



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
zastoupený 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 písemnosti č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 ve spisovém přehledu spisu žalobce vedeného žalovaným ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2019, **se zamítá.**
- II. 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 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. Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2022 žalobu ohledně části tvrzených zásahů odmítl, ohledně části zamítl a ohledně těch, kde vzal žalobce svou žalobu zpět, řízení zastavil. Vyhověl žalobci ve čtyřech žádáních, kdy určil, že nezákonným zásahem byla (zde krajský soud pro názornost ponechává čísla výroků) 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, IX. 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, 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, a 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.
3. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 4. 2024, č. j. 5 Afs 16/2023-44 zrušil výroky IX., X. a XI. a žalobu v rozsahu, o němž jimi bylo rozhodnuto, odmítl. Zrušil rovněž výrok VI. a v tomto rozsahu věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
4. Předmětem řízení a tohoto rozsudku je tedy pouze návrh žalobce na určení nezákonného zásahu, kterým je 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.
5. Žalobce k tomuto svému uplatněnému nároku 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. 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.

6. 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. 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.
7. Nejvyšší správní soud v bodech 36 a 37 k závěrům krajského soudu uvedl, 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. Krajský soud rovněž pochybil, když dospěl k závěru, že se žalobce nemohla s danou písemností seznámit v reálném čase a v reálném čase na ni reagovat, protože shledal žalobní návrh důvodným, když tato tvrzení z podání žalobce vůbec nevyplývají, tedy se dopustil jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť posuzoval žalobní návrh nad rámec uplatněných žalobních tvrzení. Nepřezkoumatelným shledal Nejvyšší správní soud rovněž v závěry krajského soudu, že časová posloupnost písemností se posuzuje podle hodnot jim přidělených čísel jednací, protože krajský soud své závěry neodůvodnil, ani neuvedl příslušnou právní úpravu, dále proč krajský soud nepovažoval vysvětlení žalovaného uvedené ve vyjádřeních k žalobě za dostačující, ale naopak rozpor v číslech jednací ještě prohlubující.
8. Zavázal krajský soud k tomu, aby zjistil skutkový stav ohledně toho, kdy byla písemnost č. j. 3276650/19/3205-50522-803350 evidována, resp. zda byla tato písemnost evidována opožděně. Poté uložil krajskému soudu postupovat podle metodologie přezkumu, jak byla vyslovena rozšířeným senátem ve věci *EUROVIA CS*.
9. Účastníci řízení po zrušení rozsudku krajského soudu další argumenty nepřednesli. Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem souhlasili.
10. Krajský soud v souladu s pokynem Nejvyššího správního soudu opětovně zjistil skutkový stav. Ze správního spisu však vyplývá pouze to, co již bylo zjištěno. 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, vyplývá, že pod pořadovým číslem 14 je zde evidována písemnost č. j. 3276650/19/3205-50522-803350, s údajem o vložení dne 28. 8. 2019. 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, vyplývá, že pod pořadovým číslem 1 je zde evidována písemnost č. j. 3280640/19/3205-50522-803350, s údajem o vložení dne 26. 8. 2019. Pod pořadovým číslem 2 je zde evidována písemnost č. j. 3298181/19/3205-50522-803350, s údajem o vložení dne 26. 8. 2019. K oběma těmto soupisům je připojena legenda, obsahující definici údaje „vloženo“ takto: „*datum vydání písemnosti, datum doručení na FÚ, datum vložení interní písemnosti do evidence písemností*“.

11. Krajský soud dále ověřil ve vyjádření žalobce, že vskutku netvrdí, že by sporná listina byla do soupisu vložena později, než je její datum vložení. Žalobce tvrdil, že listina „musela“ být zařazena nikoliv chronologicky a že se jednáčí čísla „fasují“ předem.
12. Krajský soud se ve světle závěrů NSS tedy zabýval tím, co žalobce z čísla jednáčí a uvedených dat vložení dovozuje, a uzavřel, že z uvedených listin skutečně nevyplývá explicitně, že by listina 3276650/19/3205-50522-803350 byla do spisu vložena později než 28. 8. 2019, ba ani, že by byla vložena jindy, než 28. 8. 2019. Ze samotných čísel jednáčí totiž posloupnost vkládání listin do spisu explicitně nevyplývá. Je pravdou, že se čísla jednáčí v žalobcem uvedeném soupise zvyšují se zvyšujícím se číslem dne vložení, avšak nikoliv přísně chronologicky. Úvaha o tom, že později vložena listina bude mít vyšší číslo jednáčí, je na první pohled logická, nicméně nezohledňuje další případné okolnosti; například, vložení se rozumí též vložení interní písemnosti, která nemusí být vkládán ihned po vyhotovení z nejrůznějších důvodů (soud si dovede představit např. prodlevu s jejím podpisem, doplněním některých údajů apod.). V nyní posuzované věci jsou namítané písemnosti nadto vloženy v jiných oddílech spisu (posuzovaná listina pro období od května 2019, druhé dvě pro období července 2019). Krajský soud proto uzavřel, že tvrzení žalobce o změně jednáčího čísla sporné listiny a že listiny nejsou řazeny chronologicky, tak nebylo prokázáno. Již sama tato skutečnost vede k zamítnutí žaloby jako nedůvodné podle § 87 odst. 3 s. ř. s.
13. Krajský soud pro úplnost uvážil algoritmus přezkumu, podle kterého je nutno při posouzení zásahové žaloby postupovat (vč. otázky, kdy je namístě tuto odmítnout a kdy zamítnout), vycházející z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160 (*EUROVIA*). Algoritmus se skládá z těchto kroků. 1. krok: soud si musí ozřejmit, jaké jednání veřejné správy žalobkyně označuje za nezákonný zásah, zda, kdy a za jakých okolností se takto specifikované jednání vskutku odehrálo, případně zda, kdy a za jakých okolností se udály další skutečnosti rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby, a zda může vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem zjevně a nepochybně být „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s.; nemůže – li zjevně a nepochybně být zásahem, soud žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; 2. krok: soud zkoumá přípustnost dle § 85 s. ř. s., části věty před středníkem. Zjistí-li soud, že žalobkyně měl jiné právní prostředky k ochraně nebo nápravě k dispozici, avšak nevyužil jich, musí být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.; 3. krok: soud zkoumá včasnost žaloby podle lhůty uvedené v § 84 odst. 1 s. ř. s.; a 4. krok: soud zkoumán její důvodnost ve smyslu shora citovaného ustanovení § 82 s. ř. s.

14. Kritéria pro určení toho, zda určitý úkon je nezákonným zásahem, vyplývají přímo z § 82 s. ř. s. a jsou jimi: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není – li splněna byť jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 1/2005 – 65 ze 17. 3. 2005).
15. Krajský soud konstatuje, že jednání, ve kterém žalobce spatřuje nezákonný zásah, nebylo prokázáno v tvrzené intenzitě, svědčící o nespolehlivosti evidence. Případná nejistota, která u žalobce mohla vzniknout v čísle jednacím sporné písemnosti, by mohla svědčit pouze o nesprávném vedení spisu. Jak krajský soud vysvětlil v předchozím rozsudku, a čemuž přisvědčil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku (viz bod 48), judikatura rozlišuje situace, kdy se daňový subjekt domáhá určení nezákonného zásahu spočívajícího v nesprávném vedení spisu, které pojmově nemůže být nezákonným zásahem, od situací, kdy je omezeno právo daňového subjektu nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by byla znemožněna realizace práva na spravedlivý proces. Jak Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, žalobcem tvrzené nedostatky ve vedení spisu takové intenzity nedosahují (viz body 48 až 52), když žalobce neuvedl nic, co by svědčilo o šikanózním bránění při uplatňování práv nahlížet do spisu. Nic takového žalobce netvrdil ani v tomto případě. Nadto se ani nejedná o písemnost z vyhledávací části spisu, ale ze spisu vyměřovacího. Nedosahuje-li intenzita tvrzeného zásahu ani výše, která by vylučovala, že jednání zjevně a nepochybně nemůže být nezákonným zásahem, nepochybně nemůže dosáhnout intenzity zásahu do práv žalobce pro konstatování splnění první a druhé podmínky podle § 82 s. ř. s., tedy zkrácení práv žalobce. I z tohoto důvodu je na místě žalobu zamítnout jako nedůvodnou (§87 odst. 3 s. ř. s.).
16. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému vzniklo právo na náhradu nákladů řízení podle § 60 s. ř. s. Podle obsahu spisu mu však nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a soud proto rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 16. května 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

