



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. Š.**, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o žalobě na určení nezákonnosti zásahu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 11. 2018, č. j. 25 A 59/2018 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasnou kasační stížností žalobce jako stěžovatel napadá shora označené usnesení Krajského soudu v Ostravě, jímž byla odmítnuta jeho žaloba „proti nezákonným zásahům žalovaného“, k nimž mělo dojít v průběhu daňové kontroly zahájené u něho dne 5. 12. 2017. Nezákonné zásahy měly spočívat:

- v zastření výsledků svědků formou místního šetření,
- v nevydání odůvodněného rozhodnutí o nemožnosti nahlížení do vyhledávací části spisu,
- v neoznačení svědka ve vyrozumění o provádění svědecké výpovědi,
- v nevydání odůvodněného rozhodnutí o neuvedení označení svědka ve vyrozumění o provádění svědecké výpovědi,

- v nezrušení svědeckých výpovědí z důvodu fyzické indispozice právního zástupce žalobce a vyloučení substitute,
- v nevyrozumění o tom, že žádost o odročení výsledků svědků byla zamítnuta.

Žalobou se stěžovatel domáhal určení, že všechny tyto zásahy byly nezákonné.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[2] Krajský soud poukázal na znění § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) a na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že žalobou na ochranu před nezákonným zásahem nelze nahrazovat žalobu proti rozhodnutí, a že touto žalobou nelze napadat jednotlivé procesní úkony správního orgánu v probíhajícím řízení. Žalobce se podanou žalobou domáhal prohlášení neplatnosti několika procesních úkonů žalovaného, které krajský soud označil za procesní úkony technicky zajišťující průběh řízení. Krajský soud opět s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připustil, že je možné žalobou na ochranu před nezákonným zásahem výjimečně zasáhnout do běžícího řízení, ovšem v daném případě neshledal, že by k tomu byl dán důvod. Rovněž se vyjádřil k možnosti namítat veškeré tyto vady v řízení proti rozhodnutí ve věci samé; konstatoval, že žalobci tedy nebude odepřen přístup k soudu. I k tomu citoval z judikatury, zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015 - 80, včetně usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, pak zejména zdůraznil závěr, že *pomocí zásahové žaloby nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.* Krajský soud uzavřel, že všechny žalobcem označené úkony a opomenutí žalovaného mají povahu procesních úkonů, správce daně je učinil v doměřovacím řízení a všechny směřovaly k daňové povinnosti žalobce a jejich důsledky jsou namítatelné v řízení proti rozhodnutí o dani.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[3] Stěžovatel považuje usnesení krajského soudu za nezákonné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Poukazuje na skutečnost, že u něho byla žalovaným zahájena a vedena daňová kontrola zálohové daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016. V době od 7. 5. 2018 do 30. 5. 2018 učinil žalovaný sérii nezákonných zásahů do stěžovatelových práv. To konkretizuje popisem jednání uvedeným ad 1) s tím, že mu nezbylo než se domáhat soudní ochrany. Za společného jmenovatele všech nezákonných úkonů správce daně označil znemožnění uplatnění práv spojených s výsledkem svědka, znemožnění prokázání předchozího nezákonného postupu správce daně a znemožnění brojit proti předchozímu nezákonnému úkonu správce daně. V podrobnostech pak odkázal na znění žaloby. Vůči usnesení krajského soudu namítá, že jím byla žaloba nesprávně vyhodnocena jako žaloba na ochranu před nezákonnými zásahy, ač se jednalo o žalobu na určení nezákonnosti zásahů, což se projevilo v nezákonnosti celého odůvodnění. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřijatelná, pokud se lze ochrany nebo nápravy domáhat

pokračování

jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. To je případ právě jeho žaloby, takže ta nemohla být odmítnuta jako nepřípustná. Je zcela nerozhodné, že v budoucnu bude možno podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Krajský soud žalobu odmítl především s poukazem na judikaturu z doby předcházející novele soudního řádu správního, která zavedla možnost určovací žaloby. Naopak judikatura z doby po novele zavádějící možnost deklarace nezákonnosti zásahu svědčí stěžovateli. Postupem žalovaného bylo zasaženo do stěžovatelova práva na spravedlivý proces, do něhož patří i právo na přítomnost při výslechu svědka, možnost kontroly protokolace a možnost kladení vlastních dotazů. Postupem žalovaného se průběh řízení stal kabinetním. Stěžovatel dále upozorňuje, že též krajský soud v témže roce v obdobném případě postupoval opačně, přičemž se opřel o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, podle něhož v případě daňové kontroly mohou stát oba žalobní typy vedle sebe. Podání zásahové žaloby bylo ve stěžovatelově případě vhodnější také proto, že k faktické újmě docházelo v době podání žaloby a tato újma se časem násobí, přičemž jde o zásadní zásah do jeho práv vylučující ho z průběhu řízení. Proto bylo nutné zasáhnout okamžitou deklarací nezákonnosti zásahů, neboť ty by následně nemusely být dohledatelné. Krajský soud také pochybil v uvedení data podání žaloby, kdy namísto správního data 27. 6. 2018 bylo uvedeno datum 27. 7. 2018, což by ovšem znamenalo, že žaloba byla opožděná. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného usnesení krajského soudu. Ke kasační stížnosti stěžovatel připojil kopii rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2018, č. j. 22 A 20/2018 - 34, jímž byla zamítnuta žaloba směřující proti nezákonnému zásahu v průběhu daňové kontroly; tuto žalobu tehdy soud věcně projednal.

Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný ve vztahu ke kasační stížnosti vyjádřil právní názor, že i po zavedení možnosti deklaratorní zásahové žaloby se jedná o žalobu, která má subsidiární povahu ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí. Zásahová žaloba v průběhu řízení má sloužit k eliminaci závadného stavu, což nelze dosáhnout pouze určovací žalobou. V daném případě také není dán vztah určovací zásahové žaloby k případné náhradě škody. Zásah, který by bylo možno spatřovat v procesních úkonech správního orgánu, by se sám o sobě musel závažným způsobem dotknout veřejných subjektivních práv, a to v takové míře, že by po účastníku řízení nebylo možno legitimně požadovat, aby vyčkal konečného rozhodnutí v řízení. V případě daňového řízení by tomu tak bylo při dopadu úkonů do nedaňové sféry, např. prováděním nezákonné kontroly omezující činnost daňového subjektu. Takové zkrácení veřejných práv stěžovatel nenamítal. Jednotlivé úkony v průběhu daňového řízení, které stěžovatel označil za nezákonný zásah, nemají samostatný význam mimo daňovou povinnost žalobce; to by pak mohl být žalován jakýkoliv úkon v řízení. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV.1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[6] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV.2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[7] Stěžovatel uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost odmítnutí žaloby. V rámci tohoto kasačního důvodu poukazuje mj. na nesprávné označení data podání žaloby v napadeném usnesení, které by znamenalo, že je opožděná. V tom má stěžovatel pravdu, krajský soud v uvedení data podání žaloby skutečně pochybil. Nicméně toto pochybení se nijak neodrazilo v rozhodnutí o žalobě; jedná se pouze písařskou chybu ve smyslu § 54 odst. 4, § 55 odst. 5 s. ř. s., která neměla vliv na zákonnost napadeného usnesení.

[8] Stěžovatel dále namítá nesprávné právní posouzení žaloby, které má základ v první řadě v tom, že krajský soud žalobu považoval za žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, a nikoliv za žalobu požadující určení, že zásah byl nezákonný. Je pravdou, že stěžovatel svou žalobu formuloval výslovně jako žalobu požadující určení, že jím uvedené zásahy jsou nezákonné. Krajský soud v záhlaví napadeného usnesení žalobu označil jako podanou „proti nezákonným zásahům žalovaného“, v odůvodnění v odstavci 1 pak uvedl, že se žalobce domáhá „ochrany před nezákonnými zásahy žalovaného“, v odstavci 8, že se domáhá „určení nezákonnosti zásahů žalovaného“.

[9] Žalobou podle § 82 s. ř. s. se lze domáhat buď ochrany proti nezákonnému zásahu, nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Tento žalobní typ v sobě skutečně zahrnuje dvě možnosti, přičemž podstatné je, zda nezákonný zásah dosud trvá či hrozí jeho opakování, kdy lze požadovat poskytnutí konkrétní ochrany proti němu, nebo zda nezákonný zásah již skončil, kdy lze požadovat deklaraci nezákonnosti tohoto zásahu, neboť i toto určení může mít pro žalobce význam. Řízení je v obou případech v podstatě shodné, rozdíl je ovšem v podmínce přípustnosti žaloby plynoucí z § 85 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je žaloba 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. Krajský soud toto ustanovení v úplnosti citoval; otázkou je, zda ho i respektoval.

[10] V první řadě je třeba konstatovat, že si krajský soud skutečně dostatečně neujasnil, zda je žalobou požadována ochrana před nezákonnými zásahy, či zda je žalováno určení, že zásahy jsou nezákonné. To je zjevné z toho, že krajský soud užívá obou označení, aniž by to odpovídalo znění žaloby. Kromě toho, ač byla žalobou požadována deklarace nezákonnosti zásahů, užil krajský soud při posouzení žaloby jako nepřipustné i znění § 85 věty první, přesto, že věta druhá tento postup v případě deklaratorní žaloby vylučuje. Toto ustanovení ovšem použil podpůrně, neboť v odst. 15 svého usnesení uvedl, že *(žalobu je tak*

pokračování

nutno postupem podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout i jako nepřípustnou podle § 85 s. ř. s. Tento důvod nepřípustnosti žaloby neobstojí a v této části je kasační stížnost důvodná.

[11] Krajský soud ovšem nepřípustnost žaloby v prvé řadě odůvodnil tím, že předmětem žaloby jsou jednání, která zjevně a nepochybně nelze považovat za nezákonné zásahy, neboť se jedná o procesní či technické postupy. Rozbor žalovaných úkonů či opomenutí správce daně ukončil závěrem, že žaloba je podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřípustná proto, že nesměřuje proti nezákonným zásahům (odst. 9 napadeného usnesení). Krajský soud tedy k odmítnutí žaloby užil dva různé důvody, přičemž z hlediska úspěšnosti kasační stížnosti je rozhodné, zda alespoň jeden z nich obstojí. Neobstál-li výše uvedený důvod (viz odst. 10 tohoto rozsudku) je třeba posoudit zákonnost důvodu spočívajícího v posouzení žalovaných úkonů z hlediska, zda se může jednat o nezákonné zásahy.

[12] Výčet těchto úkonů je obsažen v odst. 1. a je nepochybné, že se jedná o procesní postupy v průběhu daňového řízení a o provedení či naopak neprovedení technických postupů v jeho rámci. Stěžovateli lze obecně přisvědčit v názoru, že předmětem zásahové žaloby může být zahájení daňové kontroly, případně i některé procesní úkony. To plyne mj. z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Tímto usnesením argumentuje jak stěžovatel, tak i krajský soud. Stěžovatel z něho zdůrazňuje závěr o tom, že ve vztahu k daňové kontrole jsou možné oba typy žalob, jak žaloba proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., tak žaloba zásahová podle § 82 s. ř. s. To krajský soud nepřehlédl. Citoval však i podrobný rozbor, který rozšířený senát v tomto usnesení uvedl, zejména že zásahová žaloba je na místě tam, kde úkony při daňové kontrole mají dopad do právní sféry daňového subjektu např. při nezákonném zahájení či trvání daňové kontroly či se jedná o excesivní úkony např. při zajištění dokladů v podnikatelských prostorách nebo v obydlí daňového subjektu apod. Krajský soud také výslovně citoval závěr rozšířeného senátu, že pomocí zásahové žaloby nelze docílit předstižného posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Podobně se k nepřípustnosti zásahové žaloby napadající procesní postup správce daně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu i v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160. Stěžovatel se svou žalobou domáhal právě předstižného posouzení činnosti správce daně.

[13] Odkazuje-li stěžovatel na rozsudek téhož krajského soudu, který obdobný zásah posuzoval věcně (viz odst. 3), jednalo se o skutkově odlišnou věc, v níž byl nezákonný zásah spatřován v projednání zprávy o daňové kontrole při nesplnění zákonných podmínek a ve způsobu projednání daňové kontroly. Zde nebylo předem jednoznačné, že se o zásah jednat nemůže. Ostatně žaloba byla zamítnuta, stejně tak jako kasační stížnost proti rozsudku podaná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 354/2018 - 62).

[14] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s právním závěrem krajského soudu, že žalované úkony či tvrzené neprovedení úkonů, nejsou nezákonnými zásahy podle § 82 s. ř. s. a že bylo na místě žalobu odmítnout. Obstál tak jeden z důvodů, pro které krajský soud žalobu odmítl, a proto není důvod kasační stížností napadené usnesení zrušit, byť se kasační soud s jeho závěry ztotožnil jen zčásti.

[15] Nad rámec uvedeného lze dodat, že veškeré procesní vady, které mají vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, mohou být váženy v žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Možnost podání této žaloby zachovává stěžovateli právo na přístup k soudu a záruku, že postup žalovaného bude posouzen v soudním řízení. Zásahovou žalobou však lze brojit proti procesním postupům správce daně jen tehdy, jsou-li tyto postupy samy o sobě zásahem (viz výše zmíněné usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55).

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[16] Z důvodů výše uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

[17] Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady spojené s tímto řízením, proto mu nebyly přiznány.

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

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu