



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **REKOCHÉM s.r.o.**, se sídlem 1. máje 260, Třinec, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, ve věci nezákonného zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2019, č. j. 25 A 54/2019 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobou ze dne 29. 3. 2019 se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahů spočívajících ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019, č. j. 569963/19/3218-62561-806755, dále v neumožnění nahlédnutí do žalobkyní požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019 a konečně v provedení výsledku jejího jednatele Radomíra Kowaly jako svědka ve smyslu § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci transakcí uskutečněných s daňovým subjektem INTERMOS spol. s r. o., jehož průběh je zaznamenán v protokolu ze dne 18. 3. 2019, č. j. 960169/19/3218-62561-806755. Dále se domáhala toho, aby bylo žalovanému uloženo sdělit jí pochybnosti, které má v souvislosti s jejími tvrzeními v daňových kontrolách daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2017, a aby bylo žalovanému uloženo zpřístupnit jí dokumenty, které požadovala při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019.

[2] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) usnesením ze dne 16. 7. 2019 vyloučil k samostatnému řízení žalobu na ochranu před nezákonným zásahem

spočívajícím v neumožnění nahlédnutí do požadovaných dokumentů při nahlížení do spisu dne 19. 2. 2019, neboť ji pokládal za přípustnou. Naopak žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019 a dále v provedení výsledku jednatele žalobkyně krajský soud tímto usnesením odmítl. Vyšel z toho, že v případě výzvy k prokázání skutečností a provedení výsledku jednatele žalobkyně jako svědka se jednalo o úkony technicky zajišťující průběh řízení žalovaného, které s ohledem na jejich povahu nelze samostatně přezkoumávat prostřednictvím zásahové žaloby. Šlo o úkony daňové kontroly, tedy postupu vedoucího k vydání rozhodnutí ve věci samé, které by následně bylo přezkoumatelné podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Odmítnutím žaloby krajský soud neodepřel žalobkyni přístup k soudu, protože pokud by na základě probíhající daňové kontroly, v jejímž průběhu došlo k namítaným pochybením žalovaného, byla žalobkyni stanovena daňová povinnost a nápravu by nepřineslo ani odvolací řízení, mohla by žalobkyně tato případná pochybení namítat právě v řízení proti rozhodnutí o doměření daně podle § 65 s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti usnesení krajského soudu brojí žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] Připomněla, že dne 30. 8. 2017 u ní byl ukončen postup k odstranění pochybností a byla zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období červen a červenec 2017, následně byla zahájena daňová kontrola také za období srpen až prosinec 2017. V jejím rámci došlo k zásahům, jejichž nezákonnost napadala. Výzva k prokázání skutečností a výslech svědka jsou sice procesní úkony učiněné v rámci postupu při správě daní, zároveň však jde v daném případě o zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s., a to s ohledem na výjimečnost okolností. Tu spatřuje v tom, že výzvou k prokázání skutečností a výsledkem svědka se žalovaný snaží přenést na ni své důkazní břemeno prokázání účasti na podvodu na DPH, a to v rozporu s tím, jak rozložení důkazního břemene vymezuje právo EU, judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Podle ní je to totiž výhradně správce daně, koho tíží důkazní břemeno prokázání účasti na podvodu na DPH. Žalovaný tak zasahuje do jejích práv garantovaných článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Výsledná rozhodnutí o stanovení daně v podobě platebních výměrů za jednotlivá období sice budou přezkoumatelná ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., v rámci takového přezkumu rozhodnutí již však nebude možné napravit nezákonné zásahy do jejích práv, jelikož správní rozhodnutí budou vycházet z nezákonně získaných důkazů či z vyjádření stěžovatelky, k nimž byla žalovaným donucena přesunutím důkazního břemene, tedy nezákonným zásahem do jejích práv. Proto měly být tyto postupy přezkoumány coby nezákonné zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s. Navrhuje proto, aby usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že stěžovatelka nijak nedoložila splnění kritéria bezprostřednosti zásahu do svých práv jeho údajnými nezákonnými zásahy. Bezprostřednost zásahu nemůže zakládat otázka rozložení

pokračování

důkazního břemene. I případnou nezákonnost získaných důkazů je možno napadnout v rámci obrany proti samotnému výslednému rozhodnutí. Není proto namístě, aby bylo již v této fázi možno autoritativně konstatovat, zda jednání žalovaného představovalo nezákonný zásah.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] NSS nejprve konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS).

[8] Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu 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. Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, což neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že byl zásah nezákonný.

[9] Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). NSS v této souvislosti uvedl v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, že „[d]aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah“. Zásahová žaloba totiž chrání „proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod [20]). Ostatně jedním z argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s.

[10] Vztah mezi možností přezkumu zákonnosti jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly podle § 82 s. ř. s. a přezkumem výsledného daňového rozhodnutí vymezil rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, body [42] a [43], následovně: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (...). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“

[11] Z právě uvedeného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 vyšel ve svém odmítavém usnesení i krajský soud v nyní posuzované věci. Stěžovatelka však aplikaci této judikatury na svou věc přiléhavě nezpochybňuje, což je důsledkem toho, že její argumentace v kasační stížnosti se v podstatné části míjí s námitkami, jež uplatnila v žalobě.

[12] V žalobě totiž spatřovala nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019 v následujícím postupu: žalovaný vydal již dříve, konkrétně dne 11. 4. 2018 komplexní výzvu k prokázání skutečností týkající se nároku stěžovatelky na odpočet DPH za kontrolovaná zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2017. V nynější výzvě ze dne 20. 2. 2019 pak znovu vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH za totožné období. V této výzvě však žalovaný nevymezil žádné konkrétní pochybnosti, které měl a které by měla stěžovatelka odstranit. K tomu odkázala v žalobě na judikaturu NSS, podle níž zákon neopravňuje správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co sám daňový subjekt tvrdí, a dále na judikaturu, podle níž má správce daně povinnost sdělit daňovému subjektu konkrétní pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu, a to dříve než v rámci výsledku kontrolního šetření. Takové konkrétní pochybnosti však žalovaný stěžovatelce v průběhu daňové kontroly nesdělil, neboť za sdělení pochybností nelze pokládat pouhé vymezení rozsahu daňové kontroly. Stěžovatelka se proto domnívala, že splnila veškeré formální podmínky nároku na odpočet DPH, a žalovaný již v průběhu daňové kontroly ověřoval i faktické

pokračování

uskutečnění deklarovaných plnění. Za této situace byla výzva v rozporu se základními zásadami správy daní vyjádřenými v § 5 odst. 1 a 3, § 6 odst. 2 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Absencí vymezení konkrétních pochybností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 2. 2019 tedy došlo k nezákonnému zásahu do jejích práv.

[13] V kasační stížnosti směřující proti odmítnutí této části její zásahové žaloby však stěžovatelka uplatnila zcela odlišnou argumentaci. Uvedla zde, že zásahy žalovaného je nutno považovat za zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s. s ohledem na jejich intenzitu a výjimečnost okolností. Tu spatřovala v tom, že v daném případě se v daňovém řízení uplatní obrácené důkazní břemeno tížící žalovaného, v čemž se její situace liší od běžných daňových řízení, na něž skutečně dopadají omezení přípustnosti zásahové žaloby, z nichž vycházel krajský soud. Tuto výjimečnost spatřovala v bodě [19.] kasační stížnosti v tom, že z obsahu výzvy k prokázání skutečností i z otázek kladených při výsledku svědka jejímu jednání je „zcela zřejmé, že se žalovaný snaží přenést na stěžovatele svoje důkazní břemeno prokázání účasti na podvodu na DPH ve smyslu konstantní judikatury SD EU a Nejvyššího správního soudu.“ V bodech [20.] až [24.] pak obecně rozebrala principy fungování DPH a boje proti daňovým podvodům a judikaturu Soudního dvora EU a NSS, v nichž jsou tyto principy vyjádřeny. Uzavřela, že ve vztahu k prokazování bližších okolností zůstává pasivní, neboť svoje důkazní břemeno unesla, respektive žalovaný jí nesdělil, že by měl o faktické realizaci plnění nějaké pochybnosti. Žalovaný se na ni snaží přenést svoje důkazní břemeno. V rámci případného přezkumu výsledných platebních výměrů již nebude možné napravit nezákonné zásahy do jejích práv, jelikož tato rozhodnutí již budou vycházet z nezákonně získaných důkazů či vyjádření, k nimž byla donucena nezákonným přesunutím důkazního břemene. Napadené úkony žalovaného tedy byly podle stěžovatelky s ohledem na svou intenzitu i výjimečnost okolností v podobě obráceného důkazního břemene v daňovém řízení zásahy přezkoumatelnými ve smyslu § 82 s. ř. s.

[14] Z uvedené podrobné rekapitulace žaloby i kasační stížnosti je patrné, že nyní uplatňované kasační námitky se v části týkající se výzvy k prokázání skutečností takřka úplně míjejí s uplatněnými žalobními body. V žalobě jí vytýkala to, že žalovaný nevyjádřil konkrétní pochybnosti, takže prakticky nevěděla, jaké pochybnosti má odstraňovat. Právě tímto pohledem krajský soud posoudil povahu výzvy a konstatoval, že o samostatně přezkoumatelný nezákonný zásah jít nemohlo. V kasační stížnosti už naopak stěžovatelka jako by věděla, jaké pochybnosti žalovaný měl, když vychází z předpokladu, že se na ni snaží přenést své důkazní břemeno prokázání účasti na daňovém podvodu. NSS odhlíží od skutečnosti, že není patrné, na čem stěžovatelka tuto svou domněnku zakládá. Podstatné je, že povahu a důvody tvrzené nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností staví v kasační stížnosti na základech zcela odlišných od těch, které uplatnila v žalobě a z nichž vycházel ve svém odmítavém usnesení krajský soud. Z povahy kasačního přezkumu Nejvyššího správního soudu však plyne, že takto odlišnými kasačními důvody nemůže napadené odmítavé usnesení účinně zpochybnit. Tuto její kasační námitku je tudíž třeba odmítnout jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[15] Ve vztahu k druhému úkonu v podobě výsledku stěžovatelčina jednatele Radomíra Kowaly jako svědka v daňovém řízení se společností INTERMOS spol. s r. o. NSS konstatuje, že v této části lze konstatovat větší překryv mezi výše rekapitulovanou kasační

stížností a žalobou. Ve vztahu k výsledku svého jednatele totiž v žalobě uvedla, že proběhl dne 18. 3. 2019, a to v rámci daňového řízení se společností INTERMOS spol. s r. o., a týkal se obchodních transakcí uskutečněných mezi oběma společnostmi. V rámci této svědecké výpovědi se podle žaloby žalovaný pokusil přimět svědka vypovídat o skutečnostech tohoto vzájemného obchodování, aby takto získané odpovědi byly využity v rámci daňového řízení se stěžovatelkou. Tím žalovaný obcházel zákon. Z obsahu otázek pokládaných v tomto jiném daňovém řízení bylo totiž zjevné, že se týkaly primárně skutečností, které chtěl žalovaný použít k unesení důkazního břemene v řízení se stěžovatelkou. Takový postup mohl vést i k porušení zákazu sebeobviňování, a byl tedy rozporný s požadavky materiálního právního státu. Žalovaný fakticky požadoval, aby jednatel stěžovatelky vypovídal o skutečnostech vztahujících se k uskutečněným plněním, přestože je to sám žalovaný, koho tíží důkazní břemeno k prokázání toho, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, jak plyne i z judikatury NSS. Žalovaný tedy podle žaloby využil institutu svědecké výpovědi v jiném daňovém řízení účelově.

[16] Žaloba i kasační stížnost tedy byly ve vztahu k výsledku svědka zčásti založeny na výtce, že uvedený postup je součástí snahy žalovaného o přenesení důkazního břemene na stěžovatelku, přestože důkazní břemeno k prokázání daňového podvodu tíží pouze žalovaného. Zároveň je však třeba konstatovat, že ze soudního a daňového spisu plyne, že tento úkon nemohl být zásahem do veřejných subjektivních práv samotné stěžovatelky. Již v žalobě uvedla, že výslech probíhal v rámci jiného daňového řízení, a to u společnosti INTERMOS spol. s r. o. Zasahovat tedy potenciálně mohl buď do práv této společnosti, nebo do práv svědka Radomíra Kowaly jako fyzické osoby. Do práv samotné stěžovatelky by však mohl zasahovat teprve tehdy, pokud by byl tento důkaz využit v jejím řízení, typicky pokud by byl přenesen do jejího daňového spisu. NSS však z obsahu daňového spisu nezjistil, že by k takovému přenosu došlo. Stěžovatelčina úvaha o motivacích žalovaného a o jeho pravděpodobném budoucím postupu a zohledňování takto získaného důkazu je čirou spekulací. Do jejích veřejných subjektivních práv tedy výslech svědka v jiném daňovém řízení nemohl vůbec zasáhnout, takže není splněna definiční podmínka „příмого zkrácení na svých právech“ obsažená v § 82 s. ř. s., ba dokonce ani podmínka dotčení veřejných subjektivních práv ve smyslu § 2 s. ř. s. definující samotný smysl správního soudnictví, takže zásahová žaloba byla v této části nepřipustná, jak správně konstatoval krajský soud.

[17] Lze tedy uzavřít, že v části týkající se výsledku jednatele stěžovatelky Radomíra Kowaly jako svědka v jiném daňovém řízení nemohlo jít z povahy věci o zásah do veřejných subjektivních práv samotné stěžovatelky, a zásahovou žalobu proti tomuto úkonu tedy bylo nutno odmítnout. V části týkající se výzvy k prokázání skutečností se pak stěžovatelčina argumentace uplatněná v kasační stížnosti odchyluje od argumentace uplatněné v žalobě do té míry, že nemohla účinně zpochybnit odůvodnění napadeného usnesení. Nejvyššímu správnímu soudu zároveň nepřísluší, aby nad rámec kasačních námitek, popřípadě vad, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), sám posuzoval zákonnost napadeného usnesení krajského soudu. Kasační stížnost tedy NSS zamítl jako nedůvodnou.

pokračování

[18] K otázce, jak má či nemá být v daňovém řízení rozloženo důkazní břemeno při prokazování tvrzeného podvodu na DPH, ať už pohledem judikatury Soudního dvora EU nebo pohledem ústavních limitů vyjádřených v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, se NSS v tomto řízení nijak nevyjadřuje, neboť tato meritorní otázka vznesená v kasační stížnosti není z výše uvedených důvodů rozhodná pro posouzení přípustnosti zásahové žaloby, nýbrž až pro posouzení zákonnosti případného rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

[19] Stejně tak se NSS nijak nevyjadřuje k výroku I. napadeného usnesení krajského soudu, jímž byla část stěžovatelčiny žaloby vyloučena k samostatnému projednání a rozhodnutí, neboť proti tomuto výroku nemíří žádná kasační námitka.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu