



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery 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, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61, **se ruší** ve výroku VI. a věc **se** v daném rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61 **se** ve výrocích IX., X. a XI. **ruší**.
- III. Žaloba **se** v rozsahu, o němž bylo rozhodnuto výroky IX., X. a XI rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61, **odmítá**.
- IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v rozsahu, o němž bylo rozhodnuto výroky IX., X. a XI. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022 - 61.
- V. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného týkající se výroků IX., X. a XI. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, č. j. 25 A 32/2022-61.
- VI. Kasační stížnost žalobkyně **se odmítá**.

- VII. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně.
- VIII. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Tato částka jí bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 (třiceti) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Martina Schwarze, advokáta, se sídlem Majakovského 1176, Černošice.

Odůvodnění:

[1] **Žalobou** podanou dne 25. 2. 2022 ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který měl jednoduše řečeno spočívat v nesprávném a nezákonném způsobu evidence jednotlivých písemností ve vyhledávací části spisu, zejména v zatajování příloh a „maskování“ skutečného názvu písemností. Žalobkyně žalovanému obecně vytkla chaos ve vedení spisové dokumentace a to, že písemnosti ve vyhledávací části spisu nejsou evidovány pod skutečnými názvy, což zcela zásadně ovlivňuje možnost zjistit obsah této části spisu. Soupis spisu navíc žalovaný vede v několika různých evidencích, dílem ručně a dílem elektronicky. Jednotlivé záznamy se však liší co do popisu písemností a co do jejich příloh. Žalobkyně žalovanému rovněž vytkla nesprávnou časovou posloupnost zařazování jednotlivých listin do spisu. U vyhledávací části musí spoléhat na soupisy, které jsou nepřesné a nespolehlivé a které v jeden okamžik existují i ve čtyřech rozdílných verzích. Žalobkyně formulovala několik bodů, resp. žalobních petitů, jimiž se domáhala, aby krajský soud určil, že se jedná o nezákonné zásahy, resp., aby žalovaný od nezákonného zásahu upustil, nebo něco vykonal.

[2] Ve **vyjádření k žalobě** ze dne 17. 3. 2022 (dále jen „vyjádření k žalobě 1“) žalovaný předně podotkl, že v daném případě není zásahová žaloba přípustná, neboť absentuje prvek nezákonnosti vytykávaných úkonů; podle žalovaného může žalobkyně svoji obranu stran vedení správního spisu uplatnit v rámci řízení proti rozhodnutí, které bude výsledkem daňového řízení.

[3] Žalovaný poukázal na skutečnost, že ze soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností, a proto byl žalobkyni předán soupis obsahu vyhledávací části spisu vedený v elektronickém systému spisové služby, kdy konkrétní písemnosti, které jsou v automatizovaném daňovém informačním systému („ADIS“), mohou vést k tomu, že by z jejich názvů byl patrný obsah; proto dochází ke generování názvů písemností ve vyhledávací části spisu v obecné podobě.

[4] Vedení ručně psaného analogového soupisu vedle elektronického soupisu není dle přesvědčení žalovaného daňovým řádem ani interními předpisy Finanční správy ČR zakázáno. Žalobkyni byl v rámci jednání vedeného dne 20. 9. 2021 předložen soupis vyhledávací části spisu vedený jak v digitální tak i analogové podobě. Žalovaný v rámci sdělení ze dne 4. 10. 2021, č. j. 3647326/21/3205-60561-806926 (dále jen „sdělení

pokračování

ze dne 4. 10. 2021“), žalobkyni zaslal své vyjádření ve věci vedení spisové dokumentace, v němž uvedl, že úřední osoba správce daně pochybila při předložení soupisu vyhledávací části spisu při ústním jednání. Ve sdělení ze dne 4. 10. 2021 žalovaný žalobkyni sdělil, že představený útvaru kontroly provedl kontrolu vedení spisu – především v rámci převodu písemností z vyhledávací části spisu do části veřejné; žalovaný žalobkyni zaslal mj. veškeré písemnosti z nalézací části spisu a soupisy z jednotlivých částí spisů; žalovaný v příloze tohoto sdělení postoupil také další písemnosti a spisové přehledy, vč. úředního záznamu ze dne 27. 9. 2021, ve kterém je uvedeno, z jakého důvodu žalobkyně obdržela při jednání dne 20. 9. 2021 soupis vyhledávací části spisu v podobě, v jaké ji obdržela; žalobkyně dále obdržela správný analogový soupis vyhledávací části spisu. Následně žalovaný popsal jednotlivá pochybení, jichž se úřední osoba při vedení spisové dokumentace dopustila, a vysvětlil, zda, resp. jakým způsobem došlo k jejich nápravě. Žalovaný má proto za to, že veškeré okolnosti týkající se vedení spisové dokumentace byly žalobkyni vysvětleny ve sdělení ze dne 4. 10. 2021.

[5] K tvrzení žalobkyně stran prekluze vzhledem k nastavení roku vyhledávací činnosti 0 žalovaný uvedl, že lhůta pro stanovení daně je dána § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „daňový řád“) a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení; pro vyhodnocení běhu lhůty pro stanovení daně je proto nerozhodné, že v systému ADIS je nastaven rok zdaňovacího období jako 0 namísto roku 2019, neboť podstatné jsou písemnosti vedené ve spisu. Žalovaný dále vysvětlil, že v případě vedených kontrol zahájených před červnem roku 2020 je v systému ADIS uvedena v případě zdaňovacího období 0, jelikož tehdy byl rok zadáván ručně; takto nastavené zdaňovací období (0) již nelze zpětně změnit.

[6] Dne 6. 4. 2022 žalovaný formou podání informoval soud o tom, že ke dni 28. 3. 2022 byla u žalobkyně ukončena daňová kontrola doručením oznámení o ukončení daňové kontroly společně se zprávou o daňové kontrole. Současně uvedl, že dne 30. 3. 2022 byl vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019, č. j. 1403618/22/ 3205-50522-803350.

[7] Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně „*Replikou 01*“ ze dne 21. 5. 2022 (dále jen „replika 01“). Žalobkyně poznamenala, že se žalobou domáhala sestavy ADIS-EPI-016, protože byla zjištěna existence tří zcela rozdílných soupisů jedné a téže vyhledávací části spisů v jeden okamžik. Žalobkyně naráží na vedení spisu v elektronické a analogové podobě, přičemž trvá na tom, že duplicitní evidence není možná a pokud ano, tak mezi nimi nesmí být žádný rozdíl.

[8] Dále žalobkyně upozornila na jednotlivé nepřesnosti v elektronickém soupise a ručně vedeném (analogovém) soupise vyhledávací části spisu a rozdíly mezi evidencí analogovou a dokumenty jí předanými na CD a předloženými k nahlédnutí týkající se veřejné části spisu. Žalobkyně poukázala na nesrovnalosti ohledně počtu listin, jež panují v uvedených soupisech oproti soupisu spisu dle ADIS-EPI. Dále namítla, že žalovaný eviduje své písemnosti mimo časovou osu, což rovněž považuje za nezákonný zásah. Žalobkyně se mj. domáhala určení toho, že evidence písemností bez uvedení počtu listů a počtů listů

příloh je nezákonným zásahem a že evidence písemností v software ADIS-EPI mimo příslušné zdaňovací období je nezákonným zásahem.

[9] Dne 23. 6. 2022 zaslal žalovaný krajskému soudu vyjádření k replice 01; setrval na tom, že v daném případě není splněna podmínka řízení spočívající v přípustnosti žaloby, neboť žalobkyně neuvedla, jakým způsobem jí mají tvrzené nesrovnalosti ve vedení správního spisu přímo krátiť na jejich právech. Jde-li o dvojí vedení evidencí písemností, žalovaný znovu vysvětlil, že primární formou evidence písemností je elektronický evidenční systém v rámci systému ADIS, modulu EPI, prostřednictvím kterého bylo každé písemnosti přiděleno jedinečné číslo jednací; ve věci prováděné daňové kontroly byla vedena podpurná analogová forma této části spisu, a to v členění na část veřejnou, pod označením KON č. 111782144 a vyhledávací KON č. 111784805. Analogová forma vedené evidence pro kontrolní část spisu plní funkci pomocné evidence správce daně, obsahově zabezpečující či doplňující ty údaje, které softwarová podpora plně neumožňuje (kupř. skutečné názvy písemností ve vyhledávací části spisu, počet listů písemnosti či evidenční možnost písemnosti označené shodujícím se číslem jednacím v případě převodu písemnosti v omezeném rozsahu, kdy je písemnost v plném rozsahu ponechána v části vyhledávací a v omezeném rozsahu přeřazena do části veřejné). Na základě požadavku žalobkyně jí byly v průběhu nahlížení do spisu předány v elektronické podobě písemnosti, které obdržela na optickém CD nosiči. Žalobkyně nyní rozporuje počty listů těchto písemností. Žalovaný znovu vysvětlil, že u písemností v elektronické podobě ve formátu PDF se nenevidují listy, ale pouze počet stran; v některých případech se jednalo o jednostránkové dokumenty, a ty se v celkovém úhrnu pak nerovnají uváděnému počtu listů. Nadto žalovaný uvedl, že § 64 až § 68 daňového řádu údaj o počtu listů v soupisu obsahu části spisu nevyžaduje.

[10] Jde-li o písemnost ze dne 28. 8. 2019, č. j. 3276650/19/3205-50522-803350, této písemnosti bylo vygenerováno č. j. dne 26. 8. 2019 a po kompletním sepsání jej oprávněná úřední osoba schválila k datu 28. 8. 2019. V této souvislosti žalovaný doplnil, že písemnosti došlé se evidují v částech spisu v okamžiku jejich přijetí, kdežto písemnosti vydané k datu jejich vydání, případně schválení. Podle žalovaného nedochází k pozdní evidenci písemností, resp. k evidování písemností nedochází mimo časovou posloupnost. Žalovaný připustil, že žalobkyni předložil totožně značené, avšak obsahově či evidenčně odlišné soupisy k části spisu vyhledávací, tyto evidenční rozdíly však odůvodnil a podal k nim i písemné vysvětlení ve formě sdělení ze dne 4. 10. 2021.

[11] Dne 12. 9. 2022 podala žalobkyně ke krajskému soudu „repliku 02“, jíž reagovala na usnesení krajského soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 25 A 32/2022-46; tímto usnesením byla žalobkyně vyzvána k odstranění vad žaloby spočívajících v neurčitosti žalobních petítů. Žalobkyně proto konkretizovala jednotlivé petity uvedené v žalobě a rovněž specifikovala konkrétní listiny, kterými mělo dojít k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného, popř. doplnila svoji žalobní argumentaci.

[12] **Krajský soud** o žalobě rozhodl výše nadepsaným rozsudkem takto:

I. Žaloba, aby soud určil, že pozdní evidence písemností č. j. 2731507/20, 37154/21, 2939989/21 a 3148016/21 ve vyhledávací části spisu žalobce vedeného žalovaným, je nezákonným zásahem, se odmítá.

pokračování

- II. Žaloba, aby soud určil obecně, že maskování skutečných názvů písemností ve vyhledávacích částech spisů za označení „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ namísto jejich skutečného názvu, je nezákonným zásahem, **se odmítá**.
- III. Řízení, aby soud žalovanému přikázal, aby dodal žalobci úplné soupisy všech částí správních spisů (včetně vyhledávacích) podle stavu ke dni vydání rozsudku za období od 1. 1. 2018 do dne rozhodnutí soudu, **se zastavuje**.
- IV. Řízení, aby soud žalovanému přikázal vydat žalobci tiskové sestavy vyhledávacích částí spisů se skutečným označením všech písemností v ní zařazených, **se zastavuje**.
- V. Řízení, aby soud určil, že evidence písemnosti č. j. 356420/22 ve spise žalobce vedeném žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh je nezákonným zásahem, **se zastavuje**.
- VI. Pozdní evidence písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobce vedeného žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019 **byla nezákonným zásahem**.
- VII. Žaloba, aby soud určil, že evidence písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobce vedeného žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019 mimo časovou posloupnost byl nezákonným zásahem, **se zamítá**.
- VIII. Žaloba, aby soud určil, že evidence písemností založených ve spise žalobce vedeném žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za roky 2019, 2020 a 2021 mimo software ADIS-EPI byla nezákonným zásahem, **se zamítá**.
- IX. Určuje se, že evidence písemností č. j. 3800126/19/3205-60561-806926 a č. j. 3340745/20/3205-60561-806926 ve vyhledávací části spisu žalobce vedeném žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 0 bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh, **je nezákonným zásahem**.
- X. Evidence písemností č. j. 3800126/19/3205-50522-806926, 4045531/19/3205-50522-806926, 4045555/19/3205-50522-806926, 3340745/20/3205-50522-806926, 3373642/20/3205-50522-806926, 3653109/20/3205-50522-806926 a 3300159/21/3205-50522-809404 do zdaňovacího období roku 0, **je nezákonným zásahem**.
- XI. Označení písemnosti č. j. 3800126/19/3205-50522-806926 jako „interní písemnost“, písemnosti č. j. 3653109/20/3205-50522-806926 jako „interní písemnost“ a č. j. 3340745/20/3205-50522-806926 jako „ostatní vlastní písemnost“ v soupisu obsahu vyhledávací části spisu žalobce o daňové kontrole na DPH za rok 0 ze dne 20. 9. 2021 **bylo nezákonným zásahem**.
- XII. Žalobce **je povinen** zaplatit České republice na soudním poplatku částku 2 000 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Krajského soudu v Ostravě.
- XIII. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

[13] Jde-li o tvrzenou pozdní evidenci písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobkyně vedeného žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019 mimo časovou posloupnost, krajský soud (vycházeje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51) konstatoval, že pozdní evidence posuzované písemnosti může sama o sobě zasáhnout do práv žalobkyně, jestliže pozdní evidence písemnosti v časovém úseku od její správné evidence do jejího zařazení mohla znemožnit žalobkyni mít přehled o všech písemnostech správního spisu a o existenci každé písemnosti a tím i aktuálně reagovat na daný stav řízení. Krajský soud poznamenal, že povinnost řadit písemnosti v časové posloupnosti vyplývá z § 64 odst. 5 daňového řádu, a proto vytýkané jednání žalovaného s sebou nese rys nezákonnosti. Krajský soud dále poukázal na to, že posuzovaná písemnost je úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění písemnosti (krajský soud měl zjevně na mysli „pochybností“ – pozn. NSS) ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019; tato písemnost obsahuje rovněž hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní; byla-li tato písemnost zařazena nikoliv 28. 8. 2019, ale až později, nemohla se s ní žalobkyně seznámit v reálném čase a v reálném čase na ni také reagovat; tím na ni byly kladeny nároky, kterým by při správném chodu věci nebyla nucena čelit. Krajský soud proto uzavřel, že pozdní evidence písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobkyně byla nezákonným zásahem (*výrok VI. napadeného rozsudku*).

[14] Žalobkyně se dále domáhala určení toho, že „*evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo software ADIS EPI je nezákonným zásahem.*“ Krajský soud poukázal na § 64 odst. 5 daňového řádu, podle něhož správci daně neplyne povinnost vést soupis písemností k jednotlivým částem spisu v určité formě, pokud dodrží podmínky, které mu vyplývají z uvedeného ustanovení, tzn., že písemnosti musejí být řazeny v časové posloupnosti, musejí být označeny pořadovými čísly a pod společnou spisovou značkou. Pokud předpokládá spisový řád Finanční správy ČR užití určitého softwaru, jde o povinnost interní bez vlivu na veřejná subjektivní práva daňového subjektu. Krajský soud dospěl k závěru, že posuzovanému jednání chybí znak nezákonnosti, a proto v této části žalobu zamítl (*výrok VIII. napadeného rozsudku*).

[15] Krajský soud dále posuzoval poslední tři žalobní petity, které se týkaly evidence písemností ve vyhledávací části spisu. Žalobkyně požadovala, aby soud určil: „*IV. evidence písemností bez uvedení počtu listů a počtu příloh, jak je tomu např. u č. j. 3800126/19, č. j. 3340745/20 a 356420/22 je nezákonným zásahem*“; „*V. evidence písemnosti č. j. 3800126/19, 4045531/19, 4045555/19, č. j. 3340745/20, č. j. 3373642/20, 3653109/20 a 3300159/21 do zdaňovacího období roku 0 je nezákonným zásahem*“; „*VI. označení písemnosti 3800126/19 v evidenci SD jako „interní písemnost“, písemnosti č. j. 3653109/20 v evidenci SD jako „interní písemnost“ a č. j. 3340745/20 jako „ostatní vlastní písemnost“ je nezákonným zásahem.*“

[16] Podle zjištění krajského soudu ve vyhledávací části spisu žalobkyně vedeném žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 0 není u písemnosti 3800126/19/3205-60561-806926 a č. j. 3340745/20/3205-6561-806926 uveden počet příloh ani počet listů příloh, ačkoliv sestava tyto údaje předpokládá. Dále krajský soud zjistil, že písemnosti č. j. 3800126/19, 4045531/19, 4045555/19, č. j. 3340745/20, č. j. 3373642/20,

pokračování

3653109/20 a 3300159/21, jsou evidovány v soupise vedeném za zdaňovací období roku 0. V soupisu obsahu vyhledávací části spisu žalobce o daňové kontrole na DPH za rok 0 ze dne 20. 9. 2021 jsou písemnosti č. j. 3800126/19/3205-50522-806926 a č. j. 3653109/20-3205-50522-806926 označeny jako „interní písemnost“ a písemnost č. j. 3340745/20/3205-50522-806926 jako „ostatní vlastní písemnost.“

[17] Krajský soud se ztotožnil s názorem žalobkyně, že označení písemností jako „interní písemnost“, popř. „ostatní vlastní písemnost“, neodpovídá požadavku na umožnění daňovému subjektu zjistit ze soupisu týkajícího se vyhledávací části, o jakou konkrétní písemnost se jedná. Žalobkyni přisvědčil rovněž v tom, že pro konkretizaci těchto písemností je nezbytné, aby u nich byl uveden počet listů a příloh těchto listů. Jen tak si může daňový subjekt učinit představu o relevantnosti písemnosti a z počtu listů a počtu příloh usoudit, zda došlo k přesunutí všech listin (a příloh), či nikoliv.

[18] Pro daňový subjekt je rovněž podle krajského soudu nezbytné, aby bylo zřejmé, kterého zdaňovacího období se soupis týká, přičemž upozornil, že zdaňovací období roku 0 neexistuje. S ohledem na charakter vyhledávací části spisu a právo daňového subjektu na soupis písemností daňového spisu a právo zjistit skutečný a úplný rozsah správního spisu, je nutné, aby daňový subjekt skutečně věděl, o jakou písemnost se jedná, čemuž odpovídá též údaj o tom, ke kterému zdaňovacímu období je listina založena. Nemůže-li daňový subjekt zjistit konkrétní obsah listiny, musí mu alespoň být zřejmé, o jakou listinu se jedná; jedině pak může řádně uplatňovat svá práva v daňovém řízení. S ohledem na tyto skutečnosti a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, dospěl krajský soud k závěru, že postup žalovaného byl či je v rozporu s § 64 odst. 5 daňového řádu a s § 65 odst. 3 téhož zákona. Tímto postupem byla žalobkyně dotčena na svém právu nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, proto krajský soud rozhodl způsobem uvedeným ve výrocích IX, X a XI napadeného rozsudku.

[19] Proti rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost jak žalovaný [dále jen „stěžovatel a“)], tak žalobkyně [dále jen „stěžovatelka b“)].

[20] **Stěžovatel a)** v kasační stížnosti (ze dne 30. 1. 2023) napadl rozsudek krajského soudu co do výroků VI., IX., X. a XI., přičemž namítá kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Napadený rozsudek dle stěžovatele a) trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť z něj není zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí; z napadeného rozsudku rovněž nelze dovodit, v rozporu s jakými ustanoveními právních předpisů se měl stěžovatel a) nezákonného zásahu dopustit.

[21] Ve vztahu k výroku VI. napadeného rozsudku stěžovatel a) namítá, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací uvedenou ve vyjádření k žalobě. Dále namítá, že závěry přijaté krajským soudem jsou nesrozumitelné, neboť není zřejmé, jak soud dospěl k závěru o tom, že písemnost č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 nebyla zařazena ve spise dne 28. 8. 2019, ale až později; tento závěr netvrdila ve své žalobě ani stěžovatelka b). V této souvislosti stěžovatel a) zopakoval, že k písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 úřední osoba vygenerovala ze systému spisové služby číslo jednací dne 26. 8. 2019;

po kompletním sepsání byl daný úřední záznam schválen, a to k datu 28. 8. 2019. V okamžiku schválení se písemnost zařadila do příslušné části spisu s datem vložení do spisu dne 28. 8. 2019. K písemnostem č. j. 3280640/19/3205-50522-803350 a č. j. 3298181/19/3205-50522-803350 pak stěžovatel a) v řízení před krajským soudem uvedl, že se jedná o písemnosti doručené správci daně dne 26. 8. 2019, přičemž k jejich zaevidování ve spisu došlo okamžikem jejich přijetí, kdy současně v tomto okamžiku jim bylo přiděleno číslo jednací. Proto jsou také hodnoty čísel jednacích doručených písemností vyšší než hodnota čísla jednacího písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350. Žalovaný znovu zdůraznil, že správce daně písemnosti eviduje v jejich časové posloupnosti, a nikoliv libovolně, nýbrž písemnosti došlé ve vazbě na datum jejich přijetí a písemnosti odchozí či vzniklé dle data jejich vydání či schválení. Výklad krajského soudu, že časová posloupnost písemností se posuzuje podle hodnot čísel jednacích písemností, nemá oporu v zákoně a navíc v mnoha případech vede k absurdním závěrům.

[22] Stěžovatel a) dále uvádí, že přestože se v případě posuzované písemnosti nejedná o rozhodnutí, nýbrž o úřední záznam, dopadá na ni § 101 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Analogicky lze tedy označit za okamžik vydání posuzované písemnosti okamžik jejího podepsání úřední osobou, k čemuž v daném případě došlo dne 28. 8. 2019; téhož dne byla současně daná písemnost zaevidována, tj. vložena do spisu daňového subjektu [stěžovatelky b)]. Pokud tedy byla písemnost podepsána dne 28. 8. 2019, k jejímu vydání nemohlo dojít dříve a dříve ani nemohla být zařazena na soupis písemností, přestože již měla číslo jednací. Číslo jednací je toliko číslo evidenční ve smyslu § 11 vyhlášky č. 259/2012 Sb. Stěžovatel a) je proto přesvědčen o tom, že písemnost č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 zařadil v časové posloupnosti tak, jak předpokládá § 64 odst. 5 daňového řádu.

[23] Jde-li o výroky IX., X. a XI. napadeného rozsudku, stěžovatel a) spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve vnitřní rozpornosti odůvodnění, neboť krajský soud na jednu stranu uzavřel, že stěžovatel a) není povinen vést soupis písemností v určité formě, na druhou stranu ale označuje za nezákonný zásah podobu elektronických soupisů obsahu části spisu, které stěžovatelka b) při nahlížení do spisu dne 20. 9. 2021 obdržela, přestože současně obdržela i ručně vedené soupisy, které údaje absentující v elektronických soupisech obsahují.

[24] Krajskému soudu stěžovatel a) vytýká, že se nevypořádal s jeho argumentací týkající se podpůrného ručně vedeného soupisu pro kontrolní část spisu, jehož obsah zabezpečuje či doplňuje ty údaje, které softwarová podpora plně neumožňuje. Především se jedná o údaje uvedené v soupisu vyhledávací části spisu ohledně „skutečných“ názvů písemností. Stěžovatel a) při nahlížení do spisu dne 20. 9. 2021 předal stěžovatelce b) elektronický soupis obsahu části spisu a současně i ručně vedený soupis, který obsahuje veškeré informace potřebné pro konkretizaci písemností.

[25] K výroku IX. napadeného rozsudku stěžovatel a) dodal, že není zřejmé, jakým způsobem krajský soud dospěl k závěru, že sestava, resp. soupis předpokládá údaj o počtu listů a počtu listů příloh. Stěžovatel a) má na rozdíl od krajského soudu za to, že dotčená ustanovení daňového řádu, ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021,

pokračování

č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, necílí v případě konkretizace písemností ve vyhledávací části spisu na údaj o počtu listů těchto písemností a počtu listů jejich příloh. Důkazní hodnota každé jednotlivé písemnosti není dána počtem jejich listů či počtem listů jejich příloh, ale podstatnými údaji, které písemnost tvoří. Dle názoru stěžovatele a) si daňový subjekt může učinit rámcovou představu o obsahu písemnosti a o tom, zda taková písemnost může být uplatněna v řízení jako důkazní prostředek, již ze samotného označení dané písemnosti. Stěžovatel a) má tudíž za to, že neuvedení počtu listů písemností ve vyhledávací části spisu ani počtu listů jejich příloh není nezákonným zásahem.

[26] Stěžovatelka b) ve **vyjádření ke kasační stížnosti** stěžovatele a) uvedla, že usnesením ze dne 7. 2. 2023, č. j. 5 Afs 16/2023-15 byl stěžovatel a) vyzván k doplnění jím podané kasační stížnosti, neboť tato nesplňovala náležitosti dle § 106 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka b) se domnívá, že stěžovatel a) výzvě včas nevyhověl, a proto by měla být jeho kasační stížnost odmítnuta. Podle stěžovatelky b) totiž nebyla Mgr. P. H. pověřena k jednání před soudem tomu oprávněnou osobou.

[27] **Stěžovatelka b)** podala dne 31. 1. 2023 kasační stížnost, jíž se domáhala zrušení výroku VIII. napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatelky b) opožděnou, a proto nepovažuje za nutné rekapitulovat kasační námitky v ní uvedené. K opožděnosti kasační stížnosti se soud vyjádří níže.

[28] **Nejvyšší správní soud** posoudil formální náležitosti kasační stížnosti stěžovatele a) a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a za stěžovatele a) jedná k tomu pověřená osoba. Poté přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti stěžovatele a) a v rámci jím uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost stěžovatele a) je důvodná.

[30] *K výroku VI. rozsudku krajského soudu.* Stěžovatel a) především namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací uvedenou ve vyjádření k žalobě 1 a 2; stěžovatel a) rovněž namítá, že z napadeného rozsudku není zjevné, jak krajský soud dospěl k závěru, že písemnost č. j. 3276650/19/3205-505522-803350 nebyla zařazena ve spise dne 28. 8. 2019, ale až později.

[31] Z předloženého soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v době podání žaloby (tj. ke dni 22. 2. 2022) byla u stěžovatelky b) vedena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019. Dne 28. 3. 2022 byla daňová kontrola ukončena a dne 30. 3. 2022 byl vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019. Téhož dne byla stěžovatelka b) nahlížet do správních spisů a v návaznosti na to rozhojnila své žalobní námitky o nové poznatky (viz replika 01) a následně k výzvě krajského soudu tyto námitky specifikovala ve formě žalobních návrhů (viz replika 02).

[32] V žalobě, v její původní verzi, stěžovatelka b) uplatnila obecný žalobní návrh, jímž se domáhala, aby krajský soud mimo jiné určil, že pozdní evidence písemností

ve vyhledávací části spisů, jakož i evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo časovou posloupnost, je nezákonným zásahem. Svůj žalobní návrh (petit) znějící na určení toho, že „*evidence písemnosti č. j. 3276650/19 mimo časovou posloupnost byla nezákonným zásahem*“, stěžovatelka b) specifikovala až v replice 02, přičemž pokud jde o argumentaci k tomuto žalobnímu návrhu, odkázala na body 16 až 17 repliky 01. V replice 01 v části týkající se tohoto návrhového bodu stěžovatelka b) poukázala na soupis obsahu vyměřovací části spisu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2019, č. 111493580, kde je pod pořadovým č. 14 zaznamenán *úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností*, č. j. 3276650/19/3205-50522-803350, který byl do spisu vložen ke dni 28. 8. 2019. Dále stěžovatelka b) poukázala na soupis obsahu vyměřovací části spisu za zdaňovací období od 1. 7. 2019, č. 111640320, kde je pod pořadovým č. 1 evidována listina s názvem *daňové přiznání k dani z přidané hodnoty*, č. j. 3280640/19/3205-50522-803350, která byla do spisu vložena dne 26. 8. 2019, a pod pořadovým č. 2 evidována listina s názvem *kontrolní hlášení*, č. j. 3298181/19/3205-50522-803350, která byla do spisu vložena tentýž den. Na základě těchto skutečností stěžovatelka b) zpochybnila, že k vyhotovení úředního záznamu č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 došlo skutečně dne 28. 8. 2019 – pokud by tomu tak bylo, pak by dle jejího tvrzení muselo být zpětně změněno jeho číslo jednací, neboť je nižší, než čísla jednací dvou výše zmíněných písemností evidovaných v soupise obsahu vyměřovací části spisu č. 111640320. Pokud by úřední záznam byl skutečně vyhotoven dne 28. 8. 2019, pak by dle stěžovatelky b) nebyl zařazen do spisu chronologicky. K těmto úvahám se vyjádřil stěžovatel a) tak, jak je shrnuto zejm. v bodě 9, resp. 10 tohoto rozsudku.

[33] Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou b) předestřené skutečnosti nasvědčují tomu, že posuzovaný úřední záznam byl v soupisu evidován později; vycházel přitom z toho, že přidělené číslo jednací úředního záznamu bylo nižší, než číslo jednací dvou dalších zmíněných písemností (tj. daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolního hlášení). V bodě 39 napadeného rozsudku pak krajský soud konstatoval, že posuzovaná písemnost (tj. úřední záznam č. j. 3276650/19/3205-50522-803350) byla zařazena do soupisu nikoliv dne 28. 8. 2019, ale až později, tudíž se s ní stěžovatelka b) nemohla seznámit v reálném čase a v reálném čase na ni reagovat. V důsledku pozdní evidence posuzované písemnosti mělo dojít ke zkrácení práv stěžovatelky b).

[34] Krajský soud tedy vyhověl žalobnímu návrhu stěžovatelky b) a deklaroval nezákonný zásah spočívající v pozdní evidenci úředního záznamu č. j. 3276650/19/3205-50522-803350, avšak učinil tak na půdorysu jiných skutkových zjištění, respektive odlišné argumentace, než kterou stěžovatelka b) ve svých podáních uplatnila. Jak správně poznamenal stěžovatel a), stěžovatelka b) nikdy nenamítala, že k zařazení posuzované písemnosti do spisu došlo později, tj. až po 28. 8. 2019; v této souvislosti stěžovatelka b) rovněž nenamítala, že by jí bylo odepřeno právo seznámit se s obsahem posuzované písemnosti a reagovat na ni, čímž by byla dotčena na svých právech. Stěžovatelka b) toliko na základě údajů týkajících se čísel jednacích naznačuje manipulaci se spisovou dokumentací ze strany správce daně, přičemž konstatuje, že evidence v částech spisu není spolehlivá a pravdivá. Krajský soud si tedy domyslel argumentaci stěžovatelky b) a na základě toho dospěl k závěru o nezákonném zásahu. K takovému postupu však nebyl krajský soud oprávněn; platí totiž, že „*soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím*“.

pokračování

sporu, ale přebíral by roli advokáta“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[35] Nejvyšší správní soud ve světle výše uvedeného konstatuje, že skutkové závěry krajského soudu uvedené v bodě 39 nemají předobraz v tvrzení stěžovatelky b); tyto závěry rovněž nemají oporu v předloženém soudním spise. Pro posouzení nezákonného zásahu je naprosto klíčové identifikovat, jakého jednání se měl správní orgán dopustit (jaké jednání mu je ze strany žalobce vytýkáno), což zdůraznil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, ve věci *EUROVIA CS, a. s.* [Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že rozsudek ve věci *EUROVIA CS, a. s.* byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, důvody zrušení se však vztahovaly pouze k posuzování včasnosti zásahové žaloby a nijak se tedy nedotýkají právě řešené otázky]. Rozšířený senát ve věci *EUROVIA CS, a. s.*, uvedl následující:

„Je tedy zřejmé, že pro účely posouzení včasnosti žaloby si musí soud v řadě ohledů udělat jasno v tom, zda jednání, jež je žalobcem označováno za nezákonný zásah, se vskutku událo, a jaké jsou relevantní okolnosti, za nichž se tak stalo, tedy jakou má napadený akt povahu a čeho se týká. Dále si musí ujasnit, pokud vskutku k jednání došlo, kdy se relevantní informace o něm dostaly do sféry žalobce. Bez postavení uvedených skutečností na jisto, jen na základě pouhých tvrzení žalobce, není-li na první pohled z nich opožděnost zřetelná, nemůže soud včasnost žaloby posoudit.

Soud si proto musí v první řadě ozřejmit, jaké jednání veřejné správy žalobce označuje za nezákonný zásah. Musí žalobce, případně i postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s., „přimět“ k natolik jednoznačnému a konkrétnímu (zejména skutkovému) popisu uvedeného jednání, aby bylo možno v dalším kroku zkoumat, zda, kdy a za jakých okolností se takto specifikované jednání vskutku odebrálo, případně zda, kdy a za jakých okolností se udály další skutečnosti rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby (zejm. kdy se do sféry žalobce dostaly relevantní informace o dotyčném jednání).“

[36] Lze shrnout, že krajský soud vycházel z nesprávných skutkových zjištění, pokud se domnívá, že úřední záznam č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 byl do soupisu zařazen později, než dne 28. 8. 2019 a tím zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Krajský soud rovněž pochybil, když dospěl k závěru, že se stěžovatelka b) nemohla s danou písemností seznámit v *reálném čase a v reálném čase na ni reagovat*, protože shledal žalobní návrh stěžovatelky b) důvodným, když tato tvrzení z podání stěžovatelky b) (konkrétně z repliky 01) vůbec nevyplývají. Krajský soud se proto dopustil jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť posuzoval žalobní návrh stěžovatelky b) nad rámec jí uplatněných žalobních tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006,

č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS, na něhož navázal zdejší soud např. v rozsudku ze dne 24. 1. 2024, č. j. 3 Azs 129/2022-29).

[37] Stěžovatel a) dále namítl, že krajský soud se sice ztotožnil se stěžovatelkou b), v tom, že časová posloupnost písemností se posuzuje podle hodnot jim přidělených čísel jednacích, nicméně své závěry nikterak neodůvodnil, ani neuvedl příslušnou právní úpravu. Této námitce musí Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčit. Z rozsudku krajského soudu (konkrétně se jedná o bod 26) nelze seznat, jaké úvahy krajský soud k uvedeným závěrům vedly; rovněž absentuje odkaz na právní úpravu, která by jeho závěry potvrdila. Také není zřejmé, proč krajský soud nepovažoval vysvětlení stěžovatele a) uvedené ve vyjádřeních k žalobě za dostačující, když toliko uvedl, že „*vysvětlení žalovaného rozpor v číslech jednacích nijak nevysvětluje, naopak jej ještě prohlubuje*“. I v tomto ohledu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 As 232/2021-41).

[38] Nejvyšší správní soud konstatuje, že byl naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. ve výroku VI. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (výrok I. tohoto rozsudku).

[39] Před tím, než Nejvyšší správní soud přejde k přezkumu výroků IX. X. a XI. napadeného rozsudku, považuje za důležité připomenout, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. K otázce vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[p]římou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.*“ (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, který byl potvrzen rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, ve věci *EUROVIA CS*, bod 42).

[40] Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice soudního řádu správního. „*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*“ (viz cit. rozsudek NSS č. j. 8 Aps 2/2006-95, shodně též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, ve věci *ALGON PLUS, a. s.*, bod 42, resp. rozsudek téhož senátu ve věci *EUROVIA CS*, bod 63). Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „*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*

pokračování

případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci ALGON PLUS, bod 42).

[41] Extenzivní 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 (srov. též rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007-256, věc *ArcelorMittal Ostrava*).

[42] Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

[43] Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila (srov. rozsudek ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 As 117/2017-46, č. 3631/2017 Sb. NSS), že ochrana podle § 82 s. ř. s. je na místě tehdy, pokud jsou kumulativně splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).

[44] Podrobný věcný přezkum (ne)naplnění jednotlivých výše uvedených podmínek je vyhrazen věcnému projednání žaloby. Podmínkou řízení o zásahové žalobě dle § 82 s. ř. s. je nicméně přípustitelné (plausibilní) tvrzení nezákonného zásahu, které musí být patrné již z žaloby. Jak uvedl rozšířený senát NSS ve věci *EUROVIA CS, a.s.*, „[p]okud 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. [správně § 82 s. ř. s. – pozn. NSS], 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. (...) Soud zde bude přiblížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (...).“

[45] Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že dosavadní judikatura se již zabývala tím, která jednání správce daně mohou dosahovat takové intenzity, u nichž je odůvodněna přípustnost žaloby. Tuto judikaturu přílehavě shrnul Nejvyšší správní soud v nedávném rozsudku ze dne 8. 11. 2023, č. j. 2 Afs 120/2023-33, v němž se zabýval obdobnými námitkami stěžovatele, které byly předmětem přezkumu v nyní souzené věci v řízení před krajským soudem; druhý senát přitom konstatoval, že „[z] výše 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, čj. 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).“

[46] Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že rozhodnutí krajského soudu přezkoumává v rozsahu kasačních námitek a z důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takto zákonem definovaná dispoziční zásada nicméně neplatí bez výjimek; povinností kasačního soudu je tak mimo jiné *ex officio* zohlednit i existenci případné zmatečnosti řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). V nyní posuzované věci kasační soud zjistil, že pokud jde o výroky IX. X. a XI., řízení před krajským soudem bylo zatíženo zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], neboť krajský soud projednal žalobní návrhy stěžovatelky b) meritorně, ačkoli k tomu chyběly podmínky řízení (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2023, č. j. 3 As 205/2022-36).

[47] *K výroku IX. a XI. rozsudku krajského soudu.* Krajský soud se v části rozsudku týkající se těchto výroků zabýval tím, zda je evidence bližší označených písemností ve vyhledávací části spisu bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh nezákonným zásahem; dále posuzoval to, zda je označení písemností jako „interní písemnosti“ a „ostatní vlastní písemnost“ nezákonným zásahem.

[48] Jak správně poznamenal krajský soud, judikatura rozlišuje situace, kdy se daňový subjekt domáhá určení nezákonného zásahu spočívajícího v nesprávném vedení správního spisu, od situací, kdy je omezeno právo daňového subjektu nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by byla znemožněna realizace práva na spravedlivý proces. Krajský soud podřadil stěžovatelkou b) tvrzené zásahy pod druhou kategorii zásahů, tj. těch (nezákonných) zásahů, které mohou svojí intenzitou omezit právo daňového subjektu nahlížet do správního spisu a tento svůj závěr podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51; Nejvyšší správní soud však konstatuje, že tento přírůstek není příslušný.

[49] Především je třeba zmínit, že druhý senát Nejvyššího správního soudu se v rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51 zabýval tím, zda lze za nezákonný zásah považovat jednání žalovaného spočívající v odepření vydání písemnosti z vyhledávací části spisů, neevidování a odepření vydání kopie komunikace s metodiky a zakládání písemností ve věci daňové kontroly žalobce do správních spisů jiných daňových subjektů a odepření jejich vydání, přičemž v drtivé většině namítaných nezákonných zásahů shledal žalobu nedůvodnou; kasační stížnost shledal druhý senát důvodnou pouze v té části, v níž žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu toho, že se krajský soud nevyjádřil k tomu, zda jsou dány důvody pro zařazení listin do vyhledávací části spisu. Pokud jde o body 32 a 33 rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51 (na něž krajský soud ve svém odůvodnění konkrétně poukazuje), pak je nutno říci, že druhý senát Nejvyššího správního soudu

pokračování

v těchto bodech toliko rekapituloval judikaturu zdejšího soudu týkající se problematiky související především s nahlížením do správního spisu (§ 66 daňového řádu); v bodě 33 pak Nejvyšší správní soud opakoval právní závěry uvedené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49, že právu nahlížení do všech písemností vyjma části vyhledávací (za podmínek uvedených v § 66 odst. 3 daňového řádu) je imanentní právo na soupis všech písemností správního spisu v materiálním smyslu, tedy právo mít přehled o existenci (nikoliv nutně o obsahu) každé písemnosti, která je do správního spisu zařazena. Z uvedené judikatury ani z § 66 odst. 2 daňového řádu však nevyplývá, že by soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu (vedený v systému ADIS-EPI) měl obsahovat též údaj o počtu listů písemnosti a počtu listů příloh. Správci daně není možné vyčítat neúplnost údajů uvedených v soupisu písemností vyhledávací části spisu, jestliže mu zákon tyto údaje nepřikazuje evidovat. Nutno dodat, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správní soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, nedopadají ani na problematiku označování písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, neboť k této otázce se druhý senát vůbec nevyjadřoval. Krajský soud tedy nesprávně interpretoval závěry uvedené ve zmíněném rozsudku.

[50] Naopak podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže *samo o sobě* do práv daňového subjektu zasáhnout. V rozsudku ze 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, ve věci *ELEKTRA PV, s. r. o.*, Nejvyšší správní soud konstatoval:

„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.

K témuž závěru již ostatně NSS dospěl. Uvedl, že „[z]ákonnost 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, čj. 6 Afs 143/2016-38, věc UNICAPlasma, bod 22). 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. Konkrétní daňové řízení se dokonce může překrývat s daňovou kontrolou, kdy zahájením daňové kontroly dochází k zahájení daňového řízení, které již po jejím ukončení nepokračuje, a končí bez vydání rozhodnutí spolu s ní. 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, bod 23; v bodě 24 NSS odkázal na již shora opakovaně cit. rozsudek čj. 8 Aps 2/2006 - 95). NSS nicméně upozorňuje, že nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně vskutku šikanózním způsobem brání stěžovatelce při uplatňování jejích procesních práv nahlížet do spisu.

Ve smyslu právního názoru rozšířeného senátu v rozsudku EUROVIA CS (viz bod [21] shora) je „zjevné a nepochybné“, že nedostatky při vedení spisu nemohou být nezákonným zásahem. (...).“

[51] Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v řadě svých dalších rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 11. 1. 2021, č. j. 5 Afs 276/2018-27, nebo rozsudek ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54). Zmínit lze rovněž nedávný rozsudek ze dne 8. 11. 2023, č. j. 2 Afs 120/2023-33, v němž zdejší soud zkoumal, zda Krajský soud v Českých Budějovicích správně posoudil nepřipustnost žaloby, jíž se žalobce domáhal určení nezákonného zásahu spočívajícího v nedostacích vedení daňového spisu; námitky žalobce se přitom ve své podstatě shodovaly s těmi, jež uvedla stěžovatelka b) v nyní projednávané věci v řízení před krajským soudem. Zdejší soud v rozsudku č. j. 2 Afs 120/2023-33 potvrdil závěr soudu prvního stupně stran nepřipustnosti této části žaloby (viz body 34 až 37).

[52] Nejvyšší správní soud nemá důvod se od výše uvedených závěrů nyní odchylovat. Z argumentace stěžovatelky b) uvedené v žalobě a jejích doplnění neplynou žádné indicie, které by svědčily o tom, že by jí správce daně šikanózním způsobem bránil při uplatňování jejích procesních práv nahlížet do spisu. Tomu navíc zcela odporují tvrzení stěžovatelky b), z nichž je zřejmé, že měla k dispozici jak soupisy obsahu části spisu vyhledávací v oficiální tiskové sestavě ADIS-EPI, tak v paralelně vedeném soupisu vyhledávací části spisu v analogové podobě.

[53] Nejvyšší správní soud nad rámec nutného odůvodnění dodává, že v soupisu vyhledávací části spisu vedené v analogové podobě (příloha 6) jsou uvedeny rovněž informace o počtu listů jednotlivých písemností, tedy i písemností č. j. 3800126/19/3205-60561-806926 a č. j. 3340745/20/3205-60561-806926, což žalobkyně b) přiznává v bodě 7 repliky 02. Ve stejném soupisu vyhledávací části spisu jsou rovněž uvedeny názvy jednotlivých písemností (tedy i písemností č. j. 3800126/19/3205-50522-806926, č. j. 3653109/20/3205-50522-806926 a č. j. 3340745/20/3205-50522-806926), čehož si stěžovatelka b) rovněž je vědoma (viz bod 32 žaloby v její původní verzi). Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jakým způsobem mohlo být zasaženo do práv stěžovatelky b) neuvedením jí požadovaných informací v elektronické sestavě ADIS-EPI, jestliže tyto informace měla k dispozici v podobě „ručně“ vedeného soupisu písemností vyhledávací části spisu.

[54] Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu dospěl k závěru, že stěžovatelka b) netvrdila žádné výjimečné okolnosti, ze kterých by bylo možné dovodit přípustnost podaných žalobních návrhů. Je zjevné a nepochybné, že jednání popsané stěžovatelkou b) v žalobě a v replikách, nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud při posuzování věci vycházel jak ze závěrů ustálené judikatury, tak z individuálních okolností daného případu.

[55] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud žalobní návrhy stěžovatelky b), jimiž se domáhala určení toho, že evidence písemností č. j. 3800126/19/3205-60561-806926 a č. j. 3340745/20/3205-60561-806926, ve vyhledávací části spisu vedeném žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 0 bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh, je nezákonným zásahem (výrok IX. rozsudku krajského soudu) a toho, že označení písemností č. j. 3800126/19/3205-50522-806926 jako „interní písemnost“, písemnosti č. j. 3653109/20/3205-50522-806926 jako „interní písemnost“ a č. j. 3340745/20/3205-50522-806926 jako „ostatní vlastní písemnost“ v soupisu obsahu vyhledávací části spisu

pokračování

o daňové kontrole na DPH za rok 0 ze dne 20. 9. 2021 bylo nezákonným zásahem (výrok XI. rozsudku krajského soudu), projednal, neboť měl tyto žalobní návrhy odmítnout postupem podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pokud krajský soud i přesto o žalobních návrzích meritorně rozhodl, zatížil řízení vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. K této vadě řízení musel Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4, věty za středníkem s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti.

[56] Za této situace pak kasačnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek ve výroku IX. a XI. zrušit (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.) a žalobu v rozsahu týkající se těchto výroků odmítnout (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.) (výroky II. a III. tohoto rozsudku).

[57] K výroku X. rozsudku krajského soudu. Primárně žalobkyně namítala, že v oficiální tiskové sestavě ADIS-EPI, č. 111784805 je rok vyhledávací činnosti 0. V replice 01 v bodě 49 přisvědčila argumentaci stěžovatele a) uvedené ve vyjádření k žalobě; současně však stěžovatelka b) poznamenala, že pokud k takové chybě dochází, měl by stěžovatel a) o tom zpravit daňový subjekt a vzniklou chybu v elektronické sestavě napravit. Opačný přístup je dle stěžovatelky b) v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Krajský soud žalobnímu návrhu vyhověl s odůvodněním, že daňovému subjektu musí být znám údaj o tom, ke kterému zdaňovacímu období byla listina založena, aby mohl zjistit, o jakou písemnost se jedná (§ 66 odst. 3 daňového řádu). Co do posouzení intenzity tvrzeného zásahu do práv stěžovatelky b) krajský soud opět vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51.

[58] Nejvyšší správní soud znovu konstatuje, že závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, na danou věc nedopadají, neboť druhý senát se nyní řešenou otázkou vůbec nezabýval.

[59] Stěžovatelka b) v podané žalobě ani v replikách nespécifikovala, jak se označení roku vyhledávací činnosti jako „0“ dotklo jejích práv. Svými námitkami spíše vyjadřuje obecnou nespokojenost s tím, jak správce daně [stěžovatel a)] vede elektronický soupis písemností v elektronické sestavě ADIS-EPI. Námitku porušení zásad vstřícnosti a hospodárnosti řízení nikterak nespécifikovala ani neuvedla, jakým způsobem se porušení těchto zásad projevilo v její právní sféře. Z jednotlivých podání stěžovatelky b) rovněž nplyne, že by nevěděla, k jakému zdaňovacímu období byla sestava vydána; v tomto směru je nutné podotknout, že závěry krajského soudu se zcela mívají s argumentací stěžovatelky b) uvedenou v žalobě a dalších doplněních a napadený rozsudek je tak na samé hranici přezkoumatelnosti.

[60] Jak bylo uvedeno výše, v případě řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu je třeba vždy zkoumat, zda žalobou napadený akt vůbec může být pojmově zásahem; jednou z podmínek pro přezkum žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je přípustitelné (plausibilní) tvrzení nezákonného zásahu (viz výše shrnutá judikatura ve věc *EUROVIA CS, a. s.*).

[61] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka b) netvrdila žádné výjimečné okolnosti, ze kterých by bylo možné dovodit přípustnost žalobního návrhu, jak požaduje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Ostatně z jí uplatněných žalobních

námitek Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka zásah do svých subjektivních práv netvrdila vůbec. 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 počinání správních orgánů. Je tomu tak proto, že správní soudnictví slouží primárně k ochraně veřejných subjektivních práv, nikoliv k ochraně objektivního práva (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2023, č. j. 2 Afs 120/2023-33).

[62] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro projednání daného žalobního návrhu stěžovatelky b) chyběla podmínka řízení spočívající v plausibilním tvrzení nezákonného zásahu; v takovém případě měl krajský soud rovněž postupovat dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a žalobu stěžovatelky b) v této části odmítnout. Jak bylo výše uvedeno, pokud krajský soud přes chybějící podmínku řízení o žalobě meritorně rozhodl, zatížil toto řízení vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., k níž musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti. Za této situace pak kasačnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek ve výroku X. zrušit (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.) a žalobu v tomto rozsahu odmítnout (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.) (výroky II. a III. tohoto rozsudku).

[63] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nepřehlédl, že stěžovatel a) v kasační stížnosti vznesl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku rovněž ve vztahu k výrokům IX., X. a XI. Nicméně vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů (tj. pro nedostatek podmínek řízení před krajským soudem) rozsudek krajského soudu v daném rozsahu zrušil a žalobu odmítl, touto kasační námitkou se dále nezabýval.

[64] Dne 1. 2. 2023 obdržel Nejvyšší správní soud **kasační stížnost stěžovatelky b)** směřující proti výroku VIII. v záhlaví označenému rozsudku krajského soudu.

[65] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval naplněním formálních zákonných předpokladů věcného projednání kasační stížnosti. Dospěl však k závěru, že kasační stížnost byla podána opožděně.

[66] Po obdržení spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že napadený rozsudek byl stěžovatelce b) doručen prostřednictvím jejího zástupce (jímž v řízení před krajským soudem byla společnost Punktum, spol. s r. o.) dne 17. 1. 2023. Tímto dnem tedy nastala podle § 40 odst. 1 s. ř. s. skutečnost určující počátek lhůty pro podání kasační stížnosti. Konec dvou týdnů lhůty pro podání kasační stížnosti pak podle § 40 odst. 2 s. ř. s. připadl na den, který se svým pojmenováním shodoval se dnem určujícím počátek běhu lhůty, tedy na úterý 31. 1. 2023. Tento den byl posledním dnem pro včasné podání kasační stížnosti a nejpozději tohoto dne tedy musela být kasační stížnost podána u soudu anebo předána k poštovní přepravě.

[67] Stěžovatelka b) však podala kasační stížnost prostřednictvím datové schránky svého zástupce – advokáta Mgr. Ing. Martina Schwarze až ve středu 1. 2. 2023. Z uvedeného je tak zřejmé, že kasační stížnost byla podána opožděně.

pokračování

[68] Podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud návrh usnesením odmítne, jestliže byl podán opožděně. Jelikož je kasační stížnost stěžovatelky b) v nyní projednávané věci opožděná, Nejvyšší správní soud ji podle citovaného ustanovení ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítl (výrok VI. tohoto rozsudku).

[69] Nejvyšší správní soud shrnuje, že rozsudek krajského soudu ve výroku VI. ke **kasační stížnosti stěžovatele a)** zrušil z důvodu naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení (výrok I. tohoto rozsudku). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Úkolem krajského soudu bude primárně zjistit skutkový stav ohledně toho, kdy byla písemnost. č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu stěžovatelky b) vedeného stěžovatelem a) ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019 evidována, respektive, zda tato písemnost byla evidována opožděně, jak tvrdí v žalobě stěžovatelka b). Poté bude krajský soud postupovat dle metodologie přezkumu, jak byla vyslovena rozšířeným senátem ve věci *EUROVIA CS a. s.*, v bodech 59 a násl.

[70] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatele a) [§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.], a to v rozsahu, v němž mu byla věc Nejvyšším správním soudem vrácena k dalšímu řízení.

[71] Nejvyšší správní soud dále zrušil rozsudek krajského soudu ve výrocích IX., X. a XI., neboť krajský soud zatížil řízení vadou zmatečnosti [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]; současně Nejvyšší správní soud žalobu stěžovatelky b) v daném rozsahu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 1 věta první za středníkem s. ř. s.

[72] Podle § 110 odst. 3 *in fine* s. ř. s. *rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, (...) rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.* O náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.; podle prvně zmíněného ustanovení nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta (výroky IV. a V. tohoto rozsudku).

[73] **Kasační stížnost stěžovatelky b)** byla podána opožděně, a proto ji Nejvyšší správní soud výrokem VI. odmítl v souladu s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok VII. tohoto rozsudku). Současně Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení zaplaceného soudního poplatku, a to ve lhůtě stanovené v § 10a odst. 1 téhož zákona k rukám zástupce stěžovatelky b), Mgr. Ing. Martina Schwarze, advokáta (výrok VIII. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 5. dubna 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu