



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce **Ing. T. R.**, zast. Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 13. 11. 2018, č. j. 52 Af 29/2018 - 56,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla výrokem I. podle § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta jeho žaloba ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného a výrokem II. bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[2] Stěžovatel se domáhal ukončení daňové kontroly ve věci daně z přidané hodnoty za měsíc duben 2016 proto, že byla dne 30. 8. 2016 zahájena nezákonně. V den jejího zahájení podal do protokolu stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), proti nevhodnému chování žalovaného, podle níž, přestože byl při zahájení daňové kontroly, o němž nebyl předem vyrozuměn, ve vazbě, byla mu upřena účast zástupce. Žalovaný vyrozuměl stěžovatele o výsledku šetření přípisem ze dne 7. 10. 2016 s tím, že nezjistil, že by jeho postup byl nezákonný (vyrozumění mu bylo doručeno dne 11. 10. 2016). Ve vyrozumění uvedl, že stěžovatel byl při zahájení daňové kontroly

poučen o možnosti zvolit si zástupce a to i po zahájení kontroly. Dne 19. 3. 2018 stěžovatel požádal Odvolací finanční ředitelství (nejblíže nadřízeného správce daně) o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žádost byla dne 14. 5. 2018 shledána nedůvodnou. Po vyčerpání všech prostředků ochrany podal dne 16. 7. 2018 žalobu, která byla krajskému soudu doručena dne 16. 7. 2018. Daňová kontrola nebyla doposud ukončena.

[3] Zásahová žaloba byla podána před uplynutím objektivní dvouleté lhůty, avšak až po uplynutí subjektivní dvouměsíční lhůty (§ 84 odst. 1 s. ř. s.).

[4] Krajský soud se zabýval vztahem mezi počátkem běhu lhůty pro podání záporní zásahové žaloby a nutností vyčerpání stížnosti podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu (dále jen „stížnost“) a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu (dále jen „žádost o prošetření“) před jejím podáním. Předně uvedl, že na rozdíl od soudního řádu správního, který stanoví lhůty k podání zásahové žaloby, daňový řád pro podání stížnosti a žádosti o prošetření lhůty nestanoví.

[5] Dále odkázal na judikaturu NSS. Podle rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 4/2013 - 25, č. 2956/2014 Sb. NSS (dále jen „rozsudek ve věci *Easy Working*“), jsou stížnost i žádost o prošetření prostředky ochrany, jež je v souladu s § 85 s. ř. s. třeba vyčerpat před podáním zásahové žaloby. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS (dále jen „usnesení rozšířeného senátu ve věci *Lesy Vyšší Brod*“) je třeba subjektivní lhůtu k podání zásahové žaloby vztahovat k vědomosti žalobce o vyřízení prostředku ochrany či nápravy. Dále odkázal na rozsudek ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 - 39, který cituje rozsudek ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 8/2013 - 46 (zde je následován právní závěr přijatý v rozsudku ve věci *Easy Working* – poznámka NSS). Nakonec citoval z rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, podle něhož představuje-li daňová kontrola nezákonný zásah ve svém celku, nemohou lhůty k podání zásahové žaloby uplynout, dokud tento zásah trvá.

[6] K podání zásahové žaloby je tudíž nezbytné nejprve vyčerpat prostředky ochrany v rámci veřejné správy, včetně žádosti o prošetření. Tato žádost, pokud má daňovému subjektu přinést kýžený efekt, musí na negativně vyřízenou stížnost z povahy věci bezprostředně navazovat. Tak tomu však v posuzované věci nebylo, neboť žádost o prošetření byla podána 17 měsíců po doručení vyrozumění o výsledku šetření. Jde o účelový úkon s cílem zachovat (resp. obnovit) subjektivní lhůtu k podání zásahové žaloby. Lhůta pro podání zásahové žaloby proto počala běžet dne 11. 10. 2016, kdy bylo stěžovateli doručeno vyrozumění o výsledku šetření, a uplynula dne 12. 12. 2016. Opačný závěr by popřel úpravu lhůt pro podání zásahové žaloby, jelikož její počátek by závisel pouze na tom, kdy daňový subjekt podá žádost o prošetření. Platí zároveň, že stěžovatel brojí proti okolnostem zahájení daňové kontroly, nikoli proti kontrole jako celku (nejedná se o prekluzi práva vybrat daň či o bezdůvodně opakovanou kontrolu).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Usnesení krajského soudu napadl stěžovatel v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., a navrhl jeho zrušení.

[8] Stěžovatel se domáhal ukončení daňové kontroly z důvodu jejího nezákonného zahájení. Při jejím zahájení, o němž nebyl předem vyrozuměn, byl ve výkonu vazby a jeho žádosti o účast zástupce žalovaný nevyhověl, čímž mu odepřel právo na právní pomoc podle čl. 37

pokračování

odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Uvedl, že subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby byla zachována.

[9] Daňová kontrola představovala nezákonný zásah ve svém celku. Daňová kontrola je postupem, který je nutné řádně zahájit v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu. Pokud je její zahájení stíženo závažnou procesní vadou (zde odmítnutí práva na právní pomoc), je jako celek nezákonná. Pokud totiž nedošlo k zákonnému zahájení postupu, byl celý tento postup vadný. Stěžovatel se nedomáhal prohlášení nezákonnosti zahájení daňové kontroly, čemuž odpovídá i petit žaloby. Jelikož se nezákonnost zahájení daňové kontroly projevuje do nezákonnosti daňové kontroly jako celku, lhůty pro podání zásahové žaloby neběží, neboť nezákonný zásah doposud trvá.

[10] Až do rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS (dále jen „rozsudek rozšířeného senátu ve věci *HOPR*“), praxe vycházela z judikatury NSS (tedy z usnesení rozšířeného senátu ve věci *Lesy Vyšší Brod*, z rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 - 51 a z rozsudku ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015 - 27), která podmiňovala podání zásahové žaloby vyčerpáním stížnosti a žádosti o prošetření. Stěžovatel tedy využil všechny právní prostředky ochrany před podáním zásahové žaloby. Rozsudek č. j. 10 Afs 28/2014 - 51 nadto na posuzovanou věc plně nedopadá, neboť na rozdíl od tohoto případu stěžovatel žádost o prošetření uplatnil.

[11] Odmítl, že by jeho postup byl účelový. Pro podání žádosti o prošetření není stanovena žádná lhůta. Žádost byla podána po změně zástupce stěžovatele za účelem vyhovění podmínkám stanovených judikaturou NSS. Účelovosti nenasvědčuje ani současný stav daňové kontroly, která nebyla doposud ukončena. Od 15. 1. 2018, kdy stěžovatel reagoval na výzvu žalovaného ze dne 22. 11. 2017 (jednalo se o první výzvu od zahájení daňové kontroly), byla žalovaným vydána pouze jediná písemnost, a to oznámení o provedení svědeckých výpovědí, které byly následně provedeny ve dnech 1. 6. 2018, 19. 6. 2018 a 28. 11. 2018.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s napadeným usnesením krajského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě. K nečinnosti žalovaného v průběhu daňové kontroly uvedl, že se jedná o skutečnost, k níž nelze podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátkou v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Soud předem dalšího posouzení konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jelikož jde o zvláštní pravidlo ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Afs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS). Kasační námitky, které nespádají pod důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jsou proto jinými důvody, než o které se může kasační stížnost proti rozhodnutí o odmítnutí žaloby opírat.

III. A. K ukotvení tvrzeného nezákonného zásahu v čase

[15] Z obsahu žaloby soud ověřil, že stěžovatel považoval daňovou kontrolu, která byla zahájena dne 30. 8. 2016 a doposud nebyla skončena, za nezákonný zásah a domáhal se jejího ukončení. Důvod nezákonnosti spatřoval v nemožnosti účasti svého zástupce při zahájení daňové kontroly, o němž nebyl předem vyrozuměn, čímž mělo být zasaženo do jeho práva na právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[16] Rozhodující pro posouzení soudní ochrany proti nezákonnému zásahu, včetně podmínek, za nichž lze ochranu poskytnout, je žalobcův popis vytykaného jednání a popis důvodů, pro něž je považuje za nezákonné. Od tohoto popisu totiž odvisí časový okamžik, k němuž lze jednání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah, ukotvit (srov. rozsudky č. j. 2 Aps 8/2013 - 46; č. j. 10 Afs 28/2014 - 51; ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40; a ze dne 23. 11. 2017, č. j. 9 As 238/2017 - 89).

[17] V posuzované věci proto není podstatné, že se stěžovatel zápůřčí zásahovou žalobou domáhal ukončení daňové kontroly, stěžejní je, v čem spatřoval důvod její nezákonnosti. Jelikož jednání, v němž spatřoval nezákonný zásah, spojil s výše uvedeným pochybením žalovaného při zahájení daňové kontroly (viz odstavec [15]), není rozhodné, zda (případně kdy) byla kontrola (popř. další úkony v rámci kontroly) ukončena. Lhůty (subjektivní i objektivní) k podání žaloby proti nezákonnému zásahu, jenž je spatřován v nesprávném zahájení daňové kontroly, odvisí od okamžiku zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky č. j. 2 Aps 8/2013 - 46 a č. j. 10 Afs 28/2014 - 51). Plynou zásadně ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení daňové kontroly dozvěděl (subjektivní lhůta), resp. ode dne, kdy k zahájení daňové kontroly došlo (objektivní lhůta).

[18] Výjimkou jsou případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku. I tehdy žalobce správci daně vytýká jednání zpravidla spojené se samotným zahájením daňové kontroly. Rozhodující je však popis důvodů, pro něž žalobce považuje toto jednání za nezákonné. O výjimečné případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, půjde typicky tehdy, pokud „*vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou*“ (viz rozsudek č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, odstavec 27; srov. též nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a usnesení rozšířeného senátu ve věci *Lesy Vjíšší Brod*).

[19] Z uvedené judikatury je zřejmé, že ne každý nezákonný úkon správce daně zakládá nezákonnost daňové kontroly jako celku. Argumentace stěžovatele by fakticky znamenala, že by jakékoliv dílčí pochybení správce daně na počátku či v průběhu kontroly vždy mělo vliv na zákonnost celého postupu či rozhodnutí ve věci. Aniž by soud posuzoval jednání žalovaného po věcné stránce, nevyrozumění daňového subjektu o připravovaném zahájení daňové kontroly a neumožnění účasti jeho zástupce pouze při jejím zahájení nelze podřadit pod žádný ze shora uvedených (ani obdobných) výjimečných případů, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku. Jinými slovy ani případné pochybení správce daně spočívající v zahájení daňové kontroly bez přítomnosti zástupce stěžovatele není natolik excesivním zásahem do právní sféry daňového subjektu, který by sám o sobě způsoboval nezákonnost všech dalších provedených úkonů a tedy celé daňové kontroly.

[20] Jednání, v němž stěžovatel spatřoval nezákonný zásah, lze objektivně ukotvit k již ukončenému časovému úseku probíhající daňové kontroly, a to ke dni 30. 8. 2016 (jiná by byla např. situace, kdy by stěžovatel spatřoval důvod nezákonnosti daňové kontroly v její nepřiměřené

pokračování

délce), a protože tvrzené jednání současně nezpůsobilo nezákonnost daňové kontroly jako celku, byl stěžovatelem tvrzený nezákonný zásah již ukončen (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, odstavec 26). Je proto zcela nepodstatné, že daňová kontrola ke dni podání kasační stížnosti stále trvala. Závěr o opožděnosti podané žaloby je proto v tomto ohledu správný i v kontextu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neboť se netýká počátku běhu (subjektivní) lhůty u trvajících zásahu.

[21] Kasační soud pro úplnost dodává, že shora uvedená rozhodnutí NSS, na něž ve stejné souvislosti odkázal též krajský soud, jsou pro posouzení otázky ukotvení tvrzeného nezákonného zásahu v čase relevantní i v projednávané věci. Nic na nich nemohl změnit ani rozsudek rozšířeného senátu ve věci *HOPR*, jelikož se touto otázkou nezabýval. Odlišnost projednávané věci od případu podle rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, jež spočívá v uplatnění, resp. neuplatnění žádosti o prošetření (a ve svém jádru v odlišné povaze záporní a určovací zásahové žaloby), a jíž se stěžovatel dovolával v kasační stížnosti, není pro posouzení této otázky relevantní, jelikož s ní nijak nesouvisí.

III. B. K vyčerpání prostředků ochrany a počátku běhu subjektivní lhůty

[22] Rozsudkem rozšířeného senátu ve věci *HOPR* se NSS odklonil od své předchozí judikatury, podle níž byly stížnost i žádost o prošetření prostředky ochrany, jež bylo v souladu s § 85 s. ř. s. třeba vyčerpat před podáním zásahové žaloby (rozsudek ve věci *Easy Working* a na něj navazující judikatura, např. rozsudek č. j. 2 Aps 8/2013 - 46). Jejich užití proto již nemá na běh lhůt pro podání zásahové žaloby žádný vliv (viz rozsudek rozšířeného senátu ve věci *HOPR*, odstavec 48).

[23] Rozsudkem rozšířeného senátu ve věci *HOPR* došlo k judikatornímu odklonu, a jím přijatý právní závěr nelze „zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu“ (viz odstavec 53 až 56 uvedeného rozsudku). Důsledkem učiněného judikatorního odklonu nemůže být zpětné zhoršení procesního postavení účastníků řízení, dopadá proto pouze na právní skutečnosti vzniklé po jeho vydání (srov. též rozsudek ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 34/2009 - 65, odstavec 19).

[24] Krajským soudem zjištěný skutkový stav (viz odstavec [2]) je mezi účastníky nesporný. Rozsudek rozšířeného senátu ve věci *HOPR* byl vyhlášen dne 5. 12. 2017 a nabyl právní moci dne 19. 12. 2017. Podání stížnosti dne 30. 8. 2016 a její vyřízení dne 7. 10. 2016 (vyrozumění bylo stěžovateli doručeno dne 11. 10. 2016) vydání rozsudku předcházely. To však již neplatí o žádosti o prošetření ze dne 19. 3. 2018 (podané po více než 17 měsících po vyřízení stížnosti), stejně jako o žalobě ze dne 16. 7. 2018 (doručené krajskému soudu téhož dne), které byly uplatněny po změně judikatury, tj. po vydání rozsudku ve věci *HOPR*. Z obsahu kasační stížnosti je zjevné, že o rozsudku ve věci *HOPR* stěžovatel věděl již při podání žádosti o prošetření.

[25] V projednávané věci je proto plynutí lhůt pro podání zásahové žaloby ze dne 16. 7. 2018 v souvislosti s žádostí o prošetření nezbytné posoudit v souladu se závěry rozsudku rozšířeného senátu ve věci *HOPR*. Pokud stěžovatel podal žádost o prošetření až dne 19. 3. 2018, a to po více než 17 měsících od vyrozumění o vyřízení stížnosti, nemohl legitimně očekávat, že by jeho žádost mohla mít vliv na běh lhůt pro podání zásahové žaloby. Judikatorní odklon provedený rozšířeným senátem proto nemohl zasáhnout do legitimního očekávání stěžovatele ve vztahu k jeho právu na přístup k soudu. Opačný závěr by vedl k odlišnému zacházení v rámci téhož okruhu žalobců. Subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby proto počala běžet dne

11. 10. 2016 (podání stížnosti dne 30. 8. 2016 nemůže být stěžovateli k újmě, viz odstavec [23]) a skončila dne 12. 12. 2016 (dne 11. 12. 2016 byla neděle, viz § 40 odst. 3 s. ř. s.). Žaloba byla podána opožděně.

[26] Kasační soud nadto ve shodě s krajským soudem považuje postup stěžovatele za účelový. Je pravdou, že daňový řád neupravuje lhůty k podání stížnosti ani žádosti o prošetření (srov. rozsudek rozšířeného senátu ve věci *HOPR*, odstavec 42). Z povahy věci je však zřejmé, že žádost o prošetření daňový subjekt podá zpravidla bezprostředně poté, co se dozví o (ze svého hlediska negativním) výsledku vyřízení stížnosti, proti němuž má skýtat ochranu, aby se v případě neúspěchu mohl co nejrychleji obrátit na příslušný soud. Více jak 17 měsíční prodlení svědčí o snaze stěžovatele obejít uplynutí subjektivní zákonné lhůty pro podání žaloby. Pokud nadto uvedl, že důvodem podání žádosti (dne 19. 3. 2018) bylo vyhovění podmínkám stanovených judikaturou NSS, a zároveň se v kasační stížnosti dovolává toho, že ke sjednocení rozhodovací praxe NSS došlo rozsudkem rozšířeného senátu ve věci *HOPR* (ze dne 5. 12. 2017, právní moci nabylo dne 19. 12. 2017), je jeho právní obrana vnitřně rozporná. Uvedeným rozsudkem podmínka, jíž se dovolává, jednoznačně odpadla.

[27] Závěr krajského soudu, podle něhož subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby marně uplynula dne 12. 12. 2016, tedy ob stojí, byť doplněný o shora uvedené závěry kasačního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] 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.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 4. dubna 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu