatajení e-mailu z 6. 3. 2020 je nezákonným zásahem; (xvii) utajování konkrétních písemností ve vyhledávací části spisů po ukončení kontroly je nezákonným zásahem.
12. Žalovaný následně podal **dupliku**. Uvedl, že body (x)-(xiv) nových žalobních žádání pouze konstatují, co je nezákonným zásahem při evidenci písemností, aniž by žalobkyně tvrdila, že se jich žalovaný dopustil a jak to žalobkyni zkrátilo na právech. K ostatním bodům obecně vysvětlil, že písemnosti se evidují v souladu se spisovým řádem v elektronických systémech spisové služby (např. ADIS-EPI) a samostatných evidencích dokumentů. Spisový řád stanoví údaje, které se o dokumentu vedou (mj. i počet listů a počet svazků příloh). Daňový spis je veden podle § 65 a § 66 daňového řádu a podle čl. 20 spisového řádu. Spisový řád je interním aktem a provádí daňový řád a zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoliv je pro zaměstnance žalovaného závazný, podstatné je, zda žalovaný naplnil literu zákona. Umožnil-li žalobkyni nahlížet do spisu v zákonem předpokládaném rozsahu, nemohl se dopustit nezákonného zásahu. Odchýlení se od interních aktů upravujících vedení spisu při zachování pravidel zákona může být pouze kázeňským proviněním. Žalobkyni na žádost vždy poskytl soupisy, které splňovaly požadavky § 64 odst. 5 daňového řádu. Ohledně petitu (xv) repliky žalobkyně zopakoval, že neposkytnutí soupisů v žalobkyní požadované formě není zásahem do jejích práv. Odmítl, že by jakékoliv písemnosti utajoval, body (xvi) a (xvii) repliky jsou proto nedůvodné.
13. Dne 22. 2. 2023 soud obdržel podání žalobkyně označené jako „**Replika 02 a doplnění žaloby**“. V reakci na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61, nahradila žalobkyně všechna dosavadní žalobní žádání šestnácti novými. Petit **první žaloby** upravila bodem XI na formulaci „*Nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI-016 je nezákonným zásahem.*“; petit **druhé žaloby** nahradila body XII („*Nevydání standardní tiskové sestavy ze SW ADIS-EPI soupisu písemností vyhledávací části spisu bylo nezákonným zásahem*“), XIII („*Opakované používání ručního soupisu kontrolní části spisů namísto sestavy schválené v dokumentaci ADIS-EPI a SŘFS bez prokázání zcela mimořádných*

okolností popsaných ve SŘFS bylo nezákonným zásahem“) a XIV („Evidence písemností ve vyhledávací části spisů ‚ručně‘ mimo předepsaný SW ADIS-EPI byla nezákonným zásahem“); petit **třetí žaloby** bodem V změnila na deklaraci „Označení písemnosti č.j. 4210059/15/2101-60561-209143 jako ‚ostatní vlastní písemnost‘, písemnosti č.j. 550859/16/2101-60561-208949 jako ‚došlá písemnost‘, písemnosti č.j. 1586202/16/2101-60561-208949 v soupisu obsahu vyhledávací části spisů je nezákonným zásahem“; a petit **čtvrté žaloby** změnila bodem XV na formulaci „Zatajení výsledku svědka dne 3. 3. 2020, zatajení zápisnice č.j. 100582297/2020 z 3. 3. 2020 sepsané DÚ Trnava, pobočka Dunajská Streda o tomto výsledku a její založení mimo správní spis bylo nezákonným zásahem“. Ostatní body tohoto podání mění či doplňují petity doplněné replikou.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

14. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 13. 10. 2015 zahájil žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2015, a to v rozsahu všech skutečností potřebných pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezené zdaňovací období. Oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 5. 3. 2021, č. j. 904499/21/2101-60561-208949, bylo žalobkyni doručeno 15. 3. 2021. K tomuto dni byla daňová kontrola ukončena. Proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 3. 2021, č. j. 058884/21/2101-50521-209471, podala žalobkyně dne 23. 4. 2021 odvolání.
15. Žalobkyně se podáním ze dne 8. 6. 2021, č. j. 3267472/21/2101-60561-208949, ohradila proti tomu, že žalovaný jí sdělením ze dne 15. 4. 2021, č. j. 1733018/21/2101-60561-208949, zaslal pouze část spisového materiálu. Namítla, že jí měly být zaslány i písemnosti dříve zařazené do vyhledávací části spisu, neboť vydáním platebního výměru pominuly důvody shromažďovat jakékoliv písemnosti v této části spisů. Dále se ohradila proti ručním soupisům spisů, které obdržela například jako přílohu sdělení ze dne 25. 11. 2019, č. j. 4993139/19/2101-50522-209106. Současně požádala mimo jiné o zaslání „skutečných“ soupisů jednotlivých částí spisů ve formě standardní tiskové sestavy z programu ADIS s uvedením počtu příloh, data vložení atd., včetně seznamu zkratk. U písemností „skrytých“ pod obecnými pojmy jako „Interní písemnost“, „Došlá písemnost“, „Ostatní vlastní písemnost“ apod. žádala uvést a zaslat informaci, o jaký typ písemnosti jde (dožádání, mezinárodní dožádání, protokol, úřední záznam atd.). Konečně žádala o zaslání tiskové sestavy ADIS-EPI-016 o veškerých písemnostech evidovaných u správce daně bez členění na jednotlivé části spisů, odpovědné osoby apod., chronologicky.
16. Na toto podání reagoval žalovaný sdělením ze dne 3. 8. 2021, č. j. 3899853/21/2101-60561-208949, kterým žalobkyni sdělil, že jí zasílá požadované soupisy jednotlivých částí spisů ve stavu ke dni 27. 7. 2021 s tím, že zasílá pouze ty soupisy částí spisů, u kterých je evidována změna ode dne 25. 11. 2019, kdy jí poskytl soupisy částí spisů od 1. 1. 2013 do 25. 11. 2019. U jiných částí spisu ke změně nedošlo, a proto je nezasílá. Opakovaně však zaslal soupis veřejné a vyhledávací části spisu k daňové kontrole. V této souvislosti konstatoval, že tyto části spisů splňují požadavky § 64 odst. 5 daňového řádu – obsahují soupis všech písemností do nich založených, jsou řazeny dle časové posloupnosti a označeny pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou. Písemnosti založené ve vyhledávací části jsou písemnostmi sloužícími výhradně pro interní potřebu správce daně podle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Podotkl též, že v případě částečně přeražených písemností z vyhledávací části spisu byly ve vyhledávací části ponechány tyto části písemností.

Splnění procesních předpokladů

17. Soud se zabýval tím, zda jsou splněny procesní předpoklady věcného projednání žalob, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak není.
18. Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
19. Podle § 82 s. ř. s. se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
20. Podle § 64 odst. 1 daňového řádu se písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu 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.
21. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu 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.
22. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací.
23. Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.
24. V projednávané věci žalobkyně brojí proti stále se rozšiřující paletě domnělých procesních pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly i po jejím skončení. Domáhá se tak ochrany proti nevydání soupisu (části) spisu v podobě požadované tiskové sestavy ze systému ADIS-EPI (první a druhá žaloba v původním znění); označování písemností v soupisu vyhledávací části spisu (třetí žaloba); absenci konkrétní písemnosti ve spise (čtvrtá žaloba v původním znění); různým tvrzeným vadám poskytnutých soupisů vyhledávací části spisu (replika) následně vztaženým ke konkrétním písemnostem a rozšířeným i na další části spisu (podání ze dne 22. 2. 2023). Společným prvkem všech podání žalobkyně v tomto řízení jsou tvrzení o manipulacích s obsahem spisů, maskování písemností, „tiché žurnalizaci“ či zatajování důkazů, které žalobkyni nutí neustále kontrolovat obsah správního spisu, který jí však žalovaný systematicky znemožňuje v úplnosti zjistit. Žalobkyně má přitom za to, že proti tomuto „procesnímu násilí“ jí v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci nebude poskytnuta dostatečná ochrana.
25. K ochraně proti postupu správce daně pomocí žaloby proti nezákonnému zásahu v kontextu daňové kontroly se vyjádřil rozšířený senát NSS v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, na něž odkazuje i žalobkyně. Uvedl, že touto žalobou „se lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.“, a sice „[v] první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena

nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).

26. Účelem zásahové žaloby tedy není paralelní ochrana práv v situaci, kdy se proti nezákonnostem v postupu správce daně lze bránit žalobou proti rozhodnutí. V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, NSS zdůraznil subsidiární roli zásahové žaloby, která „plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne“. Excesy, o nichž hovoří rozšířený senát v citovaném usnesení, jsou podle tohoto rozsudku vesměs „mimořádně invazivní úkony správce daně typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59), anebo třeba zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (srov. k tomu nález ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, EUROVIA, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti)“. NSS uzavřel, že „ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které **mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu**, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé **procesní úkony či opomenutí správního orgánu, jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí**“ (nález ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33). Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (viz shodně nález III. ÚS 2383/19, bod 35).“ (zdůraznění přidáno zdejšími soudem).

27. K tomu soud dodává, že „[e]xtenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení“ (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 85/2016-51). Pojetí správního soudu jako supervizora, který

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

průběžně monitoruje postupy správního orgánu, by navíc bylo rozporné s principem dělby moci.

28. Ve světle těchto závěrů přistoupil soud k posouzení projednatelnosti posuzovaných žalob. Soud se proto zabýval tím, zda má žalobkyně možnost se proti žalovaným nezákonnostem účinně bránit v rámci žaloby proti rozhodnutí ve věci, a pokud ano, zda žalované nezákonnosti nepředstavují natolik intenzivní a mimořádný zásah do její právní sféry, že je přesto namíste připustit zásahovou žalobu.
29. Měla-li by naopak žalobkyně možnost se proti tvrzené nezákonnosti bránit žalobou proti konečnému rozhodnutí a tato nezákonnost by nepředstavovala mimořádně intenzivní zásah do jejích práv, pak by bylo namíste žalobu proti nezákonnému zásahu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnout, jelikož zde chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 304/2019-39 a ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 As 292/2019-29). Tento postup je v souladu s rozsudkem NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, v němž rozšířený senát uvedl: *„Pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem ‚zásahem‘ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu.“* (zdůraznění přidáno zdejším soudem).
30. **První a druhou žalobou** žalobkyně brojí proti nezákonnému zásahu, který spočívá v nevydání soupisu (části) spisu v podobě požadované standardní tiskové sestavy ze systému ADIS-EPI. Žalobkyně zde cituje judikaturu správních soudů, která se na podkladě žalob proti nezákonnému zásahu zabývala obsahem práva daňového subjektu na nahlížení do daňového spisu.
31. V rozsudku č. j. 2 Afs 187/2019-49 NSS dovedl právo daňového subjektu 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“*. Současně konstatoval, že daňový řád neupravuje formu, již má být daňovému subjektu umožněno zjistit skutečný a úplný rozsah správního spisu, a proto se může v individuálních případech lišit. Připustil, že jednou z forem uspokojení tohoto práva daňového subjektu může být i tisková sestava ADIS-EPI-016, kterou požadovala i žalobkyně v projednávané věci, považoval však za nutné napřed dokazováním ozřejmit, jaké jsou možnosti této sestavy co do zprostředkování kompletního přehledu o všech písemnostech správního spisu, což ponechal na krajském soudu. Krajský soud v Ústí nad Labem v navazujícím rozsudku ze dne 29. 6. 2021, č. j. 15 A 240/2018-159, (pouze nad rámec nezbytného odůvodnění) konstatoval, že tisková sestava ADIS-EPI-016 kompletní přehled o všech písemnostech správního spisu zprostředkovat nemůže.
32. Judikatura obecně dovedla, že odepření nahlížení do daňového spisu je v obvyklých případech úkonem, 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. (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 85/2016-51).
33. To ovšem neplatí absolutně. Již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132, NSS uvedl: *„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.“ (zdůraznění přidáno zdejším soudem).

34. NSS dále v rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016-51 uvedl: „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 [...]. 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.“ (zdůraznění přidáno zdejším soudem).
35. Nevyhovění požadavku daňového subjektu na vydání sestavy ADIS-EPI-016 správní soudy již v minulosti coby nezákonný zásah posuzovaly také věcně. Krajský soud v Ostravě v nedávném rozsudku ze dne 21. 7. 2022, č. j. 25 A 30/2022-36, dospěl k závěru, že daňový subjekt **nemá právo na poskytnutí jedné konkrétní evidence** (sestavy ADIS-EPI-016), a doplnil, že jelikož 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“. Uzavřel, že vydal-li žalovaný soubor všech částí spisu a ke každé této části soupis všech písemností, jež obsahuje, zásadně tím dal průchod právu žalobkyně na nahlédnutí do spisu. Měla-li žalobkyně za to, že takový postup její právo na nahlížení do spisu nenaplní a že jej v posuzované věci může splnit pouze a jedině tisková sestava ADIS-EPI-016, měla obě tyto argumentační linie tvrdit a prokázat, a to zcela konkrétními skutečnostmi a argumenty. Doplnil, že žalobkyně ani nebyla tvrzeným zásahem zkrácena na právech.
36. Soud předesílá, že nikterak nezpochybňuje právo žalobkyně na soupis všech písemností správního spisu v materiálním smyslu, tedy právo mít přehled o existenci (nikoliv nutně obsahu) skutečně každé písemnosti, která je do správního spisu zařazena, jak o něm hovoří rozsudek NSS č. j. 2 Afs 187/2019-49. Klíčovou otázkou pro posouzení projednatelnosti posuzovaných žalob je však **intenzita** zásahu do tohoto práva žalobkyně. Z toho důvodu soud ponechává stranou otázku, zda by tisková sestava ADIS-EPI-016 či jiné standardní tiskové sestavy ze systému ADIS-EPI byly v tomto případě vhodnou formou uspokojení tohoto práva žalobkyně.
37. Nevydání soupisů spisů v žalobkyní požadované formě skutečně mohlo ztížit přehled žalobkyně o rozsahu daňového spisu, neboť nemusela získat informace o obsahu a rozsahu

daňového spisu v rozsahu, který zamýšlela. Žalobkyně nicméně od žalovaného některé soupisy spisů opakovaně na žádost obdržela, což nezpochybňuje. Právo žalobkyně získat přehled o rozsahu daňového spisu tedy bylo určitým způsobem realizováno, ač k tomu má žalobkyně řadu výhrad.

38. Nevydání soupisů spisu v žalobkyní požadované podobě však podle názoru soudu nelze (*nota bene* za situace, kdy žalobkyně soupisy spisů obdržela) postavit na roveň situaci, kdy je daňovému subjektu bezdůvodně odpíráno nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu a je mu šikanózně bráněno seznámit se se skutečnostmi, k nimž má právo se vyjádřit. Žalobkyně ostatně ani netvrdí, že by nevydání požadovaných sestav mělo natolik intenzivní dopady do její právní sféry. Tvrzení o nutné potřebě získat požadované tiskové sestavy žalobkyně zakládá na domnělé manipulaci se daňovým spisem.
39. Má-li žalobkyně za to, že nevydáním požadovaných tiskových sestav jí bylo odepřeno právo nahlížet do spisu, a bylo tak zasaženo do jejího práva na spravedlivý (řádný) proces, může se proti těmto pochybením správce daně bránit žalobou proti rozhodnutí ve věci. V tomto řízení se totiž soud zabývá procesními pochybeními správního orgánu a může jeho rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s. zrušit, pokud dojde k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, toto rozhodnutí nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu či zjištěný skutkový stav vyžaduje podstatné doplnění nebo pokud došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tak by tomu bylo i tehdy, pokud by bylo zjištěno, že žalobkyni nebylo umožněno řádně nahlížet do spisu a s tím spojené podezření o manipulaci s obsahem spisem by nebyl žalovaný schopen dodatečně vyvrátit, přičemž by bylo možné dovodit, že za takových okolností nelze např. žalobkyni vyčítat neunesení důkazního břemene v daňovém řízení, jež je třeba zrušením napadeného rozhodnutí znovuotevřít, aby žalobkyně dostala řádný prostor zpochybnit a svými důkazními návrhy vyvrátit důkazní prostředky, u nichž nebylo vyloučeno, že se součástí daňového spisu staly až v okamžiku, kdy již proti nim nemohla žalobkyně účinně brojit.
40. Z výše citované judikatury je navíc zřejmé, že ani žaloba proti nezákonnému zásahu není nástrojem permanentního dohledu nad zákonností počínání správních orgánů. Je tomu tak proto, že správní soudnictví slouží primárně k ochraně veřejných subjektivních práv, nikoliv k ochraně objektivního práva. Soudní řád správní je „*svojí povahou ,obránnou‘ normou. Není normou ,kontrolní‘, která by umožňovala komukoliv iniciovat, prostřednictvím podání žaloby ve správním soudnictví, kontrolu jakéhokoli úkonu veřejné správy. Má pouze zajistit poskytování právní ochrany v případech, kdy veřejná správa vstupuje do právní sféry fyzických nebo právnických osob.*“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS). Zákonnost rozhodnutí správního orgánu, opatření obecné povahy či jiného (formalizovaného či neformalizovaného) zásahu může správní soud zásadně přezkoumat na základě kvalifikovaného návrhu toho, kdo tvrdí, že do jeho veřejných subjektivních práv bylo správním aktem či jiným zásahem zasaženo, přičemž tento zásah musí být alespoň představitelný. Tam, kde nedochází k zásahu do právní sféry jednotlivce, ale zákon soudní ochranu nenabízí.
41. Soud proto první a druhou žalobu odmítl pro nedostatek podmínek řízení.
42. **Třetí žalobou** se žalobkyně domáhá ochrany proti zásahu, který spatřuje v nicneříkajícím označování písemností v soupisu vyhledávací části spisu.

43. Na svou podporu odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 188/2019-51, v němž NSS mimo jiné uvedl, že „[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“. Žalobkyně také vyzývá soud, aby „za ni“ překontroloval obsah vyhledávací části spisu, a to s odkazem na bod 47 tohoto rozsudku, v němž NSS uvedl: „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 přeřazena do ‚nevyhledávací‘ části spisu [...] 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.“
44. Dále odkazuje také na rozsudek č. j. 1 Afs 99/2018-42, v němž NSS uvedl: „Neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v tomto probíhajícím řízení. Především jde o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. [...] Aby účastník řízení mohl již v rámci probíhajícího řízení uplatňovat vyjmenovaná procesní práva, není v takových případech možné s obranou čekat až na vydání konečného rozhodnutí, ale je nutné mu poskytnout ochranu hned. Ochranu vyjmenovaných práv totiž žaloba proti výslednému rozhodnutí nemusí vůbec poskytnout.“
45. Argumentace těmito závěry není v projednávané věci zcela přiléhavá, a to s ohledem na odlišnou povahu tvrzeného zásahu. V případech citovaných rozsudků se žalobci bránili proti odepření vydání písemnosti z vyhledávací části spisu, neevidování a odepření vydání kopie komunikace s metodiky, zakládání písemností ve věci daňové kontroly stěžovatele do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání (č. j. 2 Afs 188/2019-51) či proti neposkytnutí konkrétních písemností z vyhledávací části spisu (č. j. 1 Afs 99/2018-42). Naproti tomu zásah v projednávané věci se týká označování písemností v soupisu vyhledávací části spisu, tedy způsobu vedení vyhledávací části spisu.
46. Nesprávné nebo nezákonné **vedení vyhledávací části spisu však nelze ve správním soudnictví napadat zásahovou žalobou**, neboť pochybení při jejím vedení nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 304/2019-39). NSS v tomto rozsudku shrnul: „Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod. může ve výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Proti takovému pochybení však správní soudy poskytují efektivní ochranu v řízení o žalobě proti rozhodnutí. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou [...]“.
47. Ačkoliv v rozsudku č. j. 9 Afs 85/2016-51 NSS připustil, že „nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně v skutku šikanózním způsobem brání stěžovatele při uplatňování jejich procesních práv nahlížet do spisu“, nenasvědčují okolnosti projednávané věci ani objektivně nahlížená žalobní tvrzení

tomu, že by žalovaný takto vůči žalobkyni postupoval. Ze správního spisu naopak vyplývá, že žalobkyni na její žádost opakovaně zaslal jak soupisy částí spisu, tak jednotlivé dokumenty z jeho veřejné části.

48. Případná pochybení ve vedení správního spisu správní soudy zohledňují v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci, o čemž svědčí například rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51. Zásahová žaloba neslouží k průběžné nápravě konkrétních nedostatků ve vedení správního spisu ještě za běhu daňové kontroly či daňového řízení.
49. Proto třetí žalobu soud s ohledem na nedostatek podmínek řízení rovněž odmítl.
50. **Čtvrtou žalobou** se žalobkyně domáhá ochrany před nezákonným zásahem, který spatřuje v zatajení konkrétního důkazu, výsledku svědka ze dne 3. 3. 2020 zaznamenaného ve slovenském protokolu, a v jeho založení mimo správní spis žalobkyně. Své tvrzení opírá o domněnku, že toto jednání se muselo uskutečnit na žádost žalovaného, neboť tento důkaz žalobkyně navrhovala. Žalovaný uvedl, že se o tomto jednání dozvěděl z podání žalobkyně, kterým doplnila své odvolání.
51. Jde-li o to, že žalovaný neakceptuje důkazní návrhy žalobkyně a selektuje pouze důkazy, které podporují jeho verzi událostí, jak naznačuje text žaloby, opakuje soud, že proti takovému postupu je namístě bránit se žalobou proti rozhodnutí ve věci, nedojde-li k nápravě již v řízení o odvolání. Postupoval-li by totiž žalovaný skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí, nemohly by skutkové závěry, na nichž je rozhodnutí ve věci založeno, obstát. Neučiní-li správní orgán k určité pro danou věc významné skutečnosti vůbec žádné dokazování, jde o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., případně je-li skutkový stav, z něhož správní orgán vycházel, neúplný, je to důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vadu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
52. S ohledem na uvedené soud za neprojednatelnou považuje také čtvrtou žalobu.
53. Jelikož soud všechny čtyři žaloby odmítl, nezabýval se již tím, zda připustí změnu žaloby, ať už tu navrženou v replice, nebo tu navrženou v podání ze dne 22. 2. 2023. Všechny výše uvedené důvody odmítnutí jsou totiž stejnou měrou platné i pro další zásahy doplněné těmito podáními. Jinými slovy, ani připuštění změny žaloby v té či oné podobě by na závěrech soudu nic nezměnilo. Soud vycházel z toho, že správní řízení směřující k vydání rozhodnutí nelze pomocí zásahové žaloby třístit na množství dílčích úkonů (zásahů), jejichž zákonnost bude jednotlivě posuzována v řízení o zásahových žalobách. Přesně takovou tendenci však podání žalobkyně vykazují. Žaloby ve změněném znění by tak soud musel tím spíše odmítnout.
54. V této souvislosti soud pro úplnost odkazuje na úvahy v žalobkyní předloženém rozsudku č. j. 25 A 32/2022-61, v němž Krajský soud v Ostravě poukázal na dvě judikatorní linie týkající se možnosti domáhat se ochrany před „nesprávným vedením daňového spisu“ prostřednictvím zásahové žaloby. K této judikatuře uvedl, že „[n]a jedné straně se vymezila proti pokusům napadat jako nezákonný zásah např. nesprávné či nezákonné vedení vyhledávací části spisu (§ 64 až § 66 daňového řádu), když Nejvyšší správní soud uvedl, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod. může ve výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Proti

takovému pochybení však správní soudy poskytují efektivní ochranu v řízení o žalobě proti rozhodnutí (§ 65 násl. s. ř. s.). Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou (viz cit. věc 9 Afs 85/2016, ELEKTRA PV, body 35 a 36, rozsudek ze dne 23. 8. 2016, č. 6 Afs 143/2016-38, věc UNICApasma, bod 22, rozsudek ze dne 29. 1. 2020 č. j. 10 Afs 304/2019-39). Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud dovodil, že omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat jako nezákonný zásah; záleží tak na intenzitě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132), a proto připustil jako zásah situaci, kdy je porušeno právo daňového subjektu na to, aby mu správce daně poskytl přehled o všech písemnostech správního spisu, když daňový subjekt má právo mít přehled o existenci (nikoliv nutně obsahu) skutečně každé písemnosti, která je do správního spisu zařazena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51).“ Názor, že by se v projednávané věci (tj. v případě první až čtvrté žaloby včetně replik, resp. návrhů na změnu žaloby) jednalo o „druhou skupinu úkonů“, ve vztahu k nimž Krajský soud v Ostravě v odkazovaném rozsudku dovodil projednatelnost zásahové žaloby, však zdejší soud nesdílí, ačkoliv se jedná o případy obdobné.

55. Judikaturou výše připuštěnou možnost domáhat se ochrany prostřednictvím zásahové žaloby proti úkonům daňového orgánu v rámci daňového řízení za situace, kdy daňový subjekt může proti tvrzeným nezákonnostem účinně brojit následně v žalobě proti rozhodnutí ve věci a kdy zároveň tvrzené nezákonnosti představují intenzivní a mimořádný zásah do jeho právní sféry, která vyvěrá výhradně z jeho procesně právního vztahu existujícího výhradně v rámci tohoto daňového řízení (tvrzené porušení pouze procesních práv), považuje zdejší soud za zcela výjimečnou a mimořádnou (platnou pro zjevné excesy daňových orgánů), nikoliv za jakýsi bílko šek pro procesní legitimaci k podání zásahové žaloby. Takový závěr by byl zcela v rozporu se systematickou s. ř. s. a vzájemným vztahem žaloby proti rozhodnutí a zásahové žaloby, kterou je možné podat pouze tehdy, není-li podání žaloby proti rozhodnutí možné (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2020, č. j. 5 As 201/2019-28). Zároveň by takový závěr porušoval princip, že ze soudního přezkumu jsou zásadně vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se pouze upravuje vedení řízení [srov. § 70 písm. c) s. ř. s.; v souvislosti s právem na nahlížení do spisu srov. např. usnesení NSS ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002-8, nebo rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 Afs 33/2009-43]. Účastník řízení si nemůže zvolit, jaký žalobní typ by byl pro něj výhodnější a jaký nakonec využije (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42).
56. Soud považuje navíc za obzvláště významné, že žalobkyně své tvrzení o zásahu do právní sféry spojuje výhradně se svými procesními právy v daňovém řízení, tj. v širším slova smyslu s právem na spravedlivý (řádný) proces. Toto právo je však spojeno s jejím procesně-právním vztahem mezi ní a daňovými orgány a neexistuje izolovaně. Tudíž se jejich ochrany může domáhat výhradně v rámci uvedeného daňového řízení. Nejedná se tak o situaci, kdy se daňový subjekt sice proti úkonům daňových orgánů může bránit prostředky následné ochrany proti rozhodnutí (odvolání, žaloba), avšak jejich úkon intenzivně a mimořádně zasahuje do některého z jeho práv, které nesouvisí s jeho postavením daňového subjektu či subjektu procesně-právního vztahu (typicky právo na soukromí či vlastnické právo). Jestliže tedy úkony daňového orgánu podle žalobkyně zasahují výhradně do jejích procesních práv (v projednávané věci těch, které souvisejí s vedením jejího daňového spisu), a to bez ohledu na to jak intenzivně a mimořádně, má

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

žalobkyně možnost tyto námitky uplatnit v odvolání či následné žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu. Pokud by bylo její tvrzení o mimořádném a intenzivním zásahu do některého z jejích procesních práv pravdivé, muselo by to z podstaty věci vést ke zrušení konečného rozhodnutí soudem. Jeho možnosti v rámci tzv. plné jurisdikce vést dokazování (srov. § 77 odst. 2 s. ř. s.) na straně jedné, a existence zákonných důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu v případech, kdy při zjišťování skutkové podstaty došlo k takovým vadám postupu správního orgánu, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, (srov. § 76 odst. 1 s. ř. s.) jednoznačně zpochybňují tvrzení žalobkyně, že se soud těmito vadami postupu daňových orgánů v řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí daňových orgánů nebude moci zabývat. Pokud by přitom takové vady sice nastaly, ale neměly za následek nezákonné rozhodnutí, není důvodu dovozovat, že by žalobkyně jen z toho důvodu musela mít možnost tyto ve výsledku nevýznamné procesní vady napadat zásahovou žalobou. V konečném důsledku totiž nijak do její právní sféry (definované hmotným, nikoliv procesním právem) nezasáhly.

57. Soud uzavírá, že má za to, že projednáním žalob v posuzované věci by si nepovoleně přisvojil roli supervizora pro spisovou službu finanční správy, kterážto mu zjevně nepřísluší. Podle zdejšího soudu z recentní judikatury NSS plyne (srov. rozsudek ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 165/2021-31), že pokud by žaloby žalobkyně meritorně projednal, zatížil by svůj rozsudek zmatečností.
58. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že žalobu v podobě, jak ji formuluje podání ze dne 22. 2. 2023, by soud patrně ani projednat nemohl. Přistoupil-li by totiž soud na to, že napadené úkony žalovaného jsou zásahy, a to zásahy trvajících, jak tvrdí žalobkyně, nebylo by v takovém případě možné se zásahovými žalobami domáhat **pouze** určení, že zásah byl nezákonný. Bylo by totiž třeba žalobu formulovat jako zápůřčí, jak tomu bylo u všech čtyř žalob v jejich původním znění (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 3. 2021, č. j. 6 As 108/2019-39). Volba adekvátní obrany je sice věcí žalobce, to ale neznamená, že může volně zaměňovat zápůřčí zásahovou žalobu a čistě deklaratorní žalobu. *„Jestliže zásah trvá (trvají jeho důsledky či hrozí jeho opakování) je na místě navrhnout soudu vydání výroku na plnění (zakazujícího či příkazujícího). Pokud byl zásah před podáním žaloby ukončen, může se žalobce domáhat určení, že zásah byl nezákonný. V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem tedy nemůže žalobce požadovat vydání určovacího výroku, že žalovaný zásah byl nezákonný, dokud tento zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí jeho opakování. Došlo-li k ukončení zásahu (netrvá zásah, jeho důsledky ani nehrozí jeho opakování), nelze se domáhat, aby soud zakázal správnímu orgánu pokračovat v porušování žalobcova práva a přikázal mu obnovit stav před zásahem.“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

59. Vzhledem k výše uvedeným úvahám soud žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro neodstranitelný nedostatek podmínky řízení odmítl, neboť v projednávané věci chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení samostatně žalovatelného nezákonného zásahu. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. výrokem II tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žaloby byly odmítnuty.

60. Jelikož byly žaloby odmítnuty, soud podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů vrátil výrokem III žalobkyni zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. března 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu