



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiří Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. a JUDr. Daniela Spratka, Ph. D., ve věci

žalobce: **REKOCHEM s. r. o.**
sídlem 1. máje 260, 739 61 Třinec
zastoupený daňovým poradcem Dakonto s. r. o.
sídlem Jámy 741/6, 642 00 Brno - Bosonohy

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

o ochranu před nezákonným zásahem

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou ze dne 29. 3. 2019 se žalobce domáhal 1) určení, že zásah žalovaného spočívající ve vydání Výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019, č. j. 569963/19/3218-62561-806755, dále v neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019 a dále v provedení výsledku jednatele žalobce R. K. jako svědka ve smyslu § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve věci transakcí uskutečněných daňovým subjektem ITERMOS spol. s r. o. s odběratelem REKOCHÉM s. r. o. ve zdaňovacích obdobích červen 2017, srpne 2017 a říjen 2017, jehož průběh je zaznamenán v protokolu ze dne 18. 3. 2019, č. j. 960169/19/3218-62561-806755, je nezákonný, 2) toho, aby bylo žalovanému uloženo sdělit žalobci pochybnosti, které má v souvislosti s jeho tvrzeními v daňových kontrolách daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 – prosinec 2017, zahájených podle protokolu č. j. 3040570/17/3218-62561-806755 ze dne 30. 8. 2017, č. j. 3408985-17-3218-62561-806755 ze dne 25. 10. 2017, č. j. 3770235/17/3218-62561-806755 ze dne 15. 12. 2017, č. j. 117837/18/3218-62561-806755 ze dne 17. 1. 2018 a ř. j. 1348119/18/3218-62561-806755 ze dne 29. 3. 2018 a 3) toho, aby bylo žalovanému uloženo zpřístupnit dokumenty požadované žalobcem při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019.
2. Žalobce vychází ve svých tvrzeních z toho, že u něj byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen - prosinec 2017, která stále probíhá. Ve vztahu k Výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019, č. j. 569963/19/3218-62561-806755 žalobce uvedl, že jej žalovaný vyzývá k předložení důkazních prostředků, avšak v rámci Výzvy nelze nalézt jakékoli vymezení pochybností, které žalovaný v probíhající kontrole má a které by měl v rámci reakce na Výzvu žalobce odstranit. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, podle kterého zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí tento subjekt sám. Daňový subjekt má právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně; nezbytným podkladem je však sdělení konkrétních pochybností o daňových tvrzeních žalobce ze strany správce daně. Absencí vymezení konkrétních pochybností v předmětné Výzvě považuje žalobce za nezákonný zásah do svých práv.
3. Co se týče nezpřístupnění spisového materiálu, uvedl žalobce, že dne 19. 2. 2019 nahlížel do spisu vedeného žalovaným ve věci prováděné daňové kontroly; v rámci nahlížení mu však nebyly zpřístupněny všechny dokumenty obsažené ve spise vedeném žalovaným. Zástupce žalobce požadoval nahlédnout do dokumentů žádostí o mezinárodní výměnu informací a odpovědím na tyto žádosti v případech, kdy tyto listiny obsahují informace ohledně pořízení zboží od dodavatelů žalobce. U těchto dokumentů je nesporné, že mohou být uplatněny jako důkazní prostředek. Není však splněna druhá podmínka § 65 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tedy že zpřístupnění těchto listin žalobci by zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Lze souhlasit s tím, že zákon obecně neumožňuje

nahlédnutí do vyhledávací části spisu a z tohoto základního pravidla platí výjimka dle § 66 odst. 3 daňového řádu. Je to však správce daně, který je povinen posoudit, zda je nahlédnutí nutné pro další průběh řízení, protože jen správce daně je schopen toto řádně vyhodnotit.

4. Pokud se týče nezákonnosti výsledku jednatele žalobce R. K. jako svědka dle § 96 daňového řádu, namítal žalobce, že v rámci svědecké výpovědi se žalovaný pokusil nezákonně přimět svědka k vypovídání o skutečnostech vzájemného obchodování mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Z obsahu otázek žalovaného pokládáných jednatelem žalobce je zjevné, že se tyto primárně týkaly skutečností, které hodlá použít pro unesení svého důkazního břemene. Takový postup žalovaného je třeba striktně odmítnout.
5. Usnesením ze dne 16. 7. 2019, č. j. 25 A 54/2019 – 35 krajský soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve vydání Výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019, č. j. 569963/19/3218-62561-806755 a v provedení výsledku jednatele žalobce R. K. jako svědka ve smyslu § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve věci transakcí uskutečněných daňovým subjektem INTERMOS spol. s r. o. s odběratelem REKOCHÉM s. r. o. ve zdaňovacích obdobích červen 2017, srpen 2017 a říjen 2017, jehož průběh je zaznamenán v protokolu ze dne 18. 3. 2019, č. j. 960169/19/3218-62561-806755, odmítl a zároveň vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí část žaloby týkající se neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019. Tato vyloučená část žaloby je tedy předmětem řízení v projednávané věci.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Připomněl, že povahu nezákonného zásahu ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) má toliko takové jednání správního orgánu, které kumulativně splňuje podmínky, že žalobce musí být přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, byl zasažen přímo proti němu, přičemž zásah nebo jeho důsledky musí trvat. V řízení o zásahové žalobě nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, nelze docílit předstižného posouzení zákonnosti takových jednotlivých úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu. Opačný závěr by umožnil rozložit řízení na řadu individuálních zásahů, které by daňový subjekt mohl napadnout nespočtem zásahových žalob. Pokud se týče odepření práva nahlížet do spisu dle § 65 a § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), to může představovat nezákonný zásah jen výjimečně, ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51. Nelze tak pod něj podřadit jednání správce daně, který zpřístupní přeřazením do veřejné části spisu písemnosti uplatněné jako důkazní prostředky teprve v okamžiku seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Důvodem této nepodřaditelnosti je přinejmenším skutečnost, že do uplynutí lhůty stanovené dle § 88 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt možnost neomezeně se k výsledku kontrolního zjištění vyjadřovat a navrhopvat důkazní prostředky. Žalovaný nijak nezpochybnuje, že písemnosti uplatněné jako důkazní prostředky a zařazené do vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu je povinen ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu přeřadit a žalobci zpřístupnit, odmítá ovšem, že by byl toto zpřístupnění povinen realizovat již nyní a u písemností nepřístupných zdůvodňovat ve vztahu ke každé jednotlivé písemnosti, proč a v čem konkrétně by její nynější zneprístupnění žalobci zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo objektivnost důkazu. Opačný závěr by nebyl možný bez toho, že by se žalobce dozvěděl podstatné náležitosti obsahu

každé z těchto písemností, což by v důsledku popřelo smysl existence písemností typově podřaditelných pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V obecné rovině lze konstatovat, že odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací může obsahovat i informace, podle kterých správce daně určí, zda a jaké bude provádět další úkony a kterým směrem dokazování povede.

Zjištění z obsahu správních spisů

7. Ze správních spisů soud zjistil, že u žalobce byla ze strany žalovaného zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen - prosinec 2017, která stále probíhá. Žalobci bylo dne 27. 7. 2018 umožněno nahlédnout do spisu vedeného žalovaným ve věci prováděné daňové kontroly; žalobce požadoval nahlédnout do vyhledávací části spisu, konkrétně k dokumentům žádostí o mezinárodní výměnu informací a odpovědím na tyto žádosti v případech, kdy správce daně požadoval ověření uskutečnění dodání zboží u zahraničních odběratelů žalobce. Žalovaný nahlédnutí neumožnil. Proti takovému postupu se žalobce bránil stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu, návazně pak podal návrh na prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.
8. Dne 19. 2. 2019 žalobce opět nahlížel do daňového spisu. Uvedl, že s ohledem na soupis veřejné části spisu, ze které je zřejmé, že z vyhledávací části spisu byly přeraženy jen žádosti o mezinárodní výměnu informací, týkající se přepravy zboží žalobce jeho odběratelům, není žalobci zřejmé, proč nebyly do veřejné části spisu přeraženy žádosti o mezinárodní výměnu informací a odpovědi na tyto žádosti potvrzující nebo vyvracející pořízení zboží od dodavatelů žalobce, respektive prodej zboží odběratelům žalobce. Správce daně žalobci sdělil, že v případě některých písemností dospěl k závěru, že jejich zpřístupnění v této fázi daňového řízení nemůže zmařit cíl řízení ani správy daní, a proto je do veřejné části spisu přeřadil. Na písemnosti, které doposud přeraženy nebyly, správce daně nadále pohlíží jako na písemnosti, jejichž zpřístupnění žalobci by mohlo zmařit nebo ohrozit cíl správy daní. Žalobce požádal správce daně o zdůvodnění, v čem konkrétní zveřejnění uvedených dokumentů může ohrozit cíl správy daní. Na to bylo správcem daně sděleno, že podání konkrétních vysvětlení, proč je daná písemnost zařazena v dané fázi daňového řízení ve vyhledávací části spisu, by fakticky znamenalo žalobci sdělit obsah této písemnosti, což by popřelo smysl zařazení do vyhledávací části spisu.
9. Ze soupisu veřejné části spisu daňové kontroly vedené u žalobce vyplývá, že dne 27. 9. 2018, 1. 10. 2018, 2. 10. 2018, 3. 10. 2018, 5. 10. 2018, 8. 10. 2018, 11. 10. 2018, 6. 11. 2018 a 16. 1. 2019 byly z neveřejné (vyhledávací) části daňového spisu přeraženy písemnosti, zpravidla žádosti o mezinárodní výměnu informací a odpovědi na ně. Dále z uvedeného také vyplývá, že žalobce od zahájení daňové kontroly nahlížel do spisu pouze dne 27. 7. 2018 a následně až dne 19. 2. 2019.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou včasnosti žaloby, neboť dle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Žalobce se, jak vyplývá z obsahu spisu, o tvrzeném zásahu dozvěděl dne 19. 2. 2019, žalobu podal dne 29. 3. 2019. Z uvedeného vyplývá, že žaloba byla podána včas.

11. Ve věci proběhlo dne 14. 8. 2019 ústní jednání, ke kterému se žalovaný nedostavil, přičemž svou neúčast omluvil a souhlasil s jednáním v jeho nepřítomnosti. Žalobce u ústního jednání setrval na svém stanovisku.
12. Krajský soud se dále zabýval otázkou aktivní legitimace žalobce a přípustnosti žaloby. Aktivní legitimaci k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem má každý, kdo tvrdí, že byl *přímo zkrácen* na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen *přímo proti němu* nebo *v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo*. Postavení žalobce je tak dáno jeho tvrzením. Soud proto v rámci úvahy o splnění podmínek řízení zkoumá pouze toto tvrzení, nikoliv už jeho důvodnost, neboť ta je předmětem vlastního meritorního posouzení věci (srov. blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Aps 1/2007). Dále uvedl k aktivní legitimaci rozšířený senát Nejvyššího v usnesení ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007-247, že „...v průběhu řízení je proto nutno zkoumat, zda žalobce *tvrzenou aktivní věcnou legitimaci k podání žaloby skutečně měl, resp., zda se žalovaný státní orgán tvrzeného zásahu do veřejných subjektivních práv skutečně dopustil (zda je tedy skutečně věcně pasivně legitimován). V tomto smyslu je třeba institut aktivní legitimace chápat v tradičním pojetí jako oprávnění vyplývající z hmotného práva; má ji ten z účastníků, komu svědčí subjektivní právo nebo povinnost, o něž se v řízení jedná. Posouzení jednotlivých definičních znaků tvrzeného nezákonného zásahu (zkrácení na právech, nezákonnost zásahu) představuje vždy úvahu ve věci samé, která v konečném důsledku může vést nanejvýš k zamítnutí žaloby (se závěrem, že k tvrzenému zásahu vůči žalobci nedošlo, nebo že k němu sice došlo, nebyl však nezákonný, anebo sice nezákonným byl, avšak žalobce jím nebyl přímo zkrácen na svých subjektivních právech) - § 87 odst. 3 s. ř. s. - nikoliv k jejímu odmítnutí pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení.“*
13. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „Pokud 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., 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. V tomto ohledu je třeba upřesnit závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 – 247, č. 1773/2009 Sb. NSS. Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přiblížit též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení – viz rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, bod 42). Existuje-li rozumná pochybnost, například není-li zcela zřejmé, že jednání osoby, které je za nezákonný zásah označeno, vskutku nelze přičítat veřejné správě, je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.“
14. Při úvahách o přípustnosti žaloby ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu, který měl spočívat v nezpřístupnění neveřejné části daňového spisu, krajský soud krom již uvedené judikatury vycházel také zejména ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, v němž uvedený soud vyslovil, že

„Odepření práva nahlížet do spisu dle § 65 a § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. jen zcela výjimečně. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu.“ Z obsahu citovaného rozhodnutí také vyplývá, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu nelze hovořit o tom, že by již z tvrzení žalobce bylo zjevné a nepochybné, že by v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem a je třeba tedy žalobu věcně projednat. Krajský soud tedy uzavřel, že žaloba je přípustná a že žalobce je v řízení aktivně legitimován. Krajský soud poté žalobu přezkoumal v intencích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

15. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti v této části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
16. Krajský soud důkladně zvážil projednávanou věc a dospěl k závěru, že postup správce daně při odepření nahlížení do žalobcem požadované neveřejné části spisu, byl zcela v souladu se zákonem. Je totiž třeba přisvědčit žalovanému, že v projednávané věci byl naplněn zákonný důvod pro nezpřístupnění požadovaných částí neveřejné části spisu. Odpověď na žádost správce daně o mezinárodní výměnu informací totiž skutečně může obsahovat i informace, jejichž zpřístupnění žalobci by mohlo ohrozit cíl správy daně. Skutečnosti tam obsažené mohou být a zpravidla také budou vodítkem pro správce daně k tomu, aby zvážil, zda a jaké bude provádět další úkony a kterým směrem povede případné dokazování. Důvodným nelze shledat ani požadavek žalobce, aby správce u písemností, které odmítne zpřístupnit, zdůvodňoval, proč a v čem konkrétně by její nynější zneprístupnění žalobci zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo objektivnost důkazu. Lze souhlasit se žalovaným, že opačný závěr by nebyl možný bez toho, že by se žalobce dozvěděl podstatné náležitosti obsahu každé z těchto písemností, což by v důsledku popřelo smysl existence písemností typově podřaditelných pod 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
17. V projednávané věci přitom krajský soud neshledal žádné závažné okolnosti, které by mohly vést k závěru, že žalovaný opakovaně a hrubě porušuje pravidla pro zpřístupnění daňového spisu. Naopak, žalovaný průběžně převádí z neveřejné do veřejné části písemnosti týkající se mezinárodní výměny informací; nelze ani bez dalšího dospět k závěru, že by byly účelově vybírány určité typy písemností a jiné naopak ponechány ve vyhledávací části. Žalobce navíc za celou dobu vedení daňové kontroly realizoval své právo nahlížet do spisu pouze dvakrát a vždy mu bylo vyhověno, pouze mu nebyly zpřístupněny jím v tu chvíli požadované části neveřejné části spisu.
18. Postup žalovaného nemůže podle krajského soudu ani vést k závěru o porušení práva na spravedlivý proces, neboť při absenci hrubého porušování povinností ze strany správce daně lze uzavřít, že žalobce bude s neveřejnou částí spisu seznámen nejpozději při

seznámení s výsledky kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu a bude tak mít zajištěn prostor, aby se k tam uvedeným skutečnostem a zjištěním vyjádřil.

19. Lze tedy uzavřít, že v projednávané věci nebyl postup správce daně takový, který by bylo možno označit za „*bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celé či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící žalobci seznámit se se skutečnostmi, k nimž má právo se vyjádřit*“ ve smyslu závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132.

Závěr a náklady řízení

20. Na základě uvedeného tedy krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
21. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 14. srpna 2019

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu