



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KOVOŠROT - MORAVIA CZ a. s.**, se sídlem Dobročovice 22, Dobročovice, zastoupené JUDr. Ivo Hamou, advokátem se sídlem nám. Minoritů 89/13, Krnov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2023, č. j. 54 Af 22/2021-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení nadepsaného usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2023, č. j. 54 Af 22/2021-58, jímž krajský soud odmítl jí podané žaloby proti tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného.

[2] Žalobou vedenou pod sp. zn. 54 Af 22/2021 (dále též jen „první žaloba“) stěžovatelka brojila proti zásahu žalovaného jakožto správce daně, který spatřovala v nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI-016 (dále jen „ADIS“, nebo „ADIS-EPI“), o niž žádala kvůli domnělým nedostatkům ve vedení správních spisů. Žalobou původně vedenou pod sp. zn. 51 Af 35/2021 (dále též „druhá žaloba“) stěžovatelka brojila proti nezákonnému zásahu, který vymezila jako nevydání tiskových sestav soupisů spisů (neobdržela standardní tiskovou sestavu, nýbrž ručně psaný soupis vyhledávací části spisu). Třetí žalobou, původně

vedenou pod sp. zn. 43 Af 35/2021, stěžovatelka brojila proti nesprávnému a nezákonnému způsobu evidence písemností ve vyhledávací části spisů. Písemnosti byly dle jejího názoru nezákonně evidovány nikoliv pod svými skutečnými názvy (protokol, úřední záznam, ...), ale pod nic neříkajícími označeními (interní písemnost, došlá písemnost apod.). Konečně žalobou vedenou pod sp. zn. 55 Af 25/2021 (dále též „čtvrtá žaloba“) brojila stěžovatelka proti nezákonnému zásahu žalovaného, jenž měl spočívat v zatajování důkazních prostředků v nalézacím řízení. Předmětem žaloby byla „Zápisnica o ústnom pojednávání“ ze dne 3. 3. 2020, č. j. 100582297/2020, sepsaná Daňovým úřadem Trnava, pobočkou Dunajská Streda (dále jen „zápisnice o ústním jednání“). Stěžovatelka se domnívá, že toto jednání se uskutečnilo na žádost žalovaného v souvislosti s její daňovou kontrolou, přesto nebylo součástí spisového materiálu. Usnesením ze dne 8. 2. 2022, č. j. 54 Af 22/2021-18, 51 Af 35/2021-19, 43 Af 35/2021-19, 55 Af 28/2021-9, krajský soud řízení o žalobách spojil ke společnému projednání.

[3] V doplnění žalob stěžovatelka uvedla, že ačkoli šlo o jeden zásah vedený jedním motivem, ten měl různé formy a projevy. Doplnila proto žalobu o další žalobní petity - jednotlivé části správních spisů je nutno označit jedinečným číslem, opak je nezákonným zásahem; - evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo časovou posloupnost nebo bez uvedení data je nezákonným zásahem; - evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo software ADIS-EPI je nezákonným zásahem; - evidence písemností ve vyhledávací části spisů bez vyplnění počtu listů příloh je nezákonným zásahem; - evidence písemností ve vyhledávací části spisů bez uvedení konkrétního důvodu dle § 65 odst. 1 daňového řádu u každé zde zařazené písemnosti je nezákonným zásahem; - používání ručních soupisů spisů nebo jiných sestav než schválených v dokumentaci ADIS-EPI, je nezákonným zásahem; - zatajení e-mailu z 6. 3. 2020 je nezákonným zásahem; - utajování konkrétních písemností ve vyhledávací části spisů po ukončení daňové kontroly je nezákonným zásahem.

[4] Dne 22. 2. 2023 obdržel krajský soud podání označené jako „replika 02 a doplnění žaloby“, v němž stěžovatelka nahradila 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 popsanych 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 deklaráci „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.

[5] Krajský soud zkoumal, s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, zda má stěžovatelka možnost se účinně bránit proti tvrzeným nezákonnostem 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

pokračování

přesto namíste připustit zásahovou žalobu. Dospěl přitom k závěru, že ve všech případech lze namítané nezákonnosti zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „ř. s.“.

[6] K první a druhé žalobě krajský soud přdestřel, že nikterak nezpochybňuje stěžovatelčino právo na soupis všech písemností správního spisu v materiálním smyslu, za klíčovou otázku projednatelnosti žalob však považoval intenzitu zásahu. Nevydání soupisu spisů v stěžovatelkou požadované formě sice skutečně mohlo ztížit její přehled o rozsahu daňového spisu, nicméně stěžovatelka od žalovaného některé soupisy spisu opakovaně obdržela, což ani sama nezpochybňuje. Její právo získat přehled o rozsahu daňového spisu tedy bylo určitým způsobem realizováno, ač k tomu má řadu výhrad. Nevydání soupisů spisu v požadované podobě nelze dle krajského soudu stavět na roveň situaci, kdy je daňovému subjektu bezdůvodně odepíráno právo nahlédnout do celého či podstatné části daňového spisu. Krajský soud zdůraznil, že stěžovatelka ostatně ani netvrdila, že by nevydání požadovaných sestav mělo natolik intenzivní dopady do její právní sféry. Krajský soud tak k prvními dvěma žalobám dovodil, že měla-li stěžovatelka za to, že nevydáním požadovaných tiskových sestav jí bylo odepřeno právo nahlížet do spisu, a bylo tak zasazeno do práva na řádný proces, může se proti těmto pochybením bránit žalobou proti rozhodnutí; odmítl je proto pro nedostatek podmínek řízení.

[7] Třetí žalobou se stěžovatelka domáhala ochrany před nicneříkajícím označováním písemností v soupisu vyhledávací části spisu. Krajský soud předeslal, že nesprávné nebo nezákonné vedení vyhledávací části spisu nelze ve správním soudnictví napadat zásahovou žalobou, neboť pochybení při jejím vedení nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39). Případná pochybení ve vedení správního spisu správní soudy zohledňují v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci, o čemž svědčí např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 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. Proto krajský soud s ohledem na nedostatek podmínek řízení odmítl i třetí žalobu.

[8] Čtvrtou žalobou se stěžovatelka domáhala ochrany před tvrzeným zásahem spočívajícím v zatajení konkrétního důkazu, výslechu svědka ze dne 3. 3. 2020 zaznamenaného ve slovenském protokolu a v jeho založení mimo správní spis stěžovatelky. Svě tvrzení opřela o domněnku, že toto jednání se muselo uskutečnit na žádost žalovaného, neboť tento důkaz sama navrhovala. Žalovaný však uvedl, že se o tomto jednání dozvěděl až z podání stěžovatelky, kterým doplnila své odvolání. Krajský soud sdělil, že kdyby šlo o situaci, kdy žalovaný neakceptoval důkazní návrhy stěžovatelky a selektoval pouze důkazy v její neprospěch, je namíste bránit se žalobou proti rozhodnutí, nedojde-li k nápravě již v odvolacím řízení. S ohledem na uvedené krajský soud posoudil i čtvrtou žalobu jako neprojednatelnou.

[9] Ke změnám žalob v replikách stěžovatelky krajský soud přdestřel, že se jimi nezabýval. Všechny uvedené důvody odmítnutí jsou totiž stejnou měrou platné i pro další zásahy doplněné těmito podáními. Ani připuštění změny žaloby by na závěrech krajského soudu nic nezměnilo. Krajský soud uzavřel, že projednáním žalob v posuzované věci by si nepovolně přisvojil roli supervizora pro spisovou službu finanční správy, která mu zjevně

nepřísluší. Pokud by žaloby projednal, zatížil by svůj rozsudek zmatečností (srov. rozsudek ze dne 16. 6. 2022, č. j. 3 Afs 165/2021-31).

[10] Pouze nad rámec krajský soud doplnil, že žalobu v podobě, jak ji formuluje podání stěžovatelky ze dne 22. 2. 2023, by patrně ani projednat nemohl. Přistoupil-li by totiž na to, že napadené úkony žalovaného jsou zásahy, a to zásahy trvajícimi, nebylo by možné se zásahovými žalobami domáhat pouze deklarace, že zásah byl nezákonný. Žalobu by bylo třeba formulovat jako žalobu zápůřčí, jak tomu bylo u všech čtyř žalob v jejich původním znění. Volba adekvátní obrany byla sice věcí stěžovatelky, to ale neznamená, že ta může volně zaměňovat zápůřčí zásahovou žalobu a deklaratorní zásahovou žalobu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48).

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[12] Stěžovatelka v úvodu kasační stížnosti popisuje tři obsahově naprosto rozdílné soupisy vyhledávací části spisů, které přiložila ke kasační stížnosti. Předestírá, že první (příloha č. 2 položky 47 sdělení č. j. 4729195/19/2101-60561-208949 ve veřejné části spisu) nemá data zařazení listin do spisu, nemá evidenci o počtu příloh a počtu listů; u většiny je poznámka o částečném přeřazení do veřejné části – není ovšem zřejmé, kolik a jakých příloh přeřazeno nebylo. Druhý soupis předložil žalovaný při nahlížení do spisu dne 12. 4. 2022. Jak je patrné, opět zde nejsou žádná data zařazení písemností, počty listů ani počty příloh. Na rozdíl od předchozího soupisu zde není ani jedna písemnost z toho předchozího, ani ty, které byly přeřazeny, ani ty, které nebyly. Třetí příloha je soupis všech spisů, jak byly předloženy krajskému soudu ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 13/2020. Liší se jak veřejná část, tak zejména část vyhledávací, která má toliko tři položky. Ani jednu z nich nelze nalézt v žádném z předešlých soupisů.

[13] Stěžovatelka namítá, že krajský soud považoval žalované úkony za trvajícící zásahy a že nesprávně dovodil, že deklaratorní žaloba je nepřípustná, neboť ochrany se může domoci žalobou proti rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatelka namítá rozdílné rozhodování soudů v totožných věcech a upozorňuje na to, že dva senáty téhož krajského soudu v jejich věcech zvolily zcela opačný přístup k otázce, zdali zásahy trvají nebo již skončily. Krajský soud ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 13/2020 výslovně stěžovatelku poučil, že s ohledem na ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru je zápůřčí žaloba nepřípustná. Takového poučení se ale stěžovatelce ze strany krajského soudu v tomto řízení nedostalo, a nebyla tak naplněna zásada předvídatelnosti soudního rozhodování.

[14] Stěžovatelka dále tvrdí, že v době ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru běželo dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu mezinárodní dožadání, a byla tedy stavěna prekluzivní lhůta (odkazuje na kasační stížnost ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 149/2023, bod 28). Stěžovatelka se domnívá,

pokračování

že rozhodnutí o stanovení daně lze vydat výhradně v prekluzivní lhůtě a nikdy mimo ni. V době, kdy je lhůta stavěna, nelze podle stěžovatelky vydat platební výměr. Pokud by naopak mezinárodní dožádání nebylo účelné, pak nestavělo lhůtu a v takovém případě byla daňová kontrola ukončena a platební výměr vydán již po uplynutí prekluzivní lhůty.

[15] Stěžovatelka k uvedeným námitkám uzavírá, že odmítnutím žalob bez předchozího poučení a odmítnutím změny žalobního typu a petitů zatížil krajský soud své rozhodnutí nepřezkoumatelností a zmatečností. Krajský soud rozhodoval pouze o 4 žalobních petitech, přičemž po návrhu z 22. 2. 2023 bylo těchto petitů 16.

[16] Stěžovatelka má dále za to, že by pro odůvodnění kasační stížnosti postačil odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 200/2017. Ten kromě přípustnosti zásahové žaloby na vedení spisu mj. dovodil, že takový zásah může mít své temporální účinky, tedy že klíčové z pohledu unesení důkazního břemene je zpřístupnění listin ze spisu také v určitém čase. Stěžovatelka považovala otázku přípustnosti podaných žalob za judikatorně vyřešenou, přičemž poukázala na četnou judikaturu správních soudů. Krajský soud se dle jejího názoru dopustil řady chybných závěrů, když uvedl, že použitá judikatura je nepřiléhavá, nebo že má na věc jiný právní názor.

[17] K první a druhé žalobě stěžovatelka předesílá, že tyto mají do značné míry společný cíl, jímž je získání přehledu o skutečném obsahu správního spisu. Stěžovatelka uvádí, že první žaloba je totožná s žalobou ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 25 A 30/2022 (kasační stížnost je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 157/2022) a druhá žaloba je totožná s žalobou ve věci vedené pod sp. zn. 25 A 32/2022 (kasační stížnost je vedena pod sp. zn. 5 Afs 16/2023). Jde zde o vytváření umělých ručních soupisů spisů namísto použití standardních tiskových sestav ze SW ADIS. Tyto ručně psané soupisy neposkytují informaci o datu zařazení písemnosti, počtu listů, počtu příloh, úplných jednacích číslech, údajích o přeřazení z vyhledávací části spisu. Stěžovatelka má za to, že nevydání požadovaných tiskových sestav porušilo její legitimní očekávání i zavedenou správní praxi. Použití tiskových sestav vychází přímo ze Spisového řádu Finanční správy ČR a ten zase z právních předpisů upravujících daňové řízení i vedení spisů u státních organizací. Tato argumentace byla uplatněna již v žalobě, zůstala však bez komentáře. Stěžovatelka považuje vedení spisu žalovaným za systematické, dlouhodobé a účelové porušování zavedené správní praxe s cílem znemožnit stěžovateli efektivní vedení daňového řízení a unesení důkazního břemene.

[18] Stěžovatelka dále rozporuje závěr soudu, že některé soupisy spisů opakovaně na žádost obdržela, a tedy že právo bylo určitým způsobem realizováno. Stěžovatelka se domnívá, že tak jako „*nikdo nemůže být částečně těhotný*“, ani právo konkrétně vymezené nemůže být realizováno částečně, nebo jak to soud eufemisticky nazývá „*určitým způsobem*“. Soupisy spisů buď obsahují veškeré údaje a jsou podle práva, nebo nejsou. Nic mezi tím podle stěžovatelky není.

[19] Stěžovatelka poukazuje na to, že v obecné rovině byla použitelnost tiskové sestavy ADIS řešena již v rozsudku Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 187/2019. Na rozdíl od tam projednávané věci zde žalovaný tuto sestavu nevydal bez jakéhokoli důvodu. Stěžovatelka má za to, že soupisy spisů jsou dokumenty, které jako daňový poplatník zaplatila ze státního rozpočtu, a proto jí mají sloužit. Požadavek na vydání standardních

sestav považuje za logický a není jej třeba dále prokazovat. Podmiňovat přezkum zákonnosti vedení spisové evidence žalobou proti rozhodnutí, které ani nemusí být vydáno, považuje stěžovatelka za odepření spravedlnosti.

[20] Ke třetí žalobě a krycím názvům listin ve vyhledávací části spisu stěžovatelka poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, nebo ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51), dle které musí být tyto listiny dostatečně specifikovány. Zejména druhý uvedený rozsudek byl dle stěžovatelky vysloven na základě zásahové žaloby v procesní situaci naprosto totožné, jaká je i zde – žaloba byla podána před ukončením daňové kontroly a rozhodnuta v průběhu probíhajícího řízení. Má za to, že kdyby byla žaloba nepřípustná, Nejvyšší správní soud by nepřípustnost takové žaloby vyslovil. Stěžovatelka je toho názoru, že krajský soud použil judikaturu velmi hrubě zjednodušujícím způsobem a v rozporu s jinou, přílehlavější. Stěžovatelka má rovněž za to, že v případě úmyslného maskování názvu písemností se jedná o procesní úkony nebo opomenutí správního orgánu, které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí. Krajský soud uvedl, že okolnosti nenasvědčují takové situaci, jenže neuvedl, jaké okolnosti. Ke třetí žalobě stěžovatelka předesílá, že se jedná o totožný skutek jako ve věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 25 A 32/2022, výrok XI, tedy že označení písemnosti nicneříkajícím názvem je nezákonným zásahem. Stěžovatelka uvádí, že žalovaný proti tomuto výroku nepodal kasační stížnost, plně jej akceptoval a doručil jí nové soupisy spisů. Krajský soud v nyní projednávané věci sice uvedl jistou argumentaci, nevypořádal se ale s judikaturou opačnou, ani neuvedl významné důvody, proč se přiklání pouze k jedné linii. Navíc je jeho rozhodnutí místy nedostatečně odůvodněno, a proto je nepřezkoumatelné.

[21] Ke čtvrté žalobě stěžovatelka uvádí, že výslech svědka na Slovensku skutečně proběhl a tamní správce daně jej podle svých vlastních slov prováděl na dožádání české Finanční správy. Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem, že uvedené lze namítat ve věci samé, což také učinila, nicméně zde má tento výslech jinou funkci – je důkazem, že spis není úplný. Není-li pak spis úplný, je potřebné zjistit, co se skrývá za „*tajemnými*“ názvy – interní písemnost (třetí žaloba), a je nutno zajistit přehled o skutečném obsahu spisu (první a druhá žaloba). Stěžovatelka předestírá, že od počátku navrhovala petit konkrétní a označila i konkrétní listinu, která prokazatelně nebyla do spisů zařazena. Zásah lze i zobecnit, neboť při jednání Krajského soudu v Praze bylo prokázáno, že žalovaný shromáždil opravdu stovky zatajených listin, které jsou použitelné jako důkaz (daňové spisy jiných subjektů, dokumentace dodaná k trestnímu řízení). Odmítnutí této žaloby, ať již v původní verzi, nebo v duchu petitu č. XV. v podání ze dne 22. 2. 2023, bylo odepřením spravedlnosti. Opět zde chybí i kvalifikované odůvodnění – soud nijak neuvádí, jakou cestou má stěžovatelka dosáhnout zařazení všech již existujících důkazních prostředků z jiných daňových řízení a jejich vyhodnocení v odvolacím řízení za situace, kdy žalovaný jejich existenci tají jak před stěžovatelkou, tak před odvolacím orgánem i soudy (jejich obsah, existenci i počet). Toto utajování je podle stěžovatelky „*samozřejmě úmysl žalovaného*“; pokud by totiž musel dát žalovaný „*na stůl*“ všechny důkazy, i za dobu před uskutečněním zdanitelných plnění, bylo by jasné nejen to, že slovy stěžovatelky: „*nejsme žádný řetězec, že jsme C. Z. nezabili my, nýbrž zajišťovací příkazy a hlavně, patrně bychom s jeho zbožím nikdy ani neudělali žádný obchod a pokud ano, nejspíše bychom za něj nezaplatili a ihned (např. k výzvě dle § 145 odst. 23 DR) jej vyřešili dodatečným přiznáním*“. Stěžovatelka tvrdí, že k její námitce byly zopakovány i jiné výslechy svědků ve stejném období, opět bez její účasti a bez jejich zařazení do správního

pokračování

spisu. Žalovaný tak asi ani sám nemá přehled o celé věci a jednotlivých listinách a úkonech v řízení.

[22] Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, a pokud správce daně nezařadí do spisu důkazy, které má ve své moci, a které jsou ve prospěch tvrzení daňového subjektu, daňový subjekt důkazní břemeno neunes. Stěžovatelka je toho názoru, že na uvedenou vadu nemůže přijít ani odvolací orgán, neboť nemá přístup ke všem listinám daňového subjektu; tím méně na to pak může přijít soud nebo poplatník sám. Stěžovatelka tvrdí, že takovou vadu nelze napravit ani v žalobě ve věci samé, pokud totiž pouze tuší, že důkazy ve spise chybí, ale neumí je označit, žaloba bude s velikou pravděpodobností zamítnuta. Stěžovatelka namítá, že v její věci prokazatelně existují důkazy v daňovém řízení jejích dodavatelů – ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 55 Af 13/2020 si je soud obstaral z trestního spisu. Tyto listiny nebyly nikdy v daňovém řízení předloženy, ačkoli to opakovaně navrhovala. Přitom uvedené utajení mělo konkrétní dopad do jejích práv, neboť krajský soud ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 13/2020 v bodě 108 po stěžovatelce požadoval unesení důkazního břemene, které ovšem nebylo lze splnit, když před ní žalovaný tajil listiny.

[23] Stěžovatelka poukazuje také na další rozsudky Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 5 Afs 33/2009, 1 Afs 2014, 10 Afs 304/2019 a 9 Afs 85/2016) a namítá, že uvedenou judikaturu nelze paušalizovat, jinak by musela být otázka, zda je vedení spisu, a zejména vyhledávací část, vyloučeno z možnosti ochrany ve správním soudnictví prostřednictvím zásahové žaloby, předložena rozšířenému senátu.

II.2 Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil přesvědčení o správnosti závěrů krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[26] Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že v posuzovaném případě stěžovatelka kasační stížností napadla usnesení krajského soudu o odmítnutí žalob. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti uvedla důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., avšak s ohledem na charakter přezkoumávaného soudního rozhodnutí je myslitelný výhradně důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004-98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS). Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodů tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Uvedený důvod je ve vztahu k důvodům podle písm. a) až d) téhož ustanovení důvodem speciálním. Nejvyšší správní soud se v řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby nemůže zabývat tvrzenými vadami správního řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., či námitkami směřujícími do věci samé (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003-38,

publikovaný pod č. 524/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 24/2004-49, publikovaný pod č. 427/2004 Sb. NSS), neboť ani krajský soud, jehož rozhodnutí je podrobena přezkumu, se žalobou věcně nezabýval. V řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby je tedy možno ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. namítat pouze nezákonnost právního názoru krajského soudu vedoucího k odmítnutí žaloby nebo podstatné vady řízení před soudem.

[27] Důvodnost kasační stížnosti zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a řádně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Předně nutno uvést, že argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti je značně nepřehledná a nekonzistentní. Ve velké míře totiž stěžovatelka namítá skutečnosti směřující do věci samé, s věcí vůbec nesouvisející, anebo nastanuvši až po vydání napadeného usnesení krajského soudu. Stěžovatelka se snaží svojí argumentací Nejvyšší správní soud přesvědčit o chybách ve vedení spisu, které dovozuje z písemností, které jí byly poskytnuty až po vydání napadeného usnesení, příp. které získala z dalších jí vedených řízení a z nově zjištěných skutečností, nicméně uvedené není předmětem tohoto řízení. Jak již bylo uvedeno, podstatou řízení o kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí stěžovatelčiných žalob je toliko přezkum toho, zda byly závěry krajského soudu o jejich odmítnutí správné a zda nedošlo k takovým procesním pochybením, pro které by bylo nutné jeho rozhodnutí zrušit i z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud se proto vyjádří pouze k námitkám týkajícím se uvedené problematiky. Kromě toho Nejvyšší správní soud připomíná, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví vlastní právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním také Ústavní soud v nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „(n)ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[30] Nejvyšší správní soud se nejdříve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí lze zpravidla dále hodnotit z hlediska jeho zákonnosti a případných vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Takovou vadou však napadené usnesení netrpí. Důvody, které krajský soud vedly k odmítnutí žalob, jsou z odůvodnění jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, ze kterých vycházel. Na tyto skutkové okolnosti aplikoval právní úvahy, na jejichž základě dospěl k závěru, že stěžovatelkou vymezené zásahy nemůžou být přezkoumávány v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu. Věcná správnost těchto závěrů bude předmětem dalšího posouzení.

pokračování

[31] Podstatou kasační stížnosti je přezkum závěru krajského soudu o tom, že žalobou vymezená jednání žalovaného nepředstavují zásah správního orgánu podléhající samostatnému soudnímu přezkumu v řízení o žalobě podané podle § 82 a násl. s. ř. s. Krajský soud vyšel při odmítnutí žalob z toho, že se stěžovatelka jejich prostřednictvím domáhala přezkumu postupu žalovaného v daňovém řízení jednak při vydávání soupisu spisu (nahlížení do spisu) a při vedení spisu (zejména jeho vyhledávací části), proti němuž lze brojit až v rámci žaloby proti „konečnému rozhodnutí“ podané dle § 65 a násl. s. ř. s. Podle krajského soudu tedy nebyla v posuzovaném případě splněna jedna z podmínek řízení, neboť stěžovatelkou vymezená jednání žalovaného nemohla představovat zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s.

[32] Stěžovatelka předně namítala nekonzistentnost postupu krajského soudu v jejích různých věcech, a to konkrétně v otázce, jestli zásahy ještě trvají, když ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 13/2020 byla krajským soudem výslovně poučena, že s ohledem na ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů byla zápůrčí žaloba nepřijatelná. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci se krajský soud explicitně vyjádřil, že považoval stěžovatelkou tvrzené zásahy žalovaného za trvající (viz např. bod 58 rozsudku), tak jak byly žalovány v jejích původních čtyřech žalobách před jejich doplněním či modifikací, proto ji nepoučoval o tom, že by byly jí podané žaloby nepřijatelné z tohoto důvodu. Ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 55 Af 13/2020 byly žalovány úplně jiné zásahy než v této věci, a to konkrétně pokračování v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2015 a doměřovací řízení ve vztahu k této dani. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla v době podání žaloby ukončena a byl vydán i platební výměr, bylo tak zcela namístě upozornit stěžovatelku na to, že se nemůže domáhat ukončení těchto zásahů, které již zcela evidentně netrvají. V nyní projednávané věci stěžovatelka považovala za nezákonný zásah nesprávné vedení spisu (nesprávné označení listin, nezařazení konkrétní listiny do spisu), resp. nevydání požadovaných listin (resp. listin v požadované formě), a tudíž se jednalo o stav, který v době rozhodování soudu trval bez ohledu na ukončení daňové kontroly, resp. vydání platebního výměru. Uvedená námitka je proto lichá. Kromě toho Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatelka v žalobách sama dovozuje počátek běhu dvouměsíční lhůty pro podání žalob od data 3. 8. 2021, kdy jí bylo doručeno sdělení žalovaného č. j. 3899853/21/2101-60561-208949, z něž se dozvěděla o tvrzených pochybeních při vedení spisu, přičemž žaloby byly podány dne 7. 12. 2021 (resp. jejich nové znění – 16 nových žalobních petitů až dne 22. 2. 2023). Včasnost podaných žalob sama stěžovatelka dovozovala pouze z toho, že se jednalo o zásahy trvající. Je tak namístě stěžovatelku upozornit, že v opačném případě, tj. nejednalo-li by se o zásahy trvající, ale již ukončené a žaloby stěžovatelky by byly posouzeny jako deklaratorní, bylo by nutné tyto odmítnout pro jejich opožděnost, neboť dvouměsíční lhůta pro jejich podání uplynula dnem 4. 10. 2021.

[33] Další přípustná argumentace stěžovatelky směřuje k jádru kasační stížnosti, a tudíž k přípustnosti podaných žalob. Stěžovatelka uvedla, že považovala tuto otázku za judikatorně vyřešenou, přičemž poukázala na některé rozsudky Nejvyššího správního soudu.

[34] Leitmotivem podaných žalob byly nedostatky ve vedení daňového spisu stěžovatelky daňovými orgány. Stěžovatelka tvrzenými zásahy chtěla prokázat, že daňové orgány

manipulují s dokumenty ve spisu, provádí „tichou žurnalizaci“, kdy přerazují dokumenty z vyhledávací části do části veřejné bez vyrozumění stěžovatelky, zatajují provedené důkazy apod. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom smyslu, že k otázce přípustnosti zásahové žaloby, pokud jde o zásahy týkající se daňového řízení, daňové kontroly, nahlížení do spisu nebo vedení spisu, resp. jeho vyhledávací části, se již Nejvyšší správní soud vyslovil v početné judikatuře. Ačkoli se jí může zdát, že ta je v některých případech rozporná, jak se domnívá stěžovatelka, není tomu tak. Ve stěžovatelkou poukazovaných rozsudcích se jednalo o tak skutkově různorodou problematiku, že z nich nelze automaticky dovozovat závěr o přípustnosti žalob v nyní projednávané věci.

[35] Obecně platí, že podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu 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.

[36] Nutno uvést, ostatně, jak to již učinil krajský soud, že správním soudům nepřisluší role supervizora správního (daňového) orgánu, průběžně monitorujícího na základě série zásahových žalob postupy veřejné správy (právní věta I. a body [20] a [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39). Zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti *jakémukoliv* úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz § 85 s. ř. s., srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98). Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že není v procesní dispozici účastníka volit, zda k obraně využije žalobu proti nezákonnému zásahu dle § 82 a násl. s. ř. s. či proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž nemůže být procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 -42, č. 720/2005 Sb. NSS).

[37] Zásadně tedy platí, že je-li možné proti tvrzenému pochybení správního orgánu brojit v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, bude namíste zásahovou žalobu proti takovému pochybení odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) jako nepřipustnou.

[38] V nyní projednávané věci krajský soud dovodil u všech čtyř žalovaných zásahů, že se jedná o taková tvrzená pochybení žalovaného, která mohou být soudem posuzována v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, potažmo v následném řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání. S uvedeným závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pochybení ve vedení správního spisu správní soudy zásadně zohledňují v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci. Uvedené je patrné např. z rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, v němž v řízení proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. žalovaný správní orgán Nejvyššímu správnímu soudu předložil správní spis, jenž byl směsí neuspořádaných dokumentů, které nebyly chronologicky řazeny, nebyly číslovány a chyběl i obsah spisu, z něhož by bylo možné zjistit, zda byl spis úplný a jaké dokumenty obsahoval v době rozhodování správních orgánů. Správní orgány tak nedostály povinnosti stanovené v § 64 odst. 5 daňového řádu, podle kterého „[j]ednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech

pokračování

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“. V této souvislosti proto soud podotýká, že nevedení spisu v takové podobě, aby byl dostatečným podkladem pro přijaté rozhodnutí, a nepředložení úplného správního spisu k výzvě soudu, jde plně k tíži správního orgánu (srov. rozsudky ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008-91, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 15/2012-25, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Ans 14/2012-35). Stejně tak je v řízení o žalobě proti rozhodnutí vyhodnocováno neumožnění nahlížet do spisu a seznámit se s podklady rozhodnutí, neboť uvedené představuje vadu, pro kterou je namíste napadené rozhodnutí zrušit (viz např. rozsudek ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014-42).

[39] Zásahová žaloba bude odmítnuta vždy, pokud je zjevné a nepochybné, že tvrzené jednání správního orgánu nemůže být nezákonným zásahem (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS). Existuje-li však rozumná pochybnost o povaze zásahu, je třeba zkoumat další procesní podmínky věcné projednatelnosti žaloby. Za přípustně žalovatelný nezákonný zásah lze považovat především mimořádně invazivní úkony správce daně, které jejich adresátovi působí újmu bez dalšího, tzn. bez ohledu na to, jestli k doměření daně dojde nebo ne. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, dostupném z <https://nalus.usoud.cz>, upozornil, že je 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 na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „*[j]ejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“.* 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, stejně jako proti absenci určitých úkonů či nečinnosti orgánů daňové správy, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.

[40] Z popsaného obecného pravidla o subsidiaritě zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí byly judikaturou dovozeny některé výjimky. Nejvyšší správní soud odůvodnil přípustnost zásahů, u nichž se objevily takové výjimečné okolnosti, pro které by bylo jejich posouzení až v řízení o žalobě proti rozhodnutí nedostačující, a to buď proto, že takové rozhodnutí nemuselo být vůbec vydáno (zásahy správce daně při daňové kontrole), nebo proto, že by ochrana poskytovaná v řízení o žalobě proti rozhodnutí byla pouze iluzorní [(NSS vysvětlil například, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být dle povahy věci v některých situacích pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové: „*V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování“* (rozsudek ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40)]. Jednalo se dále např. o zásahy spočívající v prohlídkách podnikatelských prostor (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS), v provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59), nebo zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele – např. zadržování dokumentů (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, č. 94/2018 Sb. ÚS).

[41] Ve světle popsané judikatury je tedy na místě posoudit, jestli se u žalovaných zásahů jednalo o taková intenzivní a výjimečná pochybení žalovaného, která by znamenala zásah do práv stěžovatelky sama o sobě bez ohledu na následné rozhodnutí o doměření daně.

[42] Stěžovatelka žalovanými zásahy brojila proti nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI (úplný soupis spisů), proti nevydání tiskových sestav soupisů spisů (aby bylo lze vyloučit manipulaci s dokumenty ve spisu), proti nesprávnému způsobu evidence písemností ve vyhledávací části spisu (nic neříkající označení) a proti zásahu spočívajícímu v zatajování důkazních prostředků v nalézacím řízení. Z usnesení krajského soudu, z podaných žalob (jejich příloh) i vyjádření žalovaného je patrné, že žalovaný stěžovatelce předal požadované dokumenty, tj. soupisy písemností jednotlivých částí spisů, které obsahují soupis chronologicky seřazených, pořadovými čísly označených písemností vedených pod společnou spisovou značkou (tj. v souladu s § 64 a 65 daňového řádu). Stěžovatelka se nicméně nadále domnívá, že žalovaný jejím žádostem nevyhověl, neboť soupisy, které jí předal, neměly požadovanou kvalitu, a tudíž z nich nebylo lze zjistit skutečný obsah daňového spisu, resp. jestli nebylo s jeho obsahem v průběhu daňové kontroly, potažmo daňového řízení, manipulováno. Z dalšího průběhu řízení před krajským soudem, zejména ze dvou doplnění podaných žalob je evidentní, že stěžovatelka namítala stále se rozšiřující paletu dílčích pochybení správce daně souvisejících s vedením jejího daňového spisu.

[43] Nejvyšší správní soud vycházející z obsahu podaných žalob dovodil, že stěžovatelka prvními dvěma žalobami brojila proti zásahům spočívajícím v nevydání soupisu spisů, resp. jejich neposkytnutí v požadované formě (standardní sestavy a sestava ADIS-EPI-016); jedná se tak o zásahy související s možností daňového subjektu nahlížet do spisu. Dalšími dvěma žalobami brojila proti pochybením ve vedení spisu (které zjistila právě s ohledem na žalovaným poskytnuté soupisy – nesprávné označování písemností, nezařazení konkrétní listiny do spisu).

[44] Stěžovatelka prvně brojila proti tomu, že ačkoli obdržela od žalovaného určitý výstup, ten kvalitativně neodpovídal jejím požadavkům. Nejvyšší správní soud, jak to ostatně zmiňovala již stěžovatelka, tak i krajský soud, judikoval např. v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, nebo ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, že „(...) odepření nahlížení do spisu je v obvyklých případech faktickým úkonem správce daně, kterým se pouze upravuje vedení řízení. Nezákonnost těchto úkonů správce daně lze tedy zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Zásahová žaloba nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci. Vše nicméně závisí též na kontextu případu, tj. stavu řízení, délce jeho trvání a konkrétním postupu správce daně.“ NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 - 132, věc Profidebt, zdůraznil, že 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

pokračování

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*“ (již citovaný rozsudek sp. zn. 7 Aps 6/2011-132).

[45] Okolnosti, za kterých bude možno pouhé odepření nahlížení do spisu (resp. neposkytnutí soupisu spisů) považovat za samostatný nezákonný zásah správního orgánu a nikoliv pouze za vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, však musí být výjimečné – např. nezpřístupnění zásadních dokumentů, na jejichž základě je rozhodováno, či dlouho trvající nebo opakované znemožnění nahlížení do podstatné části správního spisu, čímž správní orgán zasahuje do práva jednotlivce na efektivní procesní obranu a v konečném důsledku do práva na spravedlivý proces (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 -132, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, či ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 As 93/2016-138). V nyní projednávané věci ale uvedené výjimečné a mimořádně intenzivní okolnosti dovést nelze. Stěžovatelka sice nesouhlasí s konstatováním krajského soudu, že jí bylo určitým způsobem vyhověno, když tuto situaci srovnává s tím, že nikdo přece nemůže být „*částečně těhotný*“, uvedené přirovnání je ale pro tuto věc zcela nepřiléhavé. Nejvyšší správní soud v rozsudcích, ze kterých stěžovatelka dovozuje přípustnost svých zásahových žalob, konkrétně ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49, resp. ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, sice uvedl, že daňový subjekt 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, to ale neznamená, že je-li mu takový soupis poskytnutý v jiné formě než požaduje, nebo s určitými nepřesnostmi, ačkoli stále splňuje zákonné požadavky podle § 64 a 65 daňového řádu, znamená to bez dalšího pochybení takové intenzity, které by bylo samostatně žalovatelné jako nezákonný zásah. Ostatně v uvedených věcech rozhodovaných před Nejvyšším správním soudem se nejednalo o totožný skutkový stav jako v nyní projednávané věci, jak se to snaží v kasační stížnosti navodit stěžovatelka. Ve věci sp. zn. 2 Afs 187/2019 se sice jednalo o obdobnou věc jako nyní, když tamní stěžovatelka označila jako nezákonný zásah to, že žalovaný, jakožto správce daně, jí odmítl vydat úplný soupis správního spisu, Nejvyšší správní soud ale zrušil napadený rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost 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, přičemž se nezabýval otázkou, jestli byl tvrzený zásah natolik intenzivní, aby mohl být meritorně přezkoumán. Pokud jde o věc sp. zn. 2 Afs 188/2019, v ní se jednalo o jiné žalované zásahy, konkrétně odepření vydání písemnosti z vyhledávací části spisů, nevidování a odepření vydání kopie komunikace s metodiky a zakládání písemností ve věci daňové kontroly tamní stěžovatelky do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání. Ačkoli se sice jedná o obdobné zásahy, skutkové okolnosti byly natolik rozdílné, že závěry tam uvedené nelze paušalizovat. Jak to již popsal také krajský soud, skutečnost, že v tam posuzovaných věcech byla věc meritorně projednána, neznamená, že lze závěr o přípustnosti zásahové žaloby bez dalšího aplikovat na stěžovatelčiny žaloby. V nyní posuzované věci stěžovatelka několikrát obdržela požadovaný soupis spisu včetně soupisu vyhledávací části, sama tvrdí, že využila rovněž právo nahlížet do spisu a toto právo jí nebylo jakkoli odepíráno, a z jejich žalobních a potažmo ani kasačních tvrzení nelze dospět k závěru, že by jednání žalovaného, jenž jí neposkytnul

soupisy v jí požadované formě a kvalitě, bylo natolik intenzivní a výjimečné, že by je bylo lze napadnout zásahovou žalobou. Nejvyšší správní soud k prvním dvěma žalobám uzavírá, že tvrzená pochybení žalovaného lze namítat v řízení o odvolání, popř. v žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s.

[46] Třetí a čtvrtá žaloba se týká samotného vedení spisu, zejména jeho vyhledávací části (nesprávné označování listin, zatajování důkazů). Nejvyšší správní soud poukazuje na svoji konstantní judikaturu (srov. již citovanou věc vedenou pod sp. zn. 9 Afs 85/2016, podobně též rozsudek ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016-38, nebo z novějších rozsudek ze dne 12. 2 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54), podle které pochybení při vedení spisu nemůže samo o sobě zasáhnout do práv daňového subjektu, a zdůrazňuje, že nemá důvod se od ní odchýlit ani v nyní projednávané věci. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou. „Zákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení“ (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016-38). Lze samozřejmě připustit, že daňový subjekt nebude mít vždy možnost namítat nezákonné vedení správního spisu před soudem, neboť řízení nemusí skončit doměřením daně, a nebude proto již připadat v úvahu podání žaloby dle § 65 s. ř. s. V takovém případě si však lze těžko představit, že by se namítaná nesrovnalost při vedení daňového spisu mohla promítnout v podobě nezákonného zásahu ve sféře daňového subjektu (tamtéž, nebo rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95). Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně vskutku šikanózním způsobem brání daňovému subjektu při uplatňování jeho procesních práv, případně o tom, že skutkový stav, z něž správní orgán vycházel, nebyl náležitě zjištěn nebo nemá oporu ve spisu. Ve smyslu právního názoru rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, EUROVIA CS, je ale „zjevné a nepochybné“, že nedostatky při vedení spisu nemohou být zásahem, jenž zasáhne do práv daňového subjektu samostatně bez souvislosti s finálním rozhodnutím o doměření daně a nelze je proto v řízení o zásahové žalobě meritorně projednat. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že rozsudek ve věci EUROVIA byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, avšak stalo se tak, jak uvádí nález ve věci sp. zn. II. ÚS 2398/18 „z důvodů zcela nesouvisejících s problematikou žalobních typů. Naopak, právní názor Nejvyššího správního soudu o povinnosti správních soudů upozornit žalobce na nutnost úpravy žaloby byl potvrzen v další judikatuře ještě před vydáním zrušovacího nálezu (viz rozsudky citované výše, tedy rozsudek č. j. 6 As 357/2017-26 ze dne 28. 2. 2018, bod 16; rozsudek č. j. 6 As 402/2017-41 ze dne 21. 3. 2018, bod 15; a rozsudek č. j. 4 As 57/2018-78 ze dne 6. 4. 2018, bod 9), jakož i bezprostředně po něm (viz rozsudky ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 As 48/2018-25, bod 13; a č. j. 6 Azs 82/2018-19, bod 15).“ Obdobně se Ústavní soud vyjádřil také v nález ze dne 15. 1. 2019, sp. zn. III. ÚS 2634/18. Jinak řečeno, ačkoliv byl rozsudek ve věci EUROVIA zrušen Ústavním soudem, z navazujícího nálezu sp. zn. II. ÚS 2398/18 (jímž byla aprobována judikatura Nejvyššího správního soudu, která udržuje v platnosti část právních názorů vyjádřených v rozsudku ve věci EUROVIA) vyplývá, závěry týkající se samotného rozlišování žalobních typů, včetně procesních důsledků subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.,

pokračování

jsou nadále aplikovatelné. Obdobnou konstrukci ve vztahu k (dalším) právním názorům vyjádřeným v rozsudku rozšířeného senátu ve věci EUROVIA ostatně přijal i rozšířený senát (blíže viz jeho usnesení ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017-43, bod [35]).

[47] Nejvyšší správní soud optikou shora uvedených závěrů posoudil stěžovatelkou žalované „zásahy“, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatelka netvrdí žádné výjimečné okolnosti, ze kterých by bylo možné dovodit přípustnost podaných žalob. Ostatně z nich Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka zásah do svých subjektivních práv netvrdila vůbec. Z podaných žalob i jejich doplnění je patrné, že stěžovatelka popisuje domnělé nezákonnosti v postupech žalovaného, aniž by však jakkoli jeho jednání vztáhla k porušení svých veřejných subjektivních práv. Nejvyšší správní soud připomíná, že k podání žaloby podle § 82 s. ř. s. je aktivně legitimován každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem. 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 ‚obrannou‘ normou. Není normou ‚kontrolní‘, která by umožňovala komukoliv iniciovat, prostřednictvím podání žaloby ve správním soudnictví, kontrolu jakéhokoliv 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 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 zasázeno, přičemž tento zásah musí být alespoň představitelný. Tam, kde nedochází k zásahu do právní sféry jednotlivce, zákon soudní ochranu nenabízí. Stěžovatelkou tvrzené zásahy lze spojit výhradně s jejími procesními právy v daňovém řízení, tj. v širším slova smyslu s jejím právem na spravedlivý proces. Tato práva neexistují samostatně mimo probíhající daňové řízení a z podstaty věci nemohou stěžovatelku zasáhnout jinak než ve spojení s konečným rozhodnutím o doměření daně. Jestliže tedy úkony žalovaného zasahují výhradně do stěžovatelčiny procesní práva (tj. těch, které souvisí s vedením daňového spisu), může stěžovatelka své výhrady uplatnit v odvolání, popřípadě následně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Pokud by byla její tvrzení pravdivá, a v daňovém řízení by skutečně docházelo k porušování jejího práva na spravedlivý proces tím, že žalovaný manipuloval listinami ve spisu či zatajoval důkazy, podle okolností by to mohlo mít za následek zrušení takového rozhodnutí soudem. Jak již bylo uvedeno, tato pochybení nakonec nijak do subjektivních veřejných (hmotných) práv stěžovatelky samostatně zasáhnout nemohla, neboť se jednalo o takovou skupinu zásahů, která ovlivňovala práva toliko v řízení jako takovém a nemohla stěžovatelku zasáhnout jinak než prostřednictvím doměření daně.

[48] Nad rámec rozhodovacích důvodů v této souvislosti Nejvyšší správní soud upozorňuje, že pokud stěžovatelka podala první dvě zásahové žaloby (nahlížení do spisu), ačkoli tvrzená pochybení žalovaného měla být namítána až v řízení proti konečnému rozhodnutí, jsou s ohledem na subsidiaritu zásahových žalob podané žaloby nepřipustné, a krajský soud je proto správně odmítl, byť namísto jím užitého důvodu spočívajícího v neodstranitelném nedostatku podmínky řízení [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] měly být žaloby správně odmítnuty pro nepřipustnost [§ 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.].

Krajský soud pochybil toliko formálně a na zákonnosti samotného výroku napadeného usnesení o odmítnutí žalob to nic nemění. Třetí a čtvrtou zásahovou žalobu (vedení spisu) správně odmítl pro chybějící podmínku řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (obdobně srov. rozsudek ze dne ze dne 17. 1 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, nebo ze dne 6. 10. 2021, č. j. 8 Afs 210/2021-43).

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[49] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 8. listopadu 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu