



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

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

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

o žalobě proti nezákonnému zásahu

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.**
- 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.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 25. 2. 2022 domáhal ochrany před nezákonným zásahem, který spatřoval v několika jednáních žalovaného. Uvedl, že u něj probíhá, resp. probíhala daňová kontrola (tato je již ukončena a daň doměřena), v jejímž průběhu opakovaně nahlížel do daňového spisu a opakovaně zjistil nedostatky v jeho vedení, a to zejména ve vyhledávací části spisu, ale i ve vyměřovací části. Žalobce vymezil celkem osm pochybení, ve kterých spatřoval nezákonný zásah. Má za to, že zásahová žaloba je přípustná, neboť žádá ochranu před procesem kontroly, nikoliv jejím výsledkem, navíc největší pochybení jsou ve vyhledávací části spisu a v listinách, které nebudou použity jako důkaz a tedy nebudou přezkoumávány, a taktéž ve vyměřovací části spisu, kde se daňová kontrola nevede. Odkázal zejména na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 z 16. 11. 2016.
2. Obecně vytýká žalovanému chaos ve spise, to, že písemnosti ve vyhledávací části spisu nejsou evidovány pod skutečnými názvy, ale pod nicneříkajícím označením jako interní písemnost, došlá písemnost, ostatní vlastní písemnost apod., což zcela zásadně ovlivňuje možnost žalobce zjistit obsah vyhledávací části spisu a umožňuje manipulaci se spisem ze strany žalovaného. Žalovaný nevede řádně spisy podle platných předpisů. Soupis spisu, který je povinen vést, vede v několika různých evidencích, dílem ručně, dílem podle počítačového programu, jehož výstupem je sestava ADIS EPI 016. Tyto záznamy se zásadně liší co do popisu písemností, co do jejich příloh, co do jejich řazení a zejména co do časové posloupnosti zařazování jednotlivých listin do spisu. Žalobní námitky k jednotlivým zásahům budou uvedeny jednotlivě níže.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil Má za to, že vytýkané jednání není nezákonným zásahem už proto, že se nejedná o nezákonnost. V případě zjištění pochybení žalovaný tato opravil (vydal správný soupis spisu) a vytýkané jednání proto nemohlo zasáhnout práva žalobce. Vzhledem k ukončení daňové kontroly a doměření daně se žalobce proti procesním pochybením může bránit správní žalobou proti rozhodnutí. V podrobnosti soud stanovisko žalovaného uvede ke každému jednotlivému zásahu níže.
4. U nařízeného jednání, ke kterému se žalovaný nedostavil, žalobce na svých procesních stanoviscích setrval.

A.

5. Žalobce původním žalobním petitem č. I. požadoval, aby soud určil, že *pozdní evidence písemností ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem*. Tento dvakrát změnil na konečný návrh, aby soud určil, že *pozdní evidenci písemností č. j. 2731507/20, 37154/21, 2939989/21, 3148016/21 a 3276650/19 s veškerými přílohami* byla nezákonným zásahem.
6. Žalobce uvedl, že při nahlížení do spisu dne 20. 9. 2021 dostal rukou psaný soupis spisového materiálu nazvaný „obsah spisového materiálu“, vztahující se k vyhledávací části spisu č. 111784805. Dne 20. 9. 2021 byl vyhotoven rovněž elektronicky soupis spisu vyhledávací části téhož čísla 111784805. Tyto dva soupisy se zásadně liší a není zřejmé, který z nich vznikl později. Žalovaný po upozornění žalobce provedl revizi téhož soupisu, čímž má být podle něj situace v pořádku, nicméně tím nastal stav, kdy žalobce má tři různé soupisy téže vyhledávací části, tedy té části daňového spisu, do které neměl přístup, aniž by věděl, který

z nich odpovídá skutečnému stavu. V sestavě elektronicky sestavené dne 20. 9. 2021 chybí listiny shora uvedeného jednacího čísla, které však jsou obsaženy v ručně psaném soupisu vyhotoveném a žalobce předaném dne 27. 9. 2021, tedy o pouhých 7 dnů později. Listiny jsou z data předcházejícího 20. 9. 2021, konkrétně z 26. 6. 2020, 7. 1. 2021, 9. 9. 2021. Při řádném běhu věci měly být již zaevidovány v elektronické sestavě 20. 9. 2021.

7. Žalovaný poukázal na to, že ruční (analogové) vedení spisu vedle elektronického není zakázáno. Úřední osoba vedla analogový soupis spisu, ve kterém však byly následně shledány administrativní pochybení v důsledku přerazovaná listin z vyhledávací do kontrolní - nalézací, které žalovaný odstranil a žalobce o výsledku podrobně informoval. Uvedené nemělo žádný vliv na procesní postup žalovaného.
8. Jak soud ověřil v ručně psaném soupise z 20. 9. 2021, jsou v něm uvedeny písemnosti č. j. 2731507/20, 37154/21, 2939989/21, 3148016/21, nikoliv však písemnost 3276650/19 Tato písemnost je podle žalobních tvrzení obsažených v replice 01 založena jako položka 14 části spisu 111493580 (DPH, za r. 2019 měsíc květen). Žalobce k ní písemnosti uvedl, že její pozdní evidence a evidence mimo časovou posloupnost jsou konkrétním potvrzením žalobního petitu č. I. a II. (bod 19 repliky 01). Tvrzení žalobce týkající se této písemnosti jsou proto vypořádány v oddíle D. tohoto rozsudku a týká se jí výrok IV., nikoliv výrok I. tohoto rozsudku.
9. Podle § 84 odst. 1 z. č. 150/2022 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do 2 let od okamžiku, kdy k němu došlo.*
10. Jak dovodila judikatura správních soudů, v obecné rovině počíná subjektivní lhůta ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah, tedy ode dne, kdy se do jeho sféry dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a je zaměřeno přímo proti němu (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017 č. j. 7 As 155/2015 – 160 a rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 ze dne 5. 12. 2017).
11. Podle tvrzení žalobce se o pozdní evidenci uvedených písemností dozvěděl 27. 9. 2021 (resp. 20. 9. 2021). Žaloba byla podána 25. 2. 2022. Žalobce v ní požaduje určení nezákonnosti zásahu již ukončené protiprávní jednání žalovaného – evidování určitých písemností včas. Jedná se tak o jednorázový zásah, přičemž dvouměsíční lhůta pro podání žaloby začala běžet nejpozději 27. 9. 2021, kdy se žalobce o pozdní evidenci nejpozději dozvěděl. Žaloba ze dne 25. 2. 2022 byla podána po uplynutí dvouměsíční subjektivní lhůty a tedy opožděně. Krajský soud proto žalobu v této části odmítl (**výrok I. rozsudku**).

B.

12. Žalobce původním petitem V. požadoval, aby soud určil, že *označování písemností ve vyhledávací části spisů obecnými názvy „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ namísto jejich skutečného označení je nezákonným zásahem.*

13. Krajský soud usnesením ze dne 18. 8. 2022 vyzval žalobce k odstranění vady tohoto žalobního petitu, spočívající v jeho neurčitosti, s tím, že neodstraní-li žalobce vadu ve stanovené lhůtě, krajský soud nebude moci pro tento nedostatek řízení ohledně tohoto žalobního návrhu pokračovat, a proto žalobu v této části podle § 37 odst. 5 s. ř. s. odmítne.
14. Žalobce na tuto výzvu reagoval tak, že dílem vadu odstranil, neboť nově požadoval, aby soud určil, že *označení písemnosti č. j. 3800126/19 v evidenci SD jako „interní písemnost“, písemnosti č. j. 3653109/20 v evidenci SD jako „interní písemnost“ a č. j. 3340745/20 je nyní evidován jako „ostatní vlastní písemnost“ je nezákonným zásahem*. Současně požadoval shodně se svým původním návrhem určení, že *obecně pak maskování skutečných názvů písemností ve vyhledávací části spisů za označení „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ namísto jejich skutečného názvu je nezákonným zásahem*.
15. 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 proti němu bylo přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*. Již ze samotné definice zde citované vyplývá, že domáhat se ochrany nebo určení nezákonnosti jednání veřejné správy je možno toliko v případě konkrétního jednání, obsahově jedinečného, namířeného přímo proti jeho adresátovi, resp. jednání, v jehož důsledku bylo proti žalobci přímo zasaženo. Toto jednání musí být konkrétní tak, aby bylo možno určit, v čem spočívá, kdy počalo, zda trvá nebo hrozí, příp. kdy skončilo, a jak žalobce zasáhlo v jeho právech. Shodně dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 As 2/2015 – 128 ze 17. 2. 2016. Zákon nepočítá s ochranou před aktuálně neexistujícími zásahy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005).
16. Druhá věta takto opraveného žalobního petitu stále zůstala neurčitým žádáním, neboť míří proti obecnému jednání žalovaného. Taková vada návrhu neumožňuje v řízení pokračovat. Soud proto žalobu v této části, tedy v části druhé věty žalobního petitu V., odmítl podle § 37 odst. 5 s. ř. s. (**výrok II. tohoto rozsudku**).

C.

17. Žalobce se podáním, označeným jako replika 01, ze dne 21. 5. 2022, nově domáhal žalobním petitem č. IV., aby soud určil, že *evidence písemností bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh je nezákonným zásahem*.
18. Krajský soud usnesením ze dne 18. 8. 2022 vyzval žalobce k odstranění vady tohoto žalobního petitu, spočívající v jeho neurčitosti, s tím, že neodstraní-li žalobce vadu ve stanovené lhůtě, krajský soud nebude moci pro tento nedostatek řízení ohledně tohoto žalobního návrhu pokračovat, a proto žalobu v této části podle § 37 odst. 5 s. ř. s. odmítne.
19. Žalobce na výzvu reagoval tak, že petitem č. IV. požadoval, aby soud určil, že *evidence písemností bez uvedení počtu listů a počtu listů příloh, jak je tomu např. u č. j. 3800126/19, č. j. 3340745/20 a č. j. 356420/22 je nezákonným zásahem*. Následně žalobce vzal svou žalobu ohledně písemnosti č. j. 356420/ zpět.

20. Žalobce se v původním petitu VI. žaloby domáhal, aby soud přikázal žalovanému dodat *úplné soupisy všech částí správních spisů (včetně vyhledávacích) podle stavu ke dni vydání rozsudku za období od 1. 1. 2018 do dne rozhodnutí soudu*. Původním petitem VII. se domáhal příkazu vydat žalobci tiskové sestavy vyhledávacích částí spisu se skutečným označením všech písemností v ní zařazených. Po rozšíření žaloby replikou 01 ze dne 21. 5. 2022 označil tyto petity číslem VII. a VIII. Následně žalobce vzal svou žalobu ohledně těchto žalobních petitů zpět.
21. Vzhledem k zpětvzetí žaloby v této části soud řízení ohledně těchto petitů zastavil postupem podle § 47 písm. a) s. ř. s., jak je uvedeno ve **výroku III., IV. a V. tohoto rozsudku**.

D.

22. Žalobním petitem č. II. žalobce požadoval určení, že *evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo časovou posloupnost je nezákonným zásahem*. Žalobním petitem č. I. požadoval, aby soud určil, že *pozdní evidence písemností ve vyhledávací části spisu je nezákonným zásahem*.
23. K výzvě soudu z 18. 8. 2022 žalobce tyto svá žádání změnil. Upřesněným petitem I. požadoval, aby soud určil, že *evidence písemností č. j. 3276650/19 mimo časovou posloupnost byla nezákonným zásahem*. Upřesněným petitem I. pak učení, že *pozdní evidenci písemností č. j. 2731507/20, 37154/21, 2939989/21, 3148016/21 a 3276650/19 s veškerými přílohami byla nezákonným zásahem*. Ohledně evidence písemností č. j. 2731507/20, 37154/21, 2939989/21, 3148016/21 bylo rozhodnuto výrokem I. tohoto rozsudku (odůvodnění bod A.) Zbývá posoudit petit v části týkající se písemnosti 3276650/19.
24. Žalobce uvedl, že písemnost č. j. 3276650/19 zjistil z předaného CD poté, co namítal dne 30. 3. 2022 u žalovaného „donucení“ k podání dodatečného daňového přiznání. Písemnost celého čísla 3276650/19/3205-50522-803350 je založena jako položka č. 14 části spisu 111493580 (DPH za rok 2019, měsíc květen) s datem vložení 28. 8. 2019, přičemž na soupise je na první pohled vše v pořádku, neboť čísla jednotlivých listin chronologicky stoupají, nejprve je položka 3270366/19 z 26. 8. 2019, pak teprve předmětný úřední záznam s č. 3276650/19 z 28. 8. 2019. Následně žalobce našel složku DPH za měsíc červenec 2019 (část 111640320 – vyměřovací DPH za červenec 2019), kdy podané přiznání a kontrolní hlášení byly obě zaevidovány 26. 8. 2019 pod čísly 3280640/19 a 3298181/19. Mají tedy vyšší pořadové číslo, než posuzovaný úřední záznam č. 3276650/19. Pokud byl posuzovaný úřední záznam vložen skutečně dne 28. 8. 2019, pak muselo být zpětně změněno jeho jednací číslo. Nebo je tomu tak, že nebyl vyhotoven a podepsán 28. 8. 2019, ale dříve, pak ale nebyl zařazen do spisu chronologicky, což je podle žalobce důkaz o tom, že jednací čísla se fasují předem, že lze kdykoliv jakkoliv libovolně vložit do správních spisů jakýkoliv dokument a zejména úřední záznamy, a to i pozpátku. Ať již se to přihodilo jakkoliv, není evidence v částech spisu spolehlivá a pravdivá, což vadí zejména u vyhledávací část spisu, kde je to jediné, na co se může a musí obecně daňový subjekt spolehnout. Stav, kdy žalovaný neumí vysvětlit, proč má trojí evidenci vyhledávacích částí spisu, kdy nechce vydat sestavu, podle které se dá s velkou pravděpodobností zkontrolovat a kde prokazatelně eviduje své písemnosti mimo časovou posloupnost, je podle žalobce nezákonný. Předložené soupisy tak nedávají skutečný přehled o skutečném stavu právních spisů o jejich obsahu. Žalobce svou argumentaci podepřel rozhodnutím Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 414/15, ve kterém podle

něj Ústavní soud trefně popsal stav, v jakém je posuzovaný správní spis, přičemž podle Ústavního soudu podmínkám právního státu odpovídá existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, která obsahuje veškeré listiny, o které správce daně opírá své rozhodnutí a které musí mít svůj odraz v daňovém spise, což posuzovaný spis nesplňuje.

25. Žalovaný k tomuto žalobnímu návrhu uvedl, že se jedná o písemnosti z vyměřovací části spisu, a sice písemnost z 28. 8. 2019 č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 (úřední záznam o průběhu postupu k odstranění písemnosti), která je zařazena v části spisu č. 111493580 DPH za zdaňovací období květen 2019 pod položku 14, přičemž úřednímu záznamu úřední osoba správce daně vygenerovala číslo jednací dne 26. 8. 2019. Po kompletním sepsání jej schválila k datu 28. 8. 2019. V okamžiku schválení se písemnost zařadila do příslušné části spisu DPH za květen 2019. V ostatních žalobcem uváděných dvou případech se jedná o písemnosti – elektronická podání daňového subjektu zařazené do části spisu DPH složka 111640320 za zdaňovací období červenec 2019 pod položkami 1 a 2 zaevidované pod č. j. 3280640/19/3205-50522-803350 a pod č. j. 3298181/19, 3205-50522-803350. Písemnosti došlé se evidují v částech spisu v okamžiku jejich přijetí, kdežto písemnosti vydané k datu jejich vydání, příp. schválení. Nelze tedy jakkoliv považovat žalobní námitku za důvodnou, neboť správce daně písemnosti eviduje v jejich časové posloupnosti a nikoliv libovolně, nýbrž písemnosti došlé ve vazbě na data jejich přijetí a písemnosti odchozí či vzniklé dle data jejich vydání či schválení.
26. Krajský soud z listiny, označené jako „soupis obsahu části spisu“ ze dne 30. 3. 2022, část spisu daň z přidané hodnoty, složka: rok 2019, období od 1. 5. 2019, č. 111493580, zjistil, že pod pořadovým číslem 14 je zde evidována písemnost č. j. 3276650/19/3205-50522-803350, vložená 28. 8. 2019, označená „úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybnosti“, bez uvedení počtu listinných a nelistinných příloh, s příznakem, že originál dokumentu je v elektronické podobě. Z listiny, označené jako „soupis obsahu části spisu“ ze dne 30. 3. 2022, část spisu daň z přidané hodnoty, složka: rok 2019, období od 1. 7. 2019, č. 111493580, zjistil, že pod pořadovým číslem 1 je zde evidována písemnost č. j. 3280640/19/3205-50522-803350, vložená 26. 8. 2019, označená „daňové přiznání k dani z přidané hodnoty“, bez uvedení počtu listinných a nelistinných příloho, s příznakem, že originál dokumentu je v elektronické podobě. Pod pořadovým číslem 2 je zde evidována písemnost č. j. 3298181/19/3205-50522-803350, vložená 26. 8. 2019, označená „kontrolní“, bez uvedení počtu listinných a nelistinných příloh, s příznakem, že originál dokumentu je v elektronické podobě. K oběma těmto soupisům je připojena legenda, obsahující definici údaje „vlozeno“ takto: „datum vydání písemnosti, datum doručení na FÚ, datum vložení interní písemnosti do evidence písemností“.
27. Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 3. 2022 krajský zjistil, že tyto uvedené soupisy byly tohoto dne předány žalobci jako přílohy protokolu.
28. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce, že z přiděleného čísla jednacího posuzované písemnosti ve spojení s číslem jednací písemnosti daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolní hlášení nasvědčuje tomu, že tento úřední záznam byl evidován v soupise později, než byl fakticky vydán, přičemž vysvětlení žalovaného rozpor v číslech jednacích nijak nevysvětluje, naopak jej ještě prohlubuje.

29. Podle shora citovaného § 82 zákona s. ř. s. platí, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, se žalobou může domáhat určení, že zásah byl nezákonný. Dle § 85 s. ř. s., je žaloba nepřijatelná, *lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*
30. Podle názoru žalovaného, vztahujícího se ke všem žalobním návrhům, nelze žalobcem vytýkané jednání považovat za nezákonný zásah, neboť administrativní pochybení byla opravena, nemohla zasáhnout práva žalobce, a pokud došlo k procesnímu pochybení, může se žalobce domáhat ochrany žalobou proti rozhodnutí.
31. Soud předesílá, že zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, který se adresátu tohoto úkonu nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (§ 85 s. ř. s., srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110), 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, bod 18).
32. Zásahovou žalobu soud musí odmítnout, pokud je zjevné a nepochybné, že tvrzené jednání správního orgánu nemůže být nezákonným zásahem (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, *EUROVIA*). Jinými slovy, nemůže-li být tvrzené jednání z vlastní povahy zásahem, třeba žalobu odmítnout; naopak pokud je myslitelné, aby bylo toto jednání zásahem, pak soud žalobu připustí k meritornímu posouzení, ačkoliv může být z okolností případu zřejmé, že v dané věci za konkrétních skutkových okolností k nezákonnému zásahu nedošlo – to je totiž otázkou posouzení důvodnosti žaloby, nikoliv její přípustnosti (náleze Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, bod 29 a násl., který aproboval tento algoritmus soudního přezkumu nezákonných zásahů).
33. Jak uvedl Ústavní soud, 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 naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (náleze ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, body 32 a 33, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 As 233/2020-46 a tam cit. judikatura). Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (viz shodně náleze III. ÚS 2383/19, bod 35).
34. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, do které ze shora uvedených skupin nyní vytýkané jednání žalovaného patří. Leitmotivem žalobních tvrzení je „nepořádek ve spise“,

zde konkretizovaným jako pozdní evidence posuzované písemnosti ve vyměřovací části spisu a její evidence mimo časovou osu. Judikatura správních soudů se otázkou nesprávného vedení daňového spisu již zabývala. Na jedné straně se vymezila proti pokusům napadat jako nezákonný zásah např. nesprávné či nezákonné vedení vyhledávací části spisu (§ 64 až § 66 daňového řádu), když Nejvyšší správní soud uvedl, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod. může ve výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Proti takovému pochybení však správní soudy poskytují efektivní ochranu v řízení o žalobě proti rozhodnutí (§ 65 násl. s. ř. s.). Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou (viz cit. věc 9 Afs 85/2016, *ELEKTRA PV*, body 35 a 36, rozsudek ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/2016- 38, věc *UNICAplasma*, bod 22, rozsudek ze dne 29. 1. 2020 č. j. 10 Afs 304/2019 – 39). Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud dovodil, že omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat jako nezákonný zásah; záleží tak na intenzitě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 – 132), a proto připustil jako zásah situaci, kdy je porušeno právo daňového subjektu na to, aby mu správce daně poskytl přehled o všech písemnostech správního spisu, když daňový subjekt má právo mít přehled o existenci (nikoliv nutně obsahu) skutečně každé písemnosti, která je do správního spisu zařazena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51).

35. Vycházejí z těchto úvah dospěl krajský soud k závěru, že pozdní evidence posuzované písemnosti patří do druhé skupiny úkonů správního orgánu, protože je způsobilá zasáhnout žalobce sama o sobě, když pozdní evidence písemnosti v časovém úseku od její správné evidence do jejího zařazení mohla znemožnit žalobci mít přehled o všech písemnostech správního spisu a o existenci každé písemnosti a tím aktuálně reagovat na daný stav řízení. Krajský soud se tak neztotožnil s názorem žalovaného, že povaha vytýkaného jednání nemůže být z povahy věci nezákonným zásahem.
36. Vzhledem k tomu, že podle §64 odst. 5 daňového řádu, *jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou*, nepřisvědčil krajský soud ani názoru žalovaného, že vytýkané jednání postrádá rys nezákonnosti, neboť povinnost řadit písemnosti v časové posloupnosti, tedy nikoliv pozdě, vyplývá přímo z dikce zákona.
37. Poslední otázkou je, zda pozdní evidence uvedené písemnosti a její evidence mimo časovou osu mohla do veřejných subjektivních práv žalobce zasáhnout v takové intenzitě, aby bylo možno toto jednání považovat za nezákonný zásah.
38. Podle žalobce v důsledku uvedeného jednání nebyl fakticky schopen reálně zjistit stav svého daňového spisu, což na něj kladlo extrémní nároky, neboť musel „kontrolovat vše“.

39. Krajský soud se s tímto názorem žalobce ztotožňuje ve vztahu k pozdní evidenci písemnosti. Posuzovaná písemnost je úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění písemnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2019. Obsahuje též hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem. Byla – li tato písemnost zařazena nikoliv 28. 8. 2019, ale až později, nemohl se s ní žalobce seznámit v reálném čase a v reálném čase na ni reagovat a skutečně tím na něj byly kladeny nároky, kterým by při správném chodu věcí nebyl nucen čelit. Podobně uzavřel Nejvyšší správního soudu v rozsudku z 12. 7. 2018 č. j. 2 As 93/2016 – 138 při posouzení nesprávného postupu správního orgánu při doručování. Pozdní evidence posuzované písemnosti proto zkrátila žalobce na jeho právech.
40. Na základě výše uvedených úvah krajský soud určil, že pozdní evidence písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobce vedeného žalovaný ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019 byla nezákonným zásahem (**výrok VI. rozsudku**).
41. Žalobce se domáhal rovněž určení jako nezákonného zásahu této písemnosti mimo časovou posloupnost, což je totéž jako její zařazení pozdní. Jednání mimo časovou osu je totiž pouze jednání předčasné nebo opožděné. Z logiky věci vyplývá, že předčasně zařadit písemnost nelze, protože není možné zařadit písemnost dříve, než je vytvořena, musí se tedy jednat pouze o zařazení opožděné. Z tohoto důvodu soud žalobu v této části zamítl (**výrok VII. tohoto rozsudku**).

E.

42. Žalobce se dále v žalobním petitu III. domáhal určení toho, že *evidence písemností ve vyhledávací části spisů mimo software ADIS EPI je nezákonným zásahem*.
43. Žalobce k této žalobní námitce poukázal na povinnost žalovaného vést spisový soupis v sestavě ADIS EPI 016, která umí evidovat nejen skutečný název, ale i „krycí název písemnosti“. Podle žalobce ruční vedení soupisu již spisový řád Finanční správy ČR vylučuje. Vedl-li žalovaný ruční soupisy spisu a nevedl je v systému ADIS EPI, zásadně tak ztížil pozici žalobce v daňovém řízení a zcela i znemožnil poznat pravý stav věci a rozsah dokazování.
44. Žalovaný se stanoviskem žalobce nesouhlasil a uvedl, že ručnímu vedení soupisu nic nebrání.
45. Povinnost vést soupis spisu žalovanému vyplývá z ustanovení § 64 odst. 5 daňového řádu, podle kterého *jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou*.
46. Již ze samotného znění zákona je zřejmé, že žalovaný není povinen vést soupis písemností k jednotlivým částem spisu v určité formě, pokud dodrží podmínky, které na něj z uvedeného vyplývají, tedy písemnosti musí být řaseny v časové posloupnosti, být označeny pořadovými čísly a pod společnou spisovou značkou. Nic nebrání žalovanému vést soupisy spisu ručně či v jakékoliv jiné formě. Pokud předpokládá spisový řád Finanční

správy ČR užití určitého softwaru, jde o povinnost interní, bez vlivu na veřejná subjektivní práva daňového subjektu. K témuž dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 187/2019 – 49 z 6. 2. 2020, byť při posouzení otázky, zda nevydání výpisu ze systému ADIS EPI bylo nezákonným zásahem. V tomto rozsudku uzavřel, 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. Lze si představit dosažení předmětného cíle např. tím, že správce daně poskytne daňovému subjektu ke každé části správního spisu soupis všech písemností s výslovným ujištěním, že další části spisu neexistují (...)“*.

47. Posuzovanému jednání tak chybí znak nezákonnosti, který je podle shora citovaného ustanovení § 82 s. ř. s. základní podmínkou toho, aby posuzované jednání žalovaného bylo nezákonným zásahem. Krajský soud proto žalobu v této části zamítl (**výrok VIII. tohoto rozsudku**).

F.

48. Poslední tři žalobní petity se týkají evidence písemnosti ve vyhledávací části spisu. Žalobce původním petitem č. IV. požadoval *určení evidence písemností ve vyhledávací části spisů v software ADIS-EPI mimo příslušná zdaňovací období a bez vyplnění počtu listů příloh nezákonným zásahem*; petitem V. *označování písemností ve vyhledávací části spisů obecnými názvy „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ namísto jejich skutečného označení nezákonným zásahem*. Původní dva žalobní petity replice 01 změnil na tři petity IV., V. a VI., které v replice 02 konkretizoval tak, že požadoval určení nezákonným zásahem:

IV. evidenci písemností bez uvedení počtu listů a počtu příloh, jak je tomu např. u č. j. 3800126/19, č. j. 3340745/20 a 356420/22;

V. evidenci písemností č. j. 3800126/19, 4045531/19, 4045555/19, č. j. 3340145/20, č. j. 3373542/20, 3653109/20 a 3300129/21 do zdaňovacího období roku 0,

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“;

obecně pak označování písemností ve vyhledávací části spisů obecnými názvy „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ namísto jejich skutečného názvu.

49. Ohledně písemnosti 356420/22 vzal žalobce svou žalobu zpět a řízení bylo v této části zastaveno, jak je popsáno v části C tohoto rozsudku (výrok V. rozsudku); ohledně obecného petitu byla žaloba odmítnuta, jak je uvedeno v části B tohoto rozsudku (výrok II. tohoto rozsudku).

50. Žalobce soupisům vytýkal neuvedení počtu listů a počtu listů příloh, které vedou k tomu, že není seznatelné, o jakou listinu se jedná. Není-li těmto listinám uveden počet listů příloh, může dojít ke změně v přílohách, k čemuž skutečně došlo. Zdaňovací období roku 0 neexistuje, a proto jako takové nemůže k němu být vedena část spisu. Co se týče označení „interní písemnost“, „ostatní vlastní písemnost“ a další obecné názvy, žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že takovéto obecné označování písemnosti neumožňuje daňovému subjektu seznámit se s tím, co je obsahem vyhledávací části spisu, do které nemá jinak přístup, a brání mu tak v uplatnění svých procesních práv.

51. Žalovaný namítl, že toto jednání nedosahuje intenzity, která by odůvodňovala jeho určení jako nezákonného zásahu.
52. Krajský soud zjistil, že ve vyhledávací části spisu žalobce 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 zde uveden počet příloh ani počet listů příloh, ačkoliv sestava tento údaj předpokládá. Dále soud zjistil, že písemnosti č. j. 3800126/19, 4045531/19, 4045555/19, č. j. 3340145/20, č. j. 3373542/20, 3653109/20 a 3300129/21 jsou evidovány v soupise vedeném za zdaňovací období roku 0. Dále zjistil, že v soupisu obsahu vyhledávací části spisu žalobce o daňové kontrole na DPH za rok 0 ze dne 20. 9. 2021 je písemnost č. j. 3800126/19/3205-50522-806926 označená jako interní písemnost, písemnost č. j. 3653109/20-3205-50522-806926 jako interní písemnost a č. j. 3340745/20/3205-50522-806926 jako ostatní vlastní písemnost.
53. Krajský soud nejprve odkazuje na odstavce 31 až 33 tohoto rozsudku, ve kterých shrnul hlediska pro posouzení, zda jsou splněny podmínky pro věcné posouzení těchto žalobních návrhů a zda je není nutno odmítnout, která jsou plně relevantní i zde. Krajský soud považuje vytýkané jednání spadající do druhé skupiny úkonů, tedy těch, která jsou způsobilá zasáhnout do práv žalobce bez ohledu na to, zda ve věci bude rozhodnuto a zda bude mít k dispozici žalobu proti rozhodnutí, a to ze stejných důvodů, jak jsou uvedeny v odstavci 33 tohoto rozsudku. Možný zásah do žalobcových práv je umocněn tím, že soupisy se týkají vyhledávací části spisu, kam žalobce zásadně nemá přístup (viz § 66 odst. 1 daňového řádu), a kde právo na soupis písemností v materiálním smyslu je o to významnější. Konečně, ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51 (viz bod 32 tohoto rozsudku, poslední věta).
54. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 dovedl, že daňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu či výpis z něho. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit alespoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek jak s tím počítá i § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemností vyhledávací části spisu v okamžik stanovený. Soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností. O tom, zda byly písemnosti přesunuty do vyhledávací části spisu (§ 65 odst. 2 věta druhá daňového řádu), či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout (§ 66 odst. 3 daňového řádu) si správce daně musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu.
55. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce, že označení písemnosti „interní písemnost“, popř. „ostatní vlastní písemnost“ neodpovídá požadavku na umožnění daňovému subjektu ze soupisu týkající se vyhledávací části zjistit, o jakou konkrétní písemnost jde, neboť takové označení nevypovídá o ničem. Dále se rovněž ztotožňuje s názorem žalobce, že pro konkretizaci těchto písemností je nezbytné, aby u nich byl uveden počet jejich listů a počet listů příloh. Jen tak si daňový subjekt může učinit představu o tom,

zda je písemnost pro něj relevantní, zda může obsahovat údaje podstatné pro uplatnění jeho práv či splnění důkazní povinnosti a v neposlední řadě může již z počtu listů a počtu příloh usoudit na to, zda byla přesunuta celá, popř. zda jde skutečně o tuto listinu. Konečně, uvedení počtu listů a počtu příloh předpokládá samotný soupis žalovaného.

56. Je rovněž nezbytné, aby bylo zřejmé, kterého zdaňovacího období se soupis týká. Lze souhlasit s žalobcem, že zdaňovací období roku 0 vskutku neexistuje. Krajský soud má za to, že s ohledem na charakter vyhledávací části spisu a právo daňového subjektu mít právo na soupis písemností správního spisu a právo zjistit skutečný a úplný rozsah správního spisu, při současné nemožnosti do vyhledávací části nahlédnout bez dalšího nahlédnout, popř. nahlédnout pouze výjimečně v případě, kdy je to pro daňový subjekt nezbytné, jak předpokládá § 66 odst. 3 daňového řádu, je nutné, aby daňový subjekt skutečně věděl, o jakou písemnost se jedná, čemuž odpovídá jak konkrétní označení písemnosti, tak i údaj o tom, ke kterému zdaňovacímu období je založena. Námitku chybného zdaňovacího období proto nelze považovat za formální. Pokud daňový subjekt tyto informace nemá, nemůže například předložit správci daně argumenty, které by umožňovaly podřadit jeho žádost pod odůvodněný případ pro nahlédnutí do vyhledávací části spisu, jak předpokládá uvedený § 66 odst. 3 daňového řádu.

57. Nemůže-li daňový subjekt zjistit konkrétní obsah listiny, musí mu alespoň být zřejmé, o jakou listinu se jedná, jediné pak může řádně uplatňovat svá práva v daňovém řízení.

58. Za této situace postup žalovaného je v rozporu s ustanovením § 64 odst. 5 daňového řádu a v rozporu s § 65 odst. 3 daňového řádu, tak jak vyložil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku 2 Afs 188/2019 – 51. Tímto nezákonným jednáním žalovaného byl žalobce přímo dotčen na svém právu nahlédnout do soupisu písemnosti obsažených ve vyhledávací části spisu. Za této situace krajský soud žalobě vyhověl (**výrok IX, X a XI tohoto rozsudku**).

Závěr a náhrada nákladů řízení

58 Žalobce celkem, po rozšíření žaloby replikou 01, požadoval rozhodnutí o osmi jednáních žalovaného, které žádal určit nezákonným zásahem a zakázat žalovanému v něm pokračovat. Na soudním poplatku zaplatil celkem 10 000 Kč, tedy za pět návrhů, když podle položky 18 odst. 2 písm. d) přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, činí soudní poplatek za návrh 2 000 Kč. Zbývá tedy zaplatit soudní poplatek za tři nezákonné zásahy. Vzhledem k tomu, že před jednáním vzal zpět svou žalobu ohledně dvou žalobních návrhů, zbývá k zaplacení soudní poplatek za jeden žalobní petit a krajský soud proto uložil žalobci povinnost tento soudní poplatek zaplatit postupem podle § 9 odst. 6 zákona o soudních poplatcích (**výrok XII tohoto rozsudku**).

59 V řízení byl poměr procesního úspěchu žalobce a žalovaného stejný, když do procesního neúspěchu žalobce nutno počítat i ty žalobní návrhy, o kterých byla žaloba odmítnuta. Za této situace krajský soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (**výrok XIII tohoto rozsudku**).

Poučení:

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

Ostrava 19. 12. 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu