

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: F., s. r. o.**, zastoupen JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem, se sídlem Praha 5, Holečkova 31, proti **žalovanému: Finanční úřad v Teplicích**, se sídlem Teplice, Dlouhá 42, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 220/2003 - 51 ze dne 15. 12. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 220/2003 - 51 ze dne 15. 12. 2003, kterým byla odmítnuta stěžovatelova žaloba, jíž se domáhal vydání rozsudku, podle něhož by žalovaný byl povinen před ukončením daňové kontroly zahájené u stěžovatele dne 12. 12. 2002 provést výslech svědka a s ukončením téže daňové kontroly vyčkat výsledku řízení před Ministerstvem financí zahájeného stěžovatelovým podáním ze dne 16. 7. 2003.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že se na krajský soud obrátil se svým návrhem podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) v situaci, kdy orgán veřejné moci (tedy žalovaný) zasáhl do jeho práv. Žalovaný totiž v rámci daňové kontroly odmítl provést výslech svědka, jak stěžovatel navrhoval. Výslech svědka v rámci dokazování

vedeného v daňové kontrole je jedním z právních úkonů, které zákon zná, a je-li bezdůvodně odmítán, lze se dle stěžovatele dovolávat dnes již ustálené soudní judikatury, podle které je v případech, kdy je výslech svědka odmítnut jen z důvodu jeho možné nevěrohodnosti, postupem, který ve většině případů vede ke zrušení rozhodnutí správních orgánů s tím, že se věci vrací k dalšímu řízení. Z pohledu stěžovatele je nepochopitelné, pokud krajský soud v situaci, kdy lze před ukončením daňové kontroly provést výslech svědka, odmítá v této věci rozhodnout s tím, že takové rozhodnutí není krokem, který by narušil řádně vedený proces. V dané věci stěžovatelův návrh na výslech svědka představoval prakticky jedinou možnost, jak v souladu se zákonem doplnit spis o podstatné a pro budoucí rozhodnutí zásadní skutečnosti. V dané věci je svědek klíčovou osobou celého případu. Je logické, že poté, co bude ukončena daňová kontrola, nemá stěžovatel práva daná tím, že správce daně vede daňové řízení podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“). Pokud se stěžovatel za těchto okolností již v průběhu daňové kontroly dovolává respektování práva na řádné zjištění skutkového stavu věci, je nepochopitelné, proč žalovaný odmítl prakticky jediný procesní návrh stěžovatele realizovat a proč také krajský soud odmítá ve věci rozhodnout. Je přitom zřejmé, že požadavek na výslech svědka bude následně uplatněn v odvolacím řízení a do budoucnosti i jako námitka k soudu. Tomu se dá předejít tím, že výslech svědka bude proveden již u správního orgánu prvního stupně – tedy v době, kdy zákon takový postup předpokládá a současně bez dalšího dává stěžovateli právo takový návrh učinit. Pokud jde o krajským soudem citovaný nález Ústavního soudu, ten dle stěžovatele na tuto právní věc nedopadá. Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadené usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření popsal skutkový stav, za něhož v rámci daňové kontroly neprovedl stěžovatelem navrhovaný důkaz, zdůvodňuje, proč jej neprovedl, přitom uvádí, že s napadeným usnesením krajského soudu se ztotožňuje. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil pro posouzení věci následující rozhodné skutečnosti: v rámci daňové kontroly ohledně daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1999 a 2000 zahájené u stěžovatele dne 12. 12. 2002 došlo k jednání označenému jako „projednání zprávy o kontrole“, v jehož průběhu byla stěžovateli předána zpráva o kontrole č. j. 56644/03/210932/0140. Stěžovatel navrhl doplnění kontrolních zjištění výslechem svědka J. F., výslech však proveden nebyl s odůvodněním, že výpověď tohoto svědka by nebyla důvěryhodná. Stěžovatel se proto obrátil na krajský soud se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. Požadoval, aby soud uložil žalovanému povinnost provést jím navrhovaný výslech svědka J. F. a s ukončením daňové kontroly vyčkat do rozhodnutí Ministerstva financí o stěžovatelově návrhu ze dne 17. 7. 2003 ohledně rozporu se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ukrajinou (Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 103/1999 Sb.). Krajský soud však žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel měl a má v případě daňové kontroly možnost domáhat se svých práv prostředky danými mu zákonem, a že tedy žaloba byla nepřípustná. Usnesení o odmítnutí žaloby bylo stěžovateli doručeno dne 18. 12. 2003 a stěžovatel je napadl kasační stížností dne 29. 12. 2003.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), a je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.).

Přestože žádný z kasačních důvodů podávaných z § 103 odst. 1 písm. a) až e) s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, z jejího obsahu Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že stěžovatel namítá nezákonnost odmítnutí jeho žaloby z důvodu nesprávného výkladu právní otázky splnění důvodů podávaných z § 85 s. ř. s., což je kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. e) s .ř. s. Kasační stížnost je tedy přípustná.

V rozsahu kasační stížnosti a z řádně uplatněného kasačního důvodu podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud napadené usnesení přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Má-li Nejvyšší správní soud posoudit zákonnost napadeného usnesení s ohledem na správnost posouzení právní otázky nepřípustnosti stěžovatelovy žaloby, pak předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky je omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy by šlo tehdy, pokud by soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právního předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo pokud by aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil by se nesprávnosti při výkladu. Nejvyšší správní soud tedy ohledně jednotlivých stěžovatelových námitek zkoumal, zda soud, proti jehož usnesení kasační stížnost směřuje, aplikoval správný právní předpis a správnou právní normu, a pokud ano, zda lze jím podaný výklad aprobovat.

Stěžovatel se domáhal, aby krajský soud zasáhl vůči postupu žalovaného v době, kdy žalovaný uskutečňoval u stěžovatele daňovou kontrolu, přitom se domáhal toho, aby žalovanému byl soudem stanoven postup, jaký má v jejím průběhu dodržet. Za nezákonný zásah stěžovatel považoval provádění daňové kontroly, tedy prostředek, jímž správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, v rozporu s podmínkami, které zákon pro takový postup stanoví. Vyplývá-li z § 85 s. ř. s., že žaloba, kterou stěžovatel podal, je nepřípustná mimo jiné tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, pak splnění této podmínky dovozuje ve své kasační stížnosti již sám stěžovatel, když je podle něho zřejmé, že požadavek na výslech svědka bude následně uplatněn v odvolacím řízení a do budoucnosti i jako námitka k soudu, přitom tomu se dá předejít tím, že výslech svědka bude proveden již u správního orgánu prvního stupně. Sám stěžovatel tedy v kasační stížnosti přesně vystihuje důvod, pro který byla jeho žaloba odmítnuta. Stěžovatel totiž učinil procesní návrh, který je oprávněn v průběhu daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. c) zákona učinit, a žalovaný mu nevyhověl, tj. rozhodl se stěžovatelem navrhovaný důkaz neprovést, a potřebě využití právních prostředků obrany proti takovému postupu žalovaného daných zákonem a následně i s. ř. s. v části o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů se stěžovatel snažil předejít tím, že již nyní, tj. v průběhu daňové kontroly, požadoval, aby byl takový postup shledán nezákonným, a tedy aby žalovanému bylo přikázáno postupovat jinak, pro stěžovatele příznivěji. Zjednodušeně řečeno tedy stěžovatel, vědom si svého práva brojit po skončení daňového řízení (nikoli tedy po skončení samotné daňové kontroly) proti rozsahu dokazování, jak jej vedl žalovaný, opravným prostředkem a následně i žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., považoval za zbytečné těchto prostředků ochrany následně využívat, když už nyní by mohl soud žalovanému najisto postavit, zda má vést dokazování směrem jak navrhoval stěžovatel. Shledal-li krajský soud za této situace stěžovatelovu žalobu jako nepřípustnou s poukazem na jiné právní prostředky ochrany podle § 85 s. ř. s., pak aplikoval správný právní předpis a správnou právní normu, přitom ani ve výkladu Nejvyšší správní soud neshledává žádnou nesprávnost, jež by mohla přivodit nezákonnost odmítnutí stěžovatelovy žaloby, aniž by

se musel nutně vyslovovat k dílčím částem odůvodnění napadeného usnesení, a sice konkrétně té, v níž krajský soud opírá svůj stěžovatelem nyní zpochybňovaný závěr o judikaturu Ústavního soudu. Žaloba je totiž nepřípustná podle § 85 s. ř. s. právě tehdy, kdy se lze ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky než žalobou podle § 82 s. ř. s., jak stěžovatel učinil. Všechny jiné právní prostředky ochrany, jimiž lze zahájit řízení, v jehož rámci by se osoba, jež tvrdí, že je zkrácena na svých subjektivních právech, mohla účinné ochrany domáhat, tedy mají před postupem dle § 82 a násl. s. ř. s. přednost. Je-li stěžovatel oprávněn po skončení řízení, v jehož průběhu byla uskutečněna daňová kontrola, při níž nebyl žalovaným akceptován stěžovatelův procesní návrh na doplnění dokazování výslechem svědka, podat opravný prostředek podle § 48 zákona a po jeho vyčerpání využít i prostředků soudní ochrany podle § 65 a násl. s. ř. s., pak není namístě využívat postupu podle § 82 s. ř. s.

Závěr krajského soudu je ostatně správný i z hlediska širších doktrinálních východisek, na nichž je soudní přezkum rozhodnutí, vydaných mimo jiné i v řízeních vedených podle zákona daňovými orgány, realizován, stejně jako z rozdělení moci ve státě na moc výkonnou a soudní. Dokazování v průběhu daňového řízení provádí správce daně (§ 31 odst. 1 zákona), který má povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 32 odst. 2 zákona). Výsledky dokazování ve vztahu k závěru, jaký v řízení vedeném podle zákona učinil, a tedy i rozsah dokazování, jak jím byl vymezen, podléhá soudnímu přezkumu v řízeních o žalobách proti rozhodnutím daňových orgánů tehdy, pokud byly vyčerpány řádné opravné prostředky v řízení před daňovým orgánem, jsou-li připuštěny (§ 68 písm. a/ s. ř. s.). V průběhu daňového řízení nelze ze strany soudu zasahovat do rozsahu dokazování, jak jej vymezil daňový orgán, a závazně mu určovat, jakým procesním návrhům na doplnění dokazování učiněným účastníky daňového řízení má vyhovět a jakým nikoli. Soud je k ochraně subjektivních práv účastníků řízení povolán až ve fázi skončení takového řízení, kdy již osoby, které mají za to, že byly na svých právech zkráceny, využily všech řádných opravných prostředků a žalobou u soudu se poskytnutí takové ochrany domáhají.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. března 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu