ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **FEROCON PLUS, s. r. o.**, sídlem Zlechov 88, zastoupený Mgr. Michalem Varmužou, advokátem se sídlem Kozinova 21/2, Šumperk, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem tř. Tomáše Bati 21, Zlín, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 A 284/2017 – 79,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 A 284/2017 – 79, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] U žalobce probíhala ode dne 6. 2. 2015 do dne 21. 8. 2017 daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až září roku 2014. V průběhu daňové kontroly se žalobce domáhal poskytnutí konkrétních písemností z vyhledávací části spisu. To mu žalovaný neumožnil; stejně tak zamítl žalobcovu stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce následně neuspěl ani s žádostí o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Dne 4. 9. 2017 byly žalobci doručeny platební výměry, kterými mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období. Dne 2. 10. 2017 žalobce proti platebním výměrům podal odvolání, o kterém odvolací správní orgán ke dni rozhodnutí krajského soudu stále nerozhodl.

[2] Žalobce se bránil proti postupu žalovaného zásahovou žalobu dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.). Nezákonný zásah spatřoval konkrétně v tom, že díky neposkytnutí dokumentů žalobce nemohl řádně unést důkazní břemeno. Z vyhledávací části spisu mu nebylo poskytnuto 20 z celkového počtu 36 dokumentů, 2 další písemnosti nebyly poskytnuty v podstatném rozsahu a 6 písemností není vůbec součástí spisového materiálu. Nezná-li skutkový podklad, nemůže se v daňovém řízení úspěšně bránit. Neposkytnuté písemnosti obsahují s největší pravděpodobností důkazní prostředky použitelné žalobcem k obraně v průběhu odvolacího a případně i následného soudního řízení. Postupem žalovaného mu je bráněno v přijetí adekvátní procesní obrany, a tím dochází k neodůvodněné disproporci mezi jeho postavením a postavením žalovaného včetně porušení zásady rovnosti zbraní, zásady spolupráce, zásady součinnosti či zásady přiměřenosti. Nezákonné znepřístupnění jednotlivých listin žalobce považoval za porušení práva na spravedlivý proces, kdy mu správce daně zatajuje důkazy. Navrhl, aby soud určil, že: (1) neposkytnutí písemností, které nejsou součástí spisu daňového subjektu [následuje seznam konkrétních písemností – pozn. NSS] bylo nezákonným zásahem, kdy tento zásah trvá; (2) neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu [následuje seznam konkrétních písemností – pozn. NSS] bylo nezákonným zásahem, kdy tento stav trvá; (3) žalovaný je povinen žalobci zpřístupnit písemnosti včetně příloh [následuje seznam konkrétních písemností sestávající se z písemností vyjmenovaných v předchozích dvou bodech – pozn. NSS].

[3] Krajský soud usnesením žalobu dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 85 s. ř. s. odmítl jako nepřípustnou. Žalobce se může proti uvedeným pochybením žalovaného bránit žalobou proti konečnému rozhodnutí ve věci dle § 65 a násl. s. ř. s. V daném případě byla ještě před podáním žaloby daňová kontrola ukončena a byly vydány dodatečné platební výměry. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, v němž mj. namítal, že mu žalovaný svým postupem (nepředložením konkrétních listin z vyhledávací části spisu) neumožnil unést důkazní břemeno. Současně bude mít žalobce možnost (v případě, že bude jeho odvolání zamítnuto) totožnou námitku uplatnit i v žalobě podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí o jeho odvolání. Žalobce tedy má jiný prostředek, kterým se řádným procesním postupem může domáhat ochrany svých veřejných subjektivních práv, má-li za to, že byla postupem žalovaného dotčena. Soud se tak v tomto řízení nemůže věcně zabývat otázkou, zda žalovaný pochybil, pokud žalobci požadované listiny neposkytl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti usnesení krajského soudu kasační stížnost. Krajský soud se v napadeném usnesení nezabýval otázkou, zda se jedná o žalobu, v níž se stěžovatel domáhá ochrany proti ukončenému zásahu určovacím petitem či o zápůrčí žalobu proti zásahu trvajícímu. Stěžovatel namítá, že soud si měl nejprve ujasnit, zda projednávaná žaloba je „zápůrčí“, tj. směřuje proti zásahu, který doposud nebyl ukončen, anebo „určovací“, tedy směřuje proti zásahu, který již ukončen byl. Zatímco u určovací žaloby soud nezkoumá, zda se stěžovatel ochrany před zásahem či jiné formy nápravy mohl domáhat jinými právními prostředky, a pokud ano, zda tak učinil, u zápůrčí žaloby takové zkoumání provést musí.

[5] Stěžovatel se dále domnívá, že jinými právními prostředky ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., jejichž vyčerpáním je podmíněna přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, se rozumí stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu. Stěžovatel tyto prostředky ochrany vyčerpal. Žaloba tak měla být meritorně projednána.

[6] Postup při vedení sporu je v jeho dispozici a záleží výhradně na něm, aby zvolil, jaké formy ochrany se domáhá a čeho se v řízení dožaduje, měl-li za to, že v jiném žalobním řízení nemůže být jím tvrzený zásah do práv odstraněn. Odkazovat ho za tohoto stavu na obranu v podobě žaloby proti vydanému rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. pro pouhé obecné konstatování o primátu této žaloby oproti jiným žalobním typům, aniž by soud si vyhodnotil, je-li příslušný procesní prostředek k ochraně práva efektivní, je tedy chybné.

[7] Stěžovateli nebyla zpřístupněna podstatná část vyhledávací části spisu ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, konkrétně mu nebylo poskytnuto celkem 20 písemností z celkového počtu 36, 2 další písemnosti mu nebyly poskytnuty v podstatném rozsahu a 6 písemností není vůbec součástí spisového materiálu. Neposkytnutí písemností a trvající znepřístupnění požadovaných písemností, které tvoří podstatnou část spisového materiálu, může být pro stěžovatele z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové. Žalovaný tak zasahuje do práva stěžovatele na efektivní procesní obranu; jeho postavení vůči správci daně v daňovém řízení je nerovné. Stěžovatel má právo být seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává. Z tohoto důvodu po něm nelze spravedlivě požadovat, aby se svou obranou v této věci vyčkával až na navazující meritorní rozhodnutí. Právní názor, podle něhož by se proti pochybení žalovaného spočívajícím v neposkytnutí písemností, které nejsou součástí spisu daňového subjektu, a neposkytnutí písemností z vyhledávací části spisu mohl bránit až v řízení o žalobě podle § 65 s. ř. s., je neudržitelný a v konečném důsledku by znamenal odepření soudní ochrany, kdy vyloučení soudní ochrany by mohlo být v rozporu s článkem 4 Ústavy, článkem 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článkem 13 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba proti rozhodnutí, zásahová žaloba by nebyla možná.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s usnesením krajského soudu. Má za to, že v daném případě se lze domáhat ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky a podaná žaloba byla z tohoto důvodu nepřípustná. Žalobce se dle něj dopouští mylné a zcela neopodstatněně zúžené interpretace ustanovení § 85 s. ř. s., jestliže za jiné právní prostředky, kterými se lze domáhat ochrany nebo nápravy, považuje výhradně prostředky ochrany uvedené v § 261 daňového řádu, neboť tyto prostředky ochrany nebylo ani podle tehdejší judikatury vrcholných soudů možné považovat za úplný a uzavřený výčet jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. Žalovaný považuje za jiný prostředek nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Má tedy za to, že případné procesní vady, jichž se měl žalovaný v průběhu daňového řízení dopustit, a které mohly mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, může žalobce namítat až po pravomocném skončení daňového řízení prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.

[9] Stěžovatel v replice setrvává na názoru uvedeném v kasační stížnosti a opakuje některé argumenty uvedené již v kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je projednatelná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[11] Je pravdou, že určovací zásahová žaloba proti ukončenému zásahu a zápůrčí zásahová žaloba proti zásahu trvajícímu mají odlišné podmínky přípustnosti. Zatímco zápůrčí žaloba proti trvajícímu zásahu je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, u určovací žaloby proti ukončenému zásahu se tato podmínka přípustnosti neuplatňuje (viz § 85 s. ř. s.).

[12] Je rovněž pravdou, že se krajský soud typem žaloby v textu odůvodnění nezabýval. Ze způsobu posuzování žaloby je ovšem zřejmé, že žalobu považoval za žalobu na ochranu před trvajícím zásahem. Soud se totiž zabýval právě podmínkou, která se u tohoto typu žaloby uplatňuje, tedy, zda se nelze nápravy domáhat jinými právními prostředky. Implicitně tak krajský soud měl jasno v tom, o jakém návrhu rozhoduje. S tímto implicitním posouzením žaloby jako žaloby na ochranu před trvajícím zásahem se navíc kasační soud ztotožňuje. Dle § 82 s. ř. s. se každý může domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Stěžovatel v žalobě i nyní v kasační stížnosti zdůrazňuje, že zásah trvá a dožaduje se zpřístupnění označených dokumentů. Tomu odpovídá stěžovatelem vylíčený skutkový příběh i žalobní petit. Stěžovatel se žalobou výslovně domáhá, aby krajský soud žalovanému nařídil požadované písemnosti zpřístupnit (část 3 petitu). Jelikož v petitu je tato část 3, je zřejmé, že se stěžovatel žalobou domáhal zákazu pokračování v zásahu; části petitu 1 a 2 (požadující vyslovení, že zásah je nezákonný) jsou v takovém okamžiku konzumované částí 3, neboť případné vyslovení zákazu pokračování v nezákonném zásahu v sobě nutně obsahuje i určení, že takto pokračující zásah je nezákonný. V takovém případě nemůže být pochyb, že se jedná o žalobu proti trvajícímu zásahu a nelze ani krajskému soudu vytýkat, že se posouzení typu zásahové žaloby výslovně v odůvodnění nevěnoval. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení krajského soudu z důvodu nevyjasnění si návrhu, o kterém soud rozhodoval je proto nedůvodná.

[13] K samotnému meritu kasační stížnosti soud uvádí následující.

[14] K přípustnosti zápůrčí zásahové žaloby není nutné vyčerpat *jen* prostředky ochrany ve správním řízení, jak se domnívá stěžovatel. Není tomu tak, protože ochrana poskytovaná zásahovou žalobou je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení (kam míří svoji argumentací stěžovatel), ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu tedy platí, že zásahová žaloba hraje „*roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle*

§ *65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod 18).

[15] Klíčovou otázkou k posouzení kasační stížnosti je určení, zda na žalované jednání žalovaného – znepřístupnění určitých dokumentů v daňovém řízení –, proti kterému se stěžovatel zásahovou žalobou brání, vskutku ochrana v řízení o žalobě proti rozhodnutí dosáhne. Krajský soud v napadeném usnesení vyjádřil názor, že ano. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[16] Neumožnění seznámit se v zákonném rozsahu s podstatnou částí podkladů daňového řízení může vést ke zhoršení pozice účastníka v tomto probíhajícím řízení. Především jde o zásah do práva daňového subjektu vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, práva navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy do možnosti uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. V rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 – 40, soud vysvětlil, že pozdější zpřístupnění důkazu, než stanoví zákon, může být pro daňový subjekt z hlediska unesení jeho důkazního břemene klíčové: „*V mezidobí totiž může dojít k úmrtí či zmizení klíčových svědků, zániku obchodních partnerů či k jiným okolnostem rozhodným pro řádně vedené dokazování*“ (tamtéž, bod 28).

[17] Aby účastník řízení mohl již v rámci probíhajícího řízení uplatňovat vyjmenovaná procesní práva, není v takových případech možné s obranou čekat až na vydání konečného rozhodnutí, ale je nutné mu poskytnout ochranu hned. Ochranu vyjmenovaných práv totiž žaloba proti výslednému rozhodnut nemusí vůbec poskytnout. Zásahová žaloba proti nezákonnému zásahu proto nemá v takových situacích vůči žalobě proti konečnému meritornímu rozhodnutí subsidiární roli (viz z poslední doby např. rozsudky dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 59/2018 – 37, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, ze dne 12. 7. 2018, č. j. 2 As 93/2016 – 138).

[18] Stěžovatel v žalobě i v kasační stížnosti rozvádí úvahy mimo jiné právě i o narušení práva na procesní obranu v probíhajícím odvolacím daňovém řízení. Toto narušení má pramenit ze zadržování podkladů, ke kterým stěžovatel tvrdí, že jsou pro něj nezbytné, aby se mohl v daňovém řízení úspěšně bránit, a o kterých tvrdí, že k nim má mít dle zákona přístup. Proti některým aspektům takovéhoto jednání odvolací daňové řízení ani následné případně řízení o žalobě proti rozhodnutí ochranu neposkytuje. Proto je nutné stěžovatelovu zásahovou žalobu považovat za přípustnou.

[19] Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že daňová kontrola ve stěžovatelově případě již skončila a správce daně vydal platební výměry. Stále totiž probíhá odvolací daňové řízení, ve kterém se výše nepravomocně stanovené daňové povinnosti může změnit a ve kterém stěžovatel disponuje všemi výše uvedenými procesními právy. Proto pro něj může být i v této fázi řízení stěžejní se seznámit s podklady daňového řízení v zákonném rozsahu.

[20] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovateli lze dát za pravdu, že krajský soud neměl žalobu odmítnout, ale měl ji projednat meritorně.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. října 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu