



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **SG AUTO s.r.o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště Pardubice**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 8. 8. 2019, č. j. 52 Af 23/2019 – 157,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **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] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“ a „napadené usnesení“), jímž byla pro opožděnost odmítnuta žaloba podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), kterou se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Žalovaný v rámci daňové kontroly na DPH prováděné na základě dožádání ze dne 14. 9. 2016 zadržoval po celou dobu daňové kontroly nadměrné odpočty DPH v celkové výši 118 779 947 Kč, ačkoli v závěru daňové kontroly jako neoprávněnou částku určil pouze 20 092 837 Kč. Zbytek odpočtu žalovaný určil jako oprávněný, nicméně až do skončení daňové kontroly zadržoval nadměrný odpočet v plné výši. Dle názoru žalobkyně tak došlo k nezákonnému zadržování nesporné části nadměrného odpočtu DPH,

což potvrzuje i nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18. Podle tohoto nálezu zadržování celé částky uplatněného nadměrného odpočtu, přestože je ze strany správce daně prověřována pouze jeho část, představuje nezákonný zásah do ústavně garantovaných práv daňového subjektu chráněných čl. 11 Listiny.

[2] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 5 Aps 5/2010 – 293 (publikovaný pod č. 2386/2011 Sb. NSS) konstatoval, že počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby nelze vázat na jinou skutečnost, než kterou je vědomí subjektu o zásahu státní správy. Okolnost, že žalobkyně díky vyhlášení nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, v obdobné věci u jiného subjektu nabyla pevné přesvědčení o nezákonnosti zásahu v její věci, není dle krajského soudu pro běh subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 s. ř. s. rozhodná.

[3] Žalobkyně o možné nezákonnosti zásahu vůči své osobě věděla již v průběhu daňové kontroly nebo minimálně disponovala takovými informacemi, na jejichž základě mohla seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti ní. Nesporovaná část zadržovaného nadměrného odpočtu byla žalobkyni vyplacena dne 16. 2. 2018. S ohledem na nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, podle něhož „*lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícím zásahům ve skutečnosti začíná každý den znovu*“, dospěl krajský soud (*mutatis mutandis*) k závěru, že dvouměsíční subjektivní lhůta pro podání žaloby běžela žalobkyni nejpozději ode dne 16. 2. 2018 a uplynula v pondělí dne 16. 4. 2018. Žaloba podaná dne 29. 4. 2019 byla tedy opožděná.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka namítá, že dosavadní judikatura není na projednávaný případ aplikovatelná, jelikož krajským soudem citované rozsudky se nezabývaly obdobným skutkovým stavem, který je nyní předmětem kasačního přezkumu.

[5] Stěžovatelka je přesvědčena, že Ústavní soud svým nálezem ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, zásadním způsobem zasáhl do dosavadní nezákonné praxe orgánů finanční správy spočívající v dlouhotrvajícím zadržování finančních prostředků, které nebyly předmětem prověřování v průběhu daňové kontroly. K podání správní žaloby se stěžovatelka uchýlila i z tohoto důvodu, neboť je přesvědčena, že Ústavní soud změnil dosavadní soudní praxi ohledně posuzování oprávněnosti zadržování části nadměrných odpočtů, které nejsou předmětem prověřování ze strany správce daně.

[6] Krajský soud dle názoru stěžovatelky nesprávným způsobem vyhodnotil počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby, která počala běžet až vyhlášením uvedeného nálezu Ústavního soudu, tj. dnem 28. 2. 2019. Podle obsahu kasační stížnosti jde o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ztotožňuje s názorem krajského soudu uvedeným v napadeném usnesení, odkazuje na své vyjádření k žalobě a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení,

pokračování

z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 zákona s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka podala žalobu v dvouměsíční subjektivní lhůtě podle § 84 odst. 1, věty první, s. ř. s. (tj. do dvou měsíců ode dne, kdy se o nezákonném zásahu dozvěděla).

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, který je na její věc po stránce meritorní zcela přílehlavý (totiž v posouzení právní otázky ústavní konformity, resp. zákonnosti, postupu správce daně při zadržování nesporné části nadměrného odpočtu odvozené od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování postupem podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[13] V tomto nálezu Ústavní soud mimo jiné vylíčil následující procesní vývoj věci (zvýraznění doplněno):

„3. Ze správního spisu Ústavní soud zjistil, že stěžovatelka po celou dobu řízení před správními orgány poukázovala mimo jiné na to, že součástí zadržovaného nadměrného odpočtu je i plnění týkající se opláštění balí v objektu Scania ve Švédsku, který činil cca 440 000 Kč, a požadovala zúžení kontroly jen na sporná plnění. Sám správce daně v protokolu č. j. 226276/16/2801-60562-601205 ze dne 18. 2. 2016 (na str. 4) potvrdil, že kontrola probíhá ohledně původu stříbrného granulátu. Žádné pochybnosti ohledně jiných zdanitelných plnění než těch, jejichž předmětem byl stříbrný granulát, správní orgán nesdělil.

4. V dubnu 2016 se stěžovatelka obrátila na Krajský soud v Hradci Králové – pobočku v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) s žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně. (...)

5. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 2. 11. 2016. (...)“.

[14] V rozsudku krajského soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 52 Af 24/2016 – 111, který vyhlášení výše uvedeného nálezu předcházel, bylo uvedeno následující (zvýraznění doplněno): *„(...) Podnět žalobce na ochranu proti nečinnosti byl vyřízen vyrozuměním o odložení podnětu pro nedůvodnost ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12506/16/5300-22444-711887. V daném případě tak žalobce prokázal vyčerpání jiných prostředků nápravy podle ust. § 85 s. ř. s, které jsou podmínkou přípustnosti tzv. „zásahové žaloby“ (viz rovněž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 5 Afs 167/2015 – 46).*

(...)

Pokud jde o lhůtu pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s.ř.s. (Žalobu lze podat 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.), pak byla žaloba podána včas, neboť žalobce tvrdí nezákonný zásah daňové kontroly spočívající v nečinnosti, resp. v její neúčelnosti, tedy žalobce spatřuje nezákonný zásah ve faktickém způsobu provádění daňové kontroly žalovaným, nikoliv v jednom konkrétním úkonu, když žalobce podal žalobu ve lhůtě

dvou měsíců od seznámení se s vyřízením jeho podnětu (vyrozumění ze dne 21. 3. 2016, žalobce podal žalobu dne 29. 4., přičemž tato daňová kontrola v době podání žaloby stále probíhala.“

[15] Z právě uvedeného se podává, že ve stěžovatelkou odkazovaném případě daňového subjektu, o jehož ústavní stížnosti bylo rozhodováno, mu jeho dvoutříměsíční subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby ještě neuběhla. Přesto, že se tento daňový subjekt nalézal ve zcela srovnatelné situaci jako stěžovatelka – totiž při absenci Ústavním soudem vyřešené právní otázky zákonnosti postupu správce daně při zadržování nesporné části nadměrného odpočtu odvozené od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování správcem daně – svou žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně dne 29. 4. 2016 podal a krajský soud ji jako včasnou věcně projednal.

[16] Jak je zřejmé ze stěžovatelkou odkazovaného nálezu, daňový subjekt se v odkazovaném případě rovněž nalézal v situaci, kdy o zásahu správce daně *věděl*. Jak ze stěžovatelčiny žaloby, tak z vyjádření žalovaného se shodně podává, že nadměrné odpočty, které byly v průběhu daňových kontrol uznány za oprávněné, byly stěžovatelce vyplaceny dne 16. 2. 2018. Pokud tedy (trvajících) zadržování oprávněných nadměrných odpočtů správcem daně trvalo od zahájení daňové kontroly až do tohoto dne, kdy bylo ukončeno jejich vyplacením stěžovatelce, běžela jí od tohoto dne dvoutříměsíční subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby (a to bez ohledu na to, jestli jí běžela i před tímto dnem ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18).

[17] K argumentaci, že v případě stěžovatelky běžela dvoutříměsíční subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby až ode dne vyhlášení nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, je tedy třeba ve shodě s krajským soudem uvést, že stěžovatelka měla již v době trvajících zásahu správce daně nejen nepochybnou znalost o tomto jednání (o tom, v čem zásah spočívá) ale i o tom, že je zaměřeno proti ní. Stěžovatelka přitom nebyla nijak omezována v možnosti podání zásahové žaloby, jako to učinil daňový subjekt v jí odkazovaném případě. K tomu je třeba připomenout ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž není z hlediska běhu subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 s. ř. s. významné, kdy stěžovatelka nabyla povědomí či přesvědčení o protiprávnosti zásahu ze strany správce daně.

[18] Obecně vzato nelze ve velmi specifických případech vyloučit, že nezákonný zásah může být v určitém jednání státu „spatřen“ tím, jehož se dotýká, až poté, co aspekt nezákonnosti v takovém jednání „objeví“ judikatura správních soudů, Ústavního soudu, Soudního dvora EU či Evropského soudu pro lidská práva. Půjde však jen o případy opřené o takové právní argumenty, jež jsou natolik neobvyklé, novátorské, v dosavadní praxi se neobjevující, že nemohly napadnout ani průměrně erudovaného profesionála v daném právním oboru. Je totiž věcí jednotlivců, zejména pak jednotlivců podnikajících, aby svá práva střežili mimo jiné tím, že o svých právních pozicích a s nimi spojených případných nárocích či újmách budou přemýšlet, ať již sami nebo za pomoci právního profesionála, s důkladností a jistou mírou právnícké invence.

[19] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 8. 2007, č. j. 2 As 88/2006 - 56, č. 1392/2007 Sb. NSS, uvedl: „(...) ani eventuelní argumentace tím, že stěžovatel nemohl předvídat, že se právní názor žalovaného v důsledku judikatury soudů v budoucnu změní, a že proto z tohoto důvodu nelze brát jeho žádost o starobní důchod jako úkon, který by měl mít pro něho negativní důsledek spočívající v zániku nároku na příplatek za službu, není v jeho konkrétním případě namístě, jakkoli si obecně opodstatněnost podobné argumentace lze představit, a sice zejména v situacích zásadních a překvapivých judikatorních

pokračování

obratů, s nimiž by průměrně kvalifikovaný právník nemohl počítat ani při vynaložení patřičné odborné péče (za takový by bylo lze zřejmě považovat příkladmo náhled na existenci a formu soudní ochrany proti nezákonné daňové kontrole, jak byl vyjádřen v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. 2 Afs 144/2004-110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS). Právní názor, který stěžovatel zastával, byl totiž vcelku velmi dobře bajitelný, konzistentní a racionálně vyargumentovaný, navíc se jednalo o právní názor nikoli nový (Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho judikatorní činnosti známo, že již koncem roku 2002 byl uvedený právní názor součástí žalobní argumentace ve věci obdobné věci stěžovatele, o které nakonec rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 9. 2003, č. 5 A 156/2002-25, publikovaným pod č. 81/2004 Sb. NSS, třebaže v tomto rozsudku ještě uvedenou argumentaci meritorně nezhodnotil, jelikož rozhodnutí správního orgánu zrušil pro nepřezkoumatelnost právě pro nevyřádkování se s uvedenou argumentací žalobce v rámci správního řízení) a policisty nacházejícími se v obdobném postavení jako stěžovatel ve správních a soudních řízeních často užívaný. Stěžovatel proto mohl a měl mít rozumný stupeň důvěry, že systém ochrany práv v České republice nakonec zajistí, že se uvedený názor v jeho případě také jako názor správný prosadí, bude-li jej důsledně hájit. Proto bylo spravedlivé po stěžovateli požadovat, aby tento názor, chtěl-li se dobrat svých práv, skutečně důsledně hájil a aby svoji právní pozici nepoškodil faktickým vzdáním se její obrany tím, že požádal o starobní důchod. Pokud tak přesto učinil, nezbyvá, než aby nesl následky svého jistě po zralé úvaze učiněného rozhodnutí, které - jak shora vyloženo - nelze považovat za nesvobodné.“

[20] V případě stěžovatelky argumentační linie, jež se prosadila v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18, nebyla zdaleka tak nová a překvapivá, jak stěžovatelka tvrdí. Poprvé se objevuje v judikatuře soudů obecně dostupné patřičně erudovaným právním profesionálům (tj. například v právním informačním systému ASPI) již krátce po 4. 10. 2016, kdy byl pod č. j. 48 Af 21/2016 – 40 Krajským soudem v Praze vydán rozsudek, který ve výsledku (nikoli však zcela co do právní argumentace) dochází k témuž závěru jako posléze nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18. Na tom nic nemění, že Nejvyšší správní soud argumentaci krajského soudu nepřisvědčil ve svých rozsudcích ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 - 440, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 287/2016 - 22, jakož ani v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 - 56, jenž byl posléze zrušen shora již zmíněným nálezem Ústavního soudu. Podstatné je, že již koncem roku 2016 byla obecné právnícké veřejnosti dostupná ucelená a konzistentní právní argumentace formulovaná krajským soudem a zhruba půl roku až rok poté, v každém případě však již v roce 2017, konkurující argumentace Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka mohla uvedené argumentační linie ve svém postupu vůči správci daně a následně při použití soudní ochrany ve správním soudnictví reflektovat, pokusit se tu z nich, která pro ni byla příznivá, případně prohloubit a naopak poukázat na slabiny argumentace jí nevyhovující a v každém případě to vše učinit v rámci ochrany svých práv za dodržení lhůty k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Jestliže tento údajný zásah v podobě zadržování nesporné části nadměrného odpočtu skončil vyplacením této části odpočtu dne 16. 2. 2018, měla k tomu v roce 2017 a i v prvních měsících roku 2018 (do 16. 4. 2018) dostatečný časový prostor.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu

nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. února 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu