



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **METALFORM spol. s r. o.**, se sídlem Chelčického 1447/1, Bruntál, zast. Mgr. Ing. Martinem Schwarzem, advokátem se sídlem Majakovského 1176, Černošice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 7. 2022, č. j. 25 A 30/2022-36,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se před krajským soudem domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v nevydání tiskové sestavy ADIS-EPI-016 (dále jen „sestava ADIS“) za dobu od 1. 1. 2018 do dne rozhodnutí soudu. Domáhala se určení nezákonnosti tohoto zásahu, jakož i uložení povinnosti žalovanému sestavu ADIS vydat.

[2] Krajský soud výše nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl, jelikož neshledal nezákonnost zásahu ani zkrácení práv žalobkyně. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49, uvedl, že právo daňového subjektu nahlédnout do správního spisu podle § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v sobě nezahrnuje právo na poskytnutí jedné konkrétní evidence. Je na správci daně, jakým způsobem dostojí své povinnosti vést soupis všech písemností a jakou formou umožní daňovému subjektu zjistit skutečný a úplný rozsah správního spisu. Měla-li žalobkyně za to,

že vyhotovení stručného přehledu daňového spisu spolu se soupisem všech písemností pro každou část spisu nenaplnuje její právo na nahlížení do spisu a tuto roli může splnit pouze sestava ADIS, byla povinna obě tyto argumentační linie tvrdit a prokázat konkrétními skutečnostmi, nikoliv jen obecným poukazem na „nepořádek ve spise“. Dle krajského soudu nebylo na místě, aby porovnával soubor částí spisu a soupis písemností v nich obsažených s možnostmi sestavy ADIS. Svě povinnosti tvrzení a důkazní žalobkyně nedostála ani ohledně zkrácení na jejích právech.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“). Navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatelka má za to, že tvrdila konkrétní skutečnosti a označila důkazy, které měl soud k dispozici. V bodech 6, 7 a 8 své první repliky k vyjádření žalovaného k žalobě (dále jen „Replika 01“) uvedla, že konkrétním důvodem pro vydání požadované sestavy je vydání tří různých soupisů jedné a téže vyhledávací části spisů, předložené soupisy nedávají požadovaný přehled o skutečném obsahu spisů a je na místě je ověřit a požadavek na sestavu je dostatečně určitý pro spojení s konkrétním řízením a spisem. Tyto soupisy jsou součástí správního spisu, zároveň je stěžovatelka předložila v jiné její věci vedené před krajským soudem pod sp. zn. 25 A 32/2022. Krajský soud tyto důkazy přehlédl, nehodnotil, a jeho rozhodování tak nemá oporu ve spisech a provedeném dokazování.

[5] Požadavek krajského soudu, aby stěžovatelka tvrdila a prokázala, že pouze a jediné sestava ADIS naplní její právo na nahlížení do spisů, je přehnaně přísný a nesplnitelný. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že „pouze a jediné“ sestava ADIS je správná a možná, ale argumentovala její standardností a v Replice 01 vysvětlila, že pro rozdíly mezi soupisy je na místě skutečný stav spisu zjišťovat jinými prostředky. Poukázala na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 59/2018-37, dle kterého je bezdůvodné odepření vydání části spisu porušením práva daňového subjektu na efektivní procesní obranu, a na nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (N 74/40 SbNU 743), dle kterého má daňový subjekt právo být seznámen s tím, jaké informace o něm či v jeho věcech stát uchovává, a omezení tohoto práva může být toliko na základě zákona, musí sledovat legitimní cíl a být přiměřené co do volby prostředků.

[6] Napadený rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud měl nahlédnout do vyhledávací části spisů, kterou měl celou k dispozici. Stěžovatelka poukázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 Sb. NSS, dle kterého za situace, kdy daňový subjekt nemá právo přístupu do vyhledávací části spisu, supljuje jeho procesní aktivitu soud *ex officio*. V projednávané věci měl tedy krajský soud uvést, který ze tří soupisů je bezvadný, a žalobu zamítnout s tím, že stěžovatelčino právo na soupis spisu bylo naplněno konkrétním soupisem. Požadovat po stěžovatelce, aby tvrdila a prokázala, že předložené soupisy nenaplní její právo nahlížet do spisu, je požadavkem na unesení negativního důkazního břemene, který je navíc dokonale absurdní za situace, kdy stěžovatelka nesmí nahlížet do konkrétních listin.

pokračování

[7] Krajský soud též neodůvodnil, proč sestava ADIS nemohla být vydána, když už tu jednou je, dle stěžovatelky je standardní a její vydání je nejjednodušší, nejlevnější a nejrychlejší cestou k prokázání skutečného stavu spisu.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas s krajským soudem, že stěžovatelka měla v žalobě uvést, proč její právo nahlížet do spisu nebylo naplněno a má být vydána sestava ADIS. Dle žalovaného bylo stěžovatelčino právo nahlížet do spisu zcela naplněno sdělením ze dne 4. 10. 2021, kterým správce daně stěžovatelce předložil veškeré evidované písemnosti z veřejné části spisu a spisové přehledy ostatních částí spisu. Ze skutečnosti, že krajský soud nenahlédl do vyhledávací části správního spisu, pak nelze vyvozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Za situace, kdy stěžovatelka neuvedla, proč její právo nahlížet do spisu nebylo naplněno, bylo dle žalovaného nadbytečné, aby se soud obsahem vyhledávací části správního spisu zabýval. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[9] Stěžovatelka v replice označila argumentaci žalovaného za směšnou, neboť stěžovatelce předložil různé verze soupisu spisů, které se od sebe zaměnitelně lišily, a navíc se v soupisech nenacházely skutečné názvy písemností, ale označení jako „interní písemnost“ nebo „ostatní vlastní písemnost“, což krajský soud označil za nezákonný zásah v rozsudku ve věci pod sp. zn. 25 A 32/2022. Stěžovatelka se dále ohradila proti tomu, že by měla tvrdit a prokázat konkrétnější zásah do práva, a položila si otázku, zda opravdu nestačí rozdílné soupisy. Její právo nahlížet do spisu nebylo naplněno, když dosud nezjistila, který soupis je ten pravý a zda je vůbec úplný. Krajský soud v rozporu s rozsudkem č. j. 62 Af 75/2014-230 nesuploval její procesní aktivitu, když se do vyhledávací části spisů ani nepodíval.

[10] Ve druhé části repliky se stěžovatelka zamýšlela nad „*správním soudnictvím jako pečovatelkou*“. S odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 187/2019-49 uvedla, že NSS již jednou uvážil, že sestava ADIS je možným nástrojem na realizaci práva znát obsah spisu a pokud to daňovému subjektu stačí, interní povaha sestavy nemůže převážet. Napadený rozsudek je dle stěžovatelky formalistický a faktickým odepřením právní ochrany. Stěžovatelka odkázala na další rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, s tím, že rolí správního soudu je kompenzovat nemožnost daňového subjektu nahlížet do vyhledávací části spisu vlastním postupem soudu, což se v projednávané věci nestalo. Stěžovatelka by se o svá práva starala sama, kdyby k tomu dostala nástroj – řádný soupis spisu. Znovu se ohradila proti tomu, aby prokazovala, co ve spise chybí. Důkazní břemeno ohledně úplnosti správního spisu musí nést správce daně. Stěžovatelce navíc uniká, proč se žalovaný a obecně Finanční správa ČR tak zuřivě brání vydávat standardní tiskové sestavy a soudí se.

[11] V závěru repliky stěžovatelka uvedla, že po vydání rozsudku ve věci sp. zn. 25 A 32/2022 se její informační hladina zlepšila, byť stále nemá všechny informace a musí je ze žalovaného dolovat. Nicméně ke dni vydání napadeného rozsudku existovaly různé verze obsahu spisů a další nejistoty. Vydání sestavy ADIS je dle stěžovatelky jednou ze zákonných možností, jak získat přehled o úplnosti spisu, vydání nic nebrání a opačný postup je nezákonným zásahem do jejího práva znát přehled o správním spise a listinách v něm.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] 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*. 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*.

[15] Krajský soud v bodě 12. napadeného rozsudku přílehavě odkázal na rozsudek č. j. 2 Afs 187/2019-49, v jehož odst. [25] Nejvyšší správní soud uvedl, 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“* (obdobně rozsudek č. j. 2 Afs 188/2019-51, odst. [33]). V této souvislosti je třeba korigovat tvrzení nynější stěžovatelky, že NSS v daném rozsudku č. j. 2 Afs 187/2019-49 uvážil sestavu ADIS jako možný nástroj realizace práva daňového subjektu znát obsah spisu. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku pouze zmínil sestavu ADIS s tím, že pokud by měla být jednou z forem uspokojení práva daňového subjektu, je třeba nejdříve ozřejmit její vypovídací hodnotu. To se ovšem dosud nestalo. Jen pro doplnění Nejvyšší správní soud uvádí, že po zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 187/2019-49 se tamní krajský soud sestavou ADIS blíže nezabýval, pouze na okraj poukázal na odpověď Generálního finančního ředitelství, dle kterého sestava nemůže zprostředkovat kompletní přehled o všech písemnostech správního spisu (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 6. 2021, č. j. 15 A 240/2018-159, bod 22.). Nejvyšší správní soud se však k povaze ani k použitelnosti sestavy ADIS tímto nijak nevyjadřuje.

[16] Korigovat je třeba též další tvrzení stěžovatelky. Ačkoliv tato v řízení před krajským soudem výslovně netvrdila, že *„pouze a jedině sestava ADIS-EPI-016 je správná a možná“*, zásahovou žalobou se domáhala právě a výslovně vydání této sestavy, což potvrdila i ve své Replíce 01. Stěžovatelka v bodech 6 a 7 Repliky 01 sice poukázala na existenci tří různých soupisů (o kterých se v žalobě nijak nezmínila) a na souběžně vedené řízení sp. zn. 25 A 32/2022, nicméně v bodě 8 Repliky 01 uvedla, že *„v této samostatné žalobě jde o obecný princip a zodpovězení především obecných otázek povinnosti žalovaného vydat tuto konkrétní tiskovou sestavu“*. Dále se stejně jako v samotné žalobě zabývala právě sestavou ADIS, a to v reakci na argumenty žalovaného v jeho vyjádření. Nejvyšší správní soud tedy stěžovatelce nepřisvědčil ani v tom, že důvodnost své žaloby v této replíce opřela o existenci různých soupisů vyhledávací části spisu. S ohledem na tvrzení stěžovatelky v Replíce 01 považuje Nejvyšší správní soud její kasační argumentaci až za účelovou.

pokračování

[17] Za dané situace Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka měla dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, proč právě sestava ADIS naplní její právo nahlížet do spisu, resp. znát obsah spisu, vydal-li žalovaný stěžovatelce soubor všech částí spisu a soupis písemností v každé části (viz bod 12. a 13. napadeného rozsudku). Za takového stavu není ani pochybením krajského soudu, pokud nenahlédl do správního spisu a neporovnával jeho obsah s vydanými soupisy. Stěžovatelčin odkaz na rozsudek č. j. 62 Af 75/2014-230 přitom není přílehlavý. Tento rozsudek se zabýval oprávněností zajišťovacího příkazu na daň z přidané hodnoty, kdy tamní krajský soud shledal, že je na místě, aby se seznámil s obsahem vyhledávací části spisu za účelem ověření odůvodnění vydaného zajišťovacího příkazu. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná.

[18] Stěžovatelka vytrhává z kontextu též závěr rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51, že správní soud má kompenzovat nemožnost daňového subjektu nahlížet do vyhledávací části spisu. Nejvyšší správní soud uvedený závěr v daném rozsudku konstatoval v souvislosti s problematikou dokazování v řízení před správcem daně, kdy tamní krajský soud dospěl k závěru, že ve vyhledávací části se již nenacházejí žádné písemnosti, které by v daném řízení správce daně uplatňoval jako důkazní prostředek. Nejvyšší správní soud však shledal, že tento závěr krajského soudu byl nepřezkoumatelný, jelikož nebylo patrné, že by se krajský soud seznámil s písemnostmi ve vyhledávací části a ověřil, že skutečně nejde o písemnosti, které měly být přerazeny do nevyhledávací části (blíže viz odst. [44] až [48] rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51). Věc nyní projednávaná je však zásadně odlišná.

[19] Důvodná není ani poslední kasační námitka, že krajský soud měl odůvodnit, proč sestava ADIS nemůže být vydána. Krajský soud v bodě 13. napadeného rozsudku správně poukázal na to, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 31., citovaný i krajským soudem, obdobně novější ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 As 259/2020-23, odst. [21]). Bylo proto předně na stěžovatelce, aby dostatečně tvrdila a prokázala, proč jí má být vydána právě sestava ADIS. Nikdo přitom po stěžovatelce nežádal, aby nesla negativní důkazní břemeno a prokazovala, jaké písemnosti v soupisech uvedeny nejsou nebo dokonce chybí v samotných spisech.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. listopadu 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

