



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **M. H.**, zastoupená Mgr. Miroslavem Krutinou, advokátem se sídlem Vyšehradská 423/27, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2019, čj. 5 A 250/2018-62,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2019, čj. 5 A 250/2018-62, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

[1] Žalovaný dne 8. 12. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Daňová kontrola byla ukončena dne 24. 10. 2018.

[2] Žalobkyně spatřovala v zahájení a vedení daňové kontroly nezákonný zásah a podala proto k Městskému soudu v Praze (dále „městský soud“) žalobu, jíž se mimo jiné domáhala určení, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Tvrdila, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, protože žalovaný nesplnil svou povinnost vyplývající z § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a nevyzval ji k podání dodatečného daňového tvrzení, ačkoliv disponoval dostatečnými informacemi, ze kterých mohl jednoznačně dovodit, že by daň v budoucnu mohla být doměřena. Takovou skutečností, ze které mohl žalovaný usoudit na budoucí doměření daně, byly informace o hotovostních vkladech na bankovní účet žalobkyně.

[3] Městský soud žalobu shora označeným usnesením odmítl z části jako opožděnou a z části jako nepřijatelnou. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně sice brojí proti daňové kontrole jako celku,

avšak jediný důvod její nezákonnosti spatřuje v tom, že nebyla před jejím zahájením vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Subjektivní lhůta pro podání žaloby proto začala běžet již dne, kdy se žalobkyně dozvěděla o zahájení daňové kontroly, neboť jako důvod nezákonnosti žalobkyně uvedla postup žalovaného před zahájením daňové kontroly, který skončil dnem jejího zahájení. Není možné, aby žalobkyně tím, že se bude domáhat určení nezákonnosti daňové kontroly jako celku, zhojila promeškání lhůt u jednotlivých tvrzených důvodů nezákonnosti. Daňová kontrola byla zahájena 8. 12. 2015, kdy současně začala běžet také dvoutměsíční žalobní lhůta, která v souladu s § 84 odst. 1 větou první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) skončila 8. 2. 2016. Žalobkyně však podala žalobu až 19. 12. 2018, tudíž opožděně.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Proti usnesení městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž nesouhlasí se závěrem městského soudu, že nezákonný zásah žalovaného skončil okamžikem zahájení daňové kontroly. Zopakovala, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, jelikož ji žalovaný před jejím zahájením nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, ačkoliv disponoval dostatečnými informacemi, ze kterých mohl usoudit, že by daň mohla být vyměřena. Nezákonný zásah tedy trval i po zahájení daňové kontroly, a to do 24. 10. 2018, kdy byla se stěžovatelkou projednána zpráva o daňové kontrole.

[5] Stěžovatelka dále odkázala na náleze Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 635/18 ze dne 15. 5. 2018, z něž plyne, že správní soudy jsou povinny rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu podle tohoto nálezu začíná běžet žalobní lhůta každý den znovu. Tyto závěry potvrdil později náleze Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1257/18 ze dne 17. 7. 2018, ze kterého rovněž plyne, že správní soudy musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má. Podle žalobkyně je tudíž zřejmé, že v důsledku nesprávného určení okamžiku ukončení trvání nezákonného zásahu městský soud chybně určil počátek běhu subjektivní lhůty k podání žaloby.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Na rozdíl od stěžovatelky se totiž zcela ztotožňuje se závěry městského soudu, zejm. sdílí jeho právní názor ohledně počítání subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] V projednávané věci stěžovatelka uplatnila důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a vnesla kasační námitku, která se týká posouzení včasnosti podání žaloby k městskému soudu. Konkrétně se jedná o určení počátku běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s., kterou se stěžovatelka domáhala určení nezákonnosti daňové kontroly. Důvod nezákonnosti spatřovala v postupu žalovaného, který předcházel zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že městský soud žalobu odmítl, mohl se Nejvyšší

pokračování

správní soud zabývat toliko důvody odmítnutí (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS, ze dne 5. 1. 2006, čj. 2 As 45/2005-65, nebo ze dne 12. 3. 2009, čj. 3 As 44/2008-80). V tomto řízení mu tedy především nepřísluší posuzovat, zda daná daňová kontrola skutečně byla zahájena a vedena nezákonně.

[10] 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.“*

[11] Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, čj. 9 Afs 406/2018-53, z nějž v napadeném usnesení vycházel také městský soud, *„rozhodující pro posouzení soudní ochrany proti nezákonnému zásahu, včetně podmínek, za nichž lze ochranu poskytnout, je žalobcův popis vytkaného 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“* (obdobně viz rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46; ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51; ze dne 8. 11. 2017, čj. 9 Afs 200/2017-40; a ze dne 23. 11. 2017, čj. 9 As 238/2017-89). Jak bylo rekapitulováno již výše, stěžovatelka zásahovou žalobou brojila proti zahájení a vedení daňové kontroly, přičemž důvod nezákonnosti spatřovala v tom, že žalovaný nevydal před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu (petitem se domáhala určení, že *„daňová kontrola provedená žalovaným byla nezákonným zásahem“*, v žalobní argumentaci výslovně poukazuje na to, že nezákonného zásahu se žalovaný dopustil zahájením a vedením daňové kontroly).

[12] Nejvyšší správní soud se povahou stěžovatelkou napadeného jednání žalovaného ve své judikatuře již zabýval. Dospěl k závěru, že *„nevydal-li správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji vydat měl, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem. Lze proto uzavřít, že krajský soud správně vyhodnotil zahájení a vedení daňové kontroly bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu jako trvajícím nezákonným zásahem“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29). Při přiměřené aplikaci těchto závěrů na nyní posuzovanou věc, byť se týká zásahu již skončeného, lze dodat, že stěžovatelka se domáhala určení nezákonnosti daňové kontroly s odkazem na důvody, které ve světle citované judikatury mohou svědčit tomu, že zahájení a průběh daňové kontroly byly nezákonným zásahem, a to nikoliv jednorázovým, ale trvajícím.

[13] Jak v kasační stížnosti přiléhavě upozornila stěžovatelka, dle judikatury Ústavního soudu, je pro posouzení počátku běhu subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání zásahové žaloby mj. rozhodující posouzení otázky, zda se jedná o zásah, který může mít trvajícím povahu. V případě, že se o trvajícím zásah jedná, je nutné výraz *„dozvědět“* užitý v § 84 odst. 1 s. ř. s. vykládat ústavně-konformně jako *„dozvídá“* a subjektivní žalobní lhůta začíná běžet každý den znovu a právní relevanci pro určení počátku běhu lhůty má až konec namítaného jednání, resp. zásahu (viz nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18 ze dne 15. 5. 2018). Vzhledem k tomu, že zásah, ve vztahu k němuž se stěžovatelka domáhala určení nezákonnosti, byl ze své povahy trvajícím, je tomu třeba uzpůsobit i počítání lhůty. To platí též tehdy, je-li podána toliko již určovací žaloba (na určení, že zásah trvajícím povahy byl nezákonný).

[14] Městský soud v napadeném usnesení vyšel z odstavců [16] a [17] výše již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 406/2018, ze kterých dovedl, že pokud žalobce spojuje důvody nezákonnosti s okolnostmi pojíciými se pouze k samotnému zahájení daňové kontroly, je nutno počátek běhu subjektivní lhůty počítat již od zahájení daňové kontroly. Pominul však následující odst. [18] téhož rozsudku, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„Výjimkou jsou případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku. I tehdy žalobce správci daně vytká 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. 10 Afs 28/2014-51, odst. 27; srov. též náleží Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a usnesení rozšířeného senátu ve věci Lesy Vyšší Brod)“ (pozn.: zvýraznění provedl NSS). O takový případ se jedná i ve věci stěžovatelky, která namítá nesplnění samotných podmínek pro provádění daňové kontroly z důvodu absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ve věci rozhodované devátým senátem se naopak jednalo toliko o spor o nemožnost účasti zástupce daňového subjektu u zahájení daňové kontroly. Kromě kritéria spočívajícího v posouzení otázky, zda žalobce namítá pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku, pak z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá i kritérium druhé. To stojí na zodpovězení otázky, zda lze namítaný zásah objektivně ukotvit k již ukončenému časovému úseku daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zásah spatřuje nejen v zahájení, ale současně též ve vedení daňové kontroly, nelze v nyní posuzované věci takový časový moment vázat pouze na zahájení daňové kontroly.

[15] Jestliže městský soud dospěl k závěru, že počátek běhu žalobní lhůty je nutno počítat již ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena, jelikož důvody nezákonného zásahu mají spočívat v jednání před jejím zahájením, a tímto zahájením daňové kontroly nezákonný zásah skončil, jedná se o závěr rozporný s judikaturou zdejšího soudu, od níž nemá Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci důvod se odchylovat. Protože jednání žalovaného, v němž stěžovatelka spatřuje nezákonný zásah, bylo ze své povahy trvajícím (byť již je skončené) a nikoliv jednorázové, subjektivní žalobní lhůtu nelze ve světle výše uvedeného odvíjet od samotného zahájení daňové kontroly, ale fakticky až od okamžiku jejího skončení. K tomu v případě stěžovatelky došlo 24. 10. 2018, kdy daňová kontrola skončila, a konec subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby tak připadl na 24. 12. 2018. Žaloba podaná stěžovatelkou k městskému soudu 19. 12. 2018 tak nebyla opožděná, jak shledal městský soud, a napadené usnesení o odmítnutí žaloby je proto nezákonné.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou, usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tudíž bude na městském soudu, aby žalobu namísto odmítnutí pro opožděnost v části, kterou neodmítl pro nepřipustnost, řádně projednal.

[17] Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 14. listopadu 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu