



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s.r.o.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zast. JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou se sídlem Vachova 43/5, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2019, čj. 62 A 193/2019-38,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke krajskému soudu domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v provedení výslechu svědka V. S. dne 26. 2. 2019 v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 až 4. čtvrtletí 2016, 1. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2017 a ledna 2018. Konkrétně žalobkyně uvedla, že dne 26. 2. 2019 žalovaný vyslyšel svědka V. S. v 8:30 hod. Žalobkyni ovšem žalovaný předtím sdělil, že se výslech uskuteční v 7:30 hod. Zástupce žalobkyně se k výslechu skutečně na 7:30 hod. dostavil, avšak budova, v níž měl být výslech proveden, byla uzamčena. Zástupce žalobkyně tedy odešel. Téhož dne kolem poledne se zástupce žalobkyně k žalovanému znovu dostavil a zjistil, že výslech proběhl bez jeho přítomnosti, a vyzvedl si o výslechu protokol. Žalobkyně proto požadovala, aby krajský soud v daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za výše specifikovaná zdaňovací období uložil žalovanému povinnost opětovně vyslechnout svědka V. S. a umožnil žalobkyni klást svědkovi otázky.

[2] Krajský soud žalobu odmítl pro opožděnost, neboť žalobkyně podala žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. O výslechu svědka se žalobkyně

dozvěděla dne 26. 2. 2019 a žalobu podala až dne 25. 11. 2019. Krajský soud rovněž uvedl, že přípustnost zásahové žaloby není podmíněna podáním stížnosti podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka uvedla, že se nedomáhala pouze určení, že zásah byl nezákonný, ale také opětovného vyslechnutí svědka. V takovém případě je podmínkou pro podání žaloby podání stížnosti ve smyslu § 261 daňového řádu, neboť rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, se týká jen deklaratorní žaloby. Stěžovatel se tedy domnívá, že žaloval trvajícím zásahem a nikoli jednorázový. Dvouměsíční lhůta pro podání žaloby proto nemohla uplynout, dokud zásah trvá, tzn. dokud trvá daňová kontrola (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18). Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadené usnesení zrušil.

[4] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. Nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že by vadné provedení svědeckého výsledku mělo samo o sobě znamenat trvajícím zásahem do právní sféry stěžovatelky, neboť žalovaný odmítá na návrh stěžovatelky tento výslechn zopakovat. O trvajícím zásahem by se mohlo jednat, pokud by stěžovatelka nezákonným zásahem spatřovala v tom, že správní orgány by odmítaly svědecký výslechn zopakovat. Tímto způsobem však stěžovatelka nezákonným zásahem v žalobě nevymezila; žalobou se domáhala pouze určení, že výslechn svědka byl nezákonný.

[5] Pokud by stěžovatelka skutečně požadovala nařízení opakovaného provedení svědeckého výsledku, bylo by to přímo proti povaze institutu nezákonného zásahem. Autoritativní nařízení provedení důkazu soudem prostřednictvím zásahové žaloby by představovalo omezení uvážení správního orgánu. Soud nemůže moderovat probíhající řízení rozhodnutím o zásahové žalobě. Žalovaný dále podotkl, že pokud by se dopustil pochybení v souvislosti s dokazováním, mohlo by se toto pochybení projevit v zákonnosti konečného rozhodnutí, proti kterému by byla možná obrana prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. Podle žalovaného je zásahová žaloba především negatorní povahy. Soudy o ní rozhodují převážně v zákazové rovině, tedy zamezí pokračování zásahem za účelem odstranění trvání nezákonného zásahem či jeho důsledků, případně obnovení stavu před tímto zásahem. Soudy již ale nemají diktovat postup správních orgánů po ukončení nezákonného zásahem. Žalovaný dále v podrobnostech odkázal na písemnosti týkající se vyřízení stížnosti stěžovatelky.

[6] K rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, žalovaný uvedl, že podle jeho názoru se závěry z tohoto rozsudku vztahují, jak na jednorázové, tak trvajícím nezákonné zásahy.

[7] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Výslechn svědka, který stěžovatelka považuje za nezákonný, proběhl dne 26. 2. 2019. Stěžovatelka podala dne 17. 6. 2019 stížnost na neprovedení výslechn svědka V. S. v její přítomnosti a domáhala se ve smyslu § 261 odst. 5 daňového řádu zjednání nápravy

pokračování

(aby byl svědek znovu vyslechnut za její přítomnosti). Žalovaný shledal tuto námitku nedůvodnou, neboť výslech svědka byl proveden v souladu se zákonem, a vyrozuměl o tom žalobkyni přípisem ze dne 12. 8. 2019. Stěžovatelka následně dne 8. 11. 2019 podala žádost podle § 261 odst. 6 daňového řádu na prošetření způsobu vyřízení stížnosti. O této žádosti rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 15. 1. 2020 tak, že žalovaný při vyřizování stížnosti postupoval v souladu s daňovým řádem. Před vyřízením žádosti ze dne 8. 11. 2019 podala stěžovatelka dne 25. 11. 2019 žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného ve smyslu § 82 s. ř. s., která je podrobněji specifikována v bodě 1 tohoto rozsudku.

[10] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

[11] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

[12] NSS konstatuje, že výslech svědka, který podle stěžovatelky proběhl nezákonně, byl proveden dne 26. 2. 2019. Jedná se o úkon, jenž proběhl pouze v tento jeden den a dále nepokračoval. Pokud by bylo na tento úkon nahlíženo jako na potenciální zásah, jedná se o jednorázový úkon, a proto 26. 2. 2019 počala běžet také dvouměsíční subjektivní lhůta podle § 84 s. ř. s. k podání zásahové žaloby. Stěžovatelka se totiž také téhož dne informovala u žalovaného, že výslech svědka proběhl. Lhůta k podání žaloby tedy uplynula dne 26. 4. 2019. Jestliže stěžovatelka podala žalobu až dne 25. 11. 2019, byla podána opožděně a krajský soud stěžovatelčinu žalobu správně odmítl pro opožděnost.

[13] Jak již konstatoval krajský soud, podání stížnosti ve smyslu § 261 daňového řádu nemá vliv na běh lhůty k podání žaloby podle § 82 s. ř. s. (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS).

[14] Ke stěžovatelčině konstrukci, že v projednávané věci se jedná o trvající zásah, neboť se domáhala opětovného provedení výslechu svědka V. S., z čehož vyvozuje, že dokud nebude proveden výslech tohoto svědka v její přítomnosti, nezákonný zásah stále trvá, NSS uvádí, že tato argumentace je mylná. Pokud se stěžovatelka domáhá opakovaného výslechu svědka, nejedná se o nic jiného než o důkazní návrh (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54, ze dne 22. 5. 2019, čj. 9 Afs 2/2018-50). Pojmově se tedy nemůže jednat o nezákonný zásah, a to ani o zásah trvající. O tomto návrhu v této fázi řízení NSS nepřísluší rozhodovat. Je na žalovaném, jak s tímto návrhem v daňové kontrole, kterou vede, naloží. Jak již žalovaný konstatoval ve vyjádření ke kasační stížnosti, to, zda svědka znovu vyslechně, je součástí dokazování a volného hodnocení důkazů, do něhož nyní NSS nemůže zasahovat. Daňový subjekt má totiž právo navrhnout důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení (§ 92 daňového řádu) a správce daně mu musí umožnit uplatňovat jeho práva (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Správce daně pak při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

[15] NSS zdůrazňuje, že zásahová žaloba byla v projednávané věci podána opožděně a NSS se v tomto rozsudku zabýval především správností odmítnutí žaloby pro její opožděnost.

[16] Pro úplnost je však potřebné dodat, že žalobu by bylo nutné odmítnout rovněž podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelkou vytýkaný způsob provedení výslechu

svědka a jeho opětovné neprovedení ani pojmově zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. být nemůže. V obecné rovině je totiž nezbytné konstatovat, že ne jakýkoli úkon správního orgánu v průběhu daňové kontroly může být sám o sobě nezákonným zásahem. Jak již bylo uvedeno v bodu [14], otázka způsobu provedení výslechu svědka, jakož i to, zda žalovaný vyhoví důkaznímu návrhu stěžovatelky a svědka znovu vyslechne, je součástí dokazování, do něhož v tomto stádiu řízení nemůže NSS zasahovat. Proti způsobu provedení svědeckého výslechu a nevyhovění návrhu na opětovné provedení výslechu svědka je však možná obrana prostřednictvím žaloby proti konečnému rozhodnutí správního orgánu (viz např. již citované rozsudky 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54, ze dne 22. 5. 2019, čj. 9 Afs 2/2018-50). Pokud je možné namítat nezákonnost postupu správního orgánu v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s., nemůže být jednotlivý úkon žalován zásahovou žalobou. Správní soudy nejsou povolány k tomu, aby plnily úlohu supervizora správních orgánů, který by průběžně monitoroval na základě zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy. Uvedené by bylo v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS). Skutečnost, že krajský soud žalobu odmítl pro předčasnost, aniž by se blíže zabýval otázkou, zda žalovaný zásah vůbec může být pojmově zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., však nemá bez dalšího vliv na zákonnost výroku jeho usnesení.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[18] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 14. srpna 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu