

USNESENÍ

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

žalobce: **REKOCHEM s. r. o.**
sídlem 1. máje 260, 739 61 Třinec
zastoupen 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 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019, **se vylučuje** k samostatnému projednání a rozhodnutí.
- II. Žaloba 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 REKOCHEM 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, **se odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobci se po právní moci tohoto rozhodnutí **vrací** z účtu Krajského soudu v Ostravě soudní poplatek ve výši 4 000 Kč.

Odůvodnění:

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. Krajský soud se předně zabýval přípustností žalobních žádání. Ve vztahu k žalobnímu žádání na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019 přitom krajský soud dospěl s přihlédnutím k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, podle kterých *„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.“* k tomu, že toto je z hledisek stanovených § 82 s. ř. s. přípustné a je třeba jej podrobit věcnému zkoumání. K jinému závěru však krajský soud dospěl ve vztahu k ochraně 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 daňového řádu ve věci transakcí uskutečněných daňovým subjektem ITERMOS 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. Krajský soud má totiž za to, že tato žalobní žádání jsou z níže uvedených důvodů nepřipustná. S ohledem na tuto skutečnost soud předně výrokem I. ve smyslu § 39 odst. 1 s. ř. s. vyloučil k samostatnému projednání a rozhodnutí žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v neumožnění nahlédnutí do žalobcem požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019.
6. K dalším částem žaloby je třeba uvést následující.
7. Podle ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.
8. Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřipustný.
9. Podle § 85 s. ř. s., žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
10. Krajský soud předně připomíná, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. K tomu je možné odkázat na bohatou a konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, č. j. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256. V posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti*

rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možnost úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudní řádu správního.“ Tomu odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „v případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.“.

11. V posuzované věci se žalobce domáhá určení nezákonnosti zásahů žalovaného, spočívající v provádění procesních úkonů (obsah Výzvy k prokázání skutečností a způsob provádění výsledku svědka); podle přesvědčení krajského soudu se přitom jedná o úkony technicky zajišťující průběh řízení. Jak dovodila judikatura, úkonem, který pouze upravuje vedení řízení, je takový úkon, který se netýká subjektivních práv a povinností žalobce, vyplývajících z ústavního, mezinárodního či jednoduchého práva v tom smyslu, že buď subjektivní práva a povinnosti z nich vyplývající zakládá, mění, ruší či závazně určuje, resp. mohl by je zakládat, měnit, rušit či závazně určovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 – 54 nebo č. j. 6 A 25/2002 – 42). Obsah předmětné Výzvy, jakož i způsob provádění výsledku svědka neznemožňuje žalobci další uplatňování jeho práv v průběhu daňového řízení.
12. Ačkoliv lze podle okolností konkrétního případu připustit, aby i čistě procesní úkon správního orgánu byl výjimečně zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., taková situace v posuzované věci podle soudu nenastala. Nejvyšší správní soud například připustil, aby zásahem byl nesprávný postup při doručování, pokud představuje pro příjemce písemností nadměrnou administrativní zátěž spojenou se vznikem materiální újmy (srov. rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 As 93/2016 - 141- 138, bod 23. odůvodnění), nebo neumožnění nahlédnout do spisu, pokud by bylo v takové intenzitě, že by znamenalo zásah realizaci práva na spravedlivý proces (viz rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. 9 Afs 85/2016 – 51, bod 29. odůvodnění). Žalobcem tvrzené zásahy však nesplňují ani podmínku intenzity, ani výjimečných okolností.
13. Vzhledem k tomu, že nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání správce daně bylo nezákonným zásahem, je zjevná a nepochybná, neboť se jedná o postup správce daně, technicky upravující vedení řízení, krajský soud žalobu jako nepřípustnou odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
14. Nadto krajský soud doplňuje, že odmítnutím žaloby nebude žalobci odepřen přístup k soudu. Pokud by totiž na základě probíhajících daňových kontrol, v jejímž průběhu došlo k namítaným procesním úkonům žalovaného, byla žalobci stanovena daňová povinnost a nápravu by nepřineslo ani odvolací řízení, mohl by žalobce toto případné pochybení namítat v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle § 65 s. ř. s. Ostatně, právě uvedená možnost vede krajský soud k závěru, že žaloba nemůže být v rozsahu žalobních

žádání vymezených ve výroku II. tohoto usnesení přípustná ani s ohledem na zásadu subsidiarity zásahové žaloby, resp. primátu žaloby podle § 65 a násl s. ř. s.

15. V této souvislosti krajský soud také připomíná, že Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly (nikoli konkrétních samostatných úkonů zajišťujících její průběh). K možnosti brojit zásahovou žalobou proti daňové kontrole se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55: *„Daňový řád systematicky rozlišuje mezi „řízeními“ a „dalšími“ postupy“ (viz jeho systematika v hlavě VI, § 70 až § 107). Zatímco „postupy“ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrůznějších soukromých sfér daňového subjektu, „řízení“ povětšinou směřují k vlastnímu shledání či uložení povinností (výjimečně i práv, např. na odpočet DPH) daňového subjektu. „Postupy“ se od „řízení“ liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá - někdy provádění daňové kontroly nemusí daňový subjekt fakticky nijak výrazně pocítit. Podstatné je však to, že „postup“ je uplatněním pravomoci, k němuž je třeba zákonného podkladu a který je možno provádět jen a pouze v zákonem stanovených mezích a zákonem stanovenými způsoby (viz čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy). Soudní ochrana před „postupem“, mezi jinými tedy i před daňovou kontrolou, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.“*. Obecně však stále 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 (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).
16. Krajský soud má za to, že v případě Výzvy k prokázání skutečností a provedení výsledku jednatele žalobce jako svědka se jedná o takové procesní postupy žalovaného, které s ohledem na jejich povahu nelze samostatně přezkoumávat prostřednictvím zásahové žaloby. Jak již bylo uvedeno výše, jedná se o jednotlivé úkony daňové kontroly, tedy postupu v rámci řízení, které může vést k vydání rozhodnutí ve věci samé. Žalobce se tak může proti těmto úkonům bránit v rámci žaloby proti rozhodnutí ve věci samé dle § 65 a násl. s. ř. s. Lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, podle něhož *„z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřípadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat.“*
17. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. tak, že účastníkům skončeného řízení na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného do práv žalobce nebylo přiznání práva na náhradu nákladů řízení, neboť žaloba byla odmítnuta.

18. Soud zároveň rozhodl podle § 10 odst. 3 zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, o vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobci odpovídající rozsahu, v němž byla žaloba odmítnuta, tedy v částce 4 000 Kč.

Poučení:

Proti výrokům I. tohoto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II., III a IV. tohoto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 16. července 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu