



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **O. H.**, zast. Punktum, spol. s r.o., IČ 25380966, se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2019, č. j. 29 A 227/2018 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2019, č. j. 29 A 227/2018 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 6. 2019, č. j. 29 A 227/2018 - 47, určil, že vyrozumění žalovaného ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1761513/18/3308-52522-706317 (dále jen „vyrozumění“), o neúčinnosti žalobcova podání ze dne 26. 6. 2018 - přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017, bylo nezákonným zásahem, a dále žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním předmětného vyrozumění.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v § 136 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jsou vymezeny dvě lhůty, a to tzv. obecná tříměsíční podle odst. 1 předmětného ustanovení a tzv. zvláštní šestiměsíční podle odst. 2 téhož ustanovení, přičemž obě lhůty jsou rovnocenné. Uplatnění plné moci u správce daně před uplynutím obecné lhůty v souladu s § 136 odst. 2 daňového řádu je pak podle krajského soudu skutečností technického rázu, která správci daně indikuje, zdali již může po skončení obecné lhůty přistoupit k vyměření daně. Pokud tedy žalobce podal v průběhu obecné lhůty řádné daňové přiznání a následně uplatnil u správce daně plnou moc ke zpracování daňového přiznání daňovým poradcem, došlo tak k automatické aktivaci zvláštní lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu, kterou mohl daňový poradce žalobce v souladu s § 138 odst. 1 daňového řádu využít k podání opravného daňového přiznání. Krajský soud uzavřel,

že daňové přiznání podané dne 26. 6. 2018 daňovou poradkyní žalobce nemohl žalovaný vzhledem k výše uvedenému posoudit jako dodatečné. Na tom pak nemohlo nic změnit ani v mezidobí vydané rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519, jelikož již před vydáním předmětného rozhodnutí žalovaný považoval platební výměr vydaný dne 10. 4. 2018, č. j. 651246/18/3308-52522-706317 (dále jen „platební výměr“), za pravomocný. Ze stejného důvodu není podstatné ani rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2018, č. j. 1757961/18/3308-52522-706317, ve kterém učinil závěr o nepřipustnosti odvolání proti předmětnému platebnímu výměru za užití § 140 odst. 4 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že ačkoli se ztotožňuje s hodnocením obou lhůt vymezených v § 136 daňového řádu jako rovnocenných, v posuzovaném případě je zásadní, zda byly naplněny zákonné podmínky pro uplatnění předmětných lhůt. Smyslem zvláštní šestiměsíční lhůty je podle stěžovatele garance větší profesionality při zpracování náročnější materie, nikoli samoučelné posunutí lhůty pro podání daňového přiznání a lhůty splatnosti daně. Stěžovatel dále konstatoval, že byť to zákon přímo nestanoví, lze ze smyslu § 136 daňového řádu dovodit, že požadavkem na podání daňového přiznání daňovým poradcem se rozumí toliko řádné daňové přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání i splatnost daně se pak odvíjí od skutečnosti, kdo a kdy podal řádné daňové přiznání. Stěžovatel následně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 126/2008 - 58, podle kterého se může správce daně věcně zabývat žádostí daňového subjektu o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání pouze tehdy, pokud dosud nepodal daňové přiznání, přičemž na posuzovaný případ je potřeba nahlížet obdobně. Stěžovatel doplnil, že v případě podání řádného daňového přiznání v obecné lhůtě již žádné další úkony daňového subjektu, a to ani uplatnění plné moci, nemohou aktivovat zvláštní lhůtu. Pro posouzení lhůty k podání daňového přiznání je tak podle stěžovatele rozhodující skutečný stav k okamžiku uplynutí obecné lhůty, kdy podal-li žalobce daňové přiznání sám. Proto je třeba jeho jednání podle § 28 odst. 6 daňového řádu považovat za rozhodující. Nejvyššímu správnímu soudu proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postup stěžovatele spočívající v posuzování lhůt podle § 136 daňového řádu po uplynutí obecné lhůty nevyplývá z žádného ustanovení daňového řádu, nýbrž z příslušného metodického pokynu. Podle žalobce však stanovení lhůty, která se v posuzovaném případě měla použít, závisí pouze na skutečnosti, zdali žalobce naplnil všechny podmínky vyžadované § 136 odst. 2 daňového řádu pro uplatnění zvláštní lhůty. Následně žalobce uvedl, že uplatněním plné moci před uplynutím obecné lhůty splnil všechny zákonné podmínky pro postup podle § 136 odst. 2 daňového řádu, přičemž jeho záměr nechat si podané daňové přiznání zkontrolovat a případně jej doplnit opravným daňovým přiznáním zpracovaným daňovým poradcem jako profesionálem v oboru nijak neodporuje smyslu a účelu zákonné úpravy. Žalobce doplnil, že v případě dvou odporujících si výkladů § 136 daňového řádu je na místě uplatnění zásady *in dubio mitius* vymezené v § 35 odst. 3 daňového řádu. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalobce navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom shledal vadu

pokračování

uvedenou v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k níž podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musel přihlédnout z úřední povinnosti, i když nebyla v kasační stížnosti namítnuta.

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[7] V posuzovaném případě je spornou otázka, jakou povahu mají lhůty podle § 136 odst. 1 a 2 daňového řádu a jaká lhůta k podání daňového přiznání se uplatní v případě, kdy daňový subjekt nejprve sám podal řádné daňové přiznání a následně uplatnil plnou moc udělenou daňovému poradci ke zpracování daňového přiznání, resp. měl-li za zmíněné situace stěžovatel přistoupit k vyměření daně, či vyčkat konce zvláštní šestiměsíční lhůty pro podání daňového přiznání, která se počítá od uplynutí příslušného zdaňovací období.

[8] Z výše uvedeného je zřejmé, že sporná otázka závisí na posouzení povahy lhůt podle § 136 daňového řádu, která má přímou souvislost s otázkou zahájení vyměřovacího daňového řízení a jeho ukončení vydáním platebního výměru. Jinými slovy, na posouzení této otázky závisí závěr, jestli stěžovatel správně přistoupil k vyměření daně již po uplynutí obecné tříměsíční lhůty od uplynutí zdaňovacího období, případně zdali měl vyčkat uplynutí lhůty zvláštní.

[9] Ze správního a soudního spisu vyplývá, že žalobce dne 28. 3. 2018 podal řádné daňové přiznání, přičemž až následně, byť ještě téhož dne, uplatnil u správce daně plnou moc udělenou daňovému poradci ke zpracování daňového přiznání. Dne 10. 4. 2018 vydal stěžovatel platební výměr, kterým vyměřil daň neodchylující se od daně tvrzené žalobcem v řádném daňovém přiznání, přičemž současně žalobce poučil o nepřipustnosti odvolání proti předmětnému rozhodnutí. Žalobce přesto dne 28. 8. 2018 podal odvolání proti uvedenému platebnímu výměru s námitkou předčasného vyměření daně. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018, č. j. 1757961/18/3308-52522-706317 (dále jen rozhodnutí ze dne 26. 11. 2018), stěžovatel podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobce a řízení zastavil. Následně dne 27. 11. 2018 podal žalobce žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím ve vyrozměření stěžovatele ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1761513/18/3308-52522-706317, o neúčinnosti daňového přiznání podaného daňovým poradcem dne 26. 6. 2018. Žalobce dne 1. 12. 2018 podal odvolání proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 11. 2018, o kterém Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 24. 6. 2019, č. j. 25915/19/5200-10424-700519 (dále jen rozhodnutí ze dne 24. 6. 2019), tak, že jej zamítlo a napadené rozhodnutí stěžovatele potvrdilo. Krajský soud o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem stěžovatele následně rozhodl dne 26. 6. 2019.

[10] Povahou tzv. zásahové žaloby a její subsidiaritou vůči ostatním žalobním typům se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS (dále jen „rozsudek rozšířeného senátu“), ve kterém konstatoval, že „žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je subsidiární vůči ostatním žalobním typům zakotveným v s. ř. s., které mají proti jejímu podání přednost, a vůči prostředkům ochrany využitelným ještě v řízení před správními orgány.“ Subsidiarita vůči ostatním žalobním typům pak podle předmětného rozsudku znamená, že zásahová žaloba je přípustná teprve tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Zásahová žaloba tedy hraje roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kde ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. není možná.

[11] S otázkou subsidiarity zásahové žaloby souvisí dále také otázka její přípustnosti. Podle uvedeného rozsudku rozšířeného senátu totiž platí, že „*pokud nebude zásahová žaloba odmítnuta proto, že v žalobě označené jednání nemůže být již z povahy věci nezákonným zásahem, je na místě zkoumat její přípustnost dle § 85 s. ř. s., části věty před středníkem.*“ Podle předmětného 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. Ze zásahové žaloby ze dne 27. 11. 2018 však vyplývá, že se v ní žalobce domáhal také nápravy nastalé právní situace formou zrušení vyrozumění stěžovatele o neúčinnosti daňového přiznání podaného daňovým poradcem dne 26. 6. 2018 a pokračování v řízení o stanovení daně, z čehož je zřejmé, že jím tvrzený nezákonný zásah považoval za trvajícím. V posuzovaném případě proto nelze využít výše citované výjimky vymezené v § 85 s. ř. s. v části věty za středníkem.

[12] V případě, kdy soud zjistí, že výše uvedené jiné právní prostředky měl žalobce k dispozici, avšak nevyužil jich, musí být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. Současně je však potřeba rozlišovat situace, kdy žalobce před podáním žaloby například nevyužil všech opravných prostředků, které mu k obraně jeho práv poskytoval zákon, a situace, kdy žalobce zvolil nesprávný žalobní typ. V takovém případě již správní soudy nejsou oprávněny odmítnout žalobní návrh bez dalšího, nýbrž jsou povinny nejprve žalobci podle § 37 odst. 5 s. ř. s. poskytnout lhůtu k úpravě žaloby, ledaže by v posuzované věci nebyly splněny podmínky řízení dle správného žalobního typu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2018, č. j. 4 As 57/2018 - 78). V opačném případě by se správní soud dopustil odepření spravedlnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 6 As 357/2017 - 26).

[13] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uzavírá, že v případě volby nesprávného žalobního typu žalobcem je správní soud povinen stanoveným procesním postupem žalobce upozornit na nutnost úpravy žaloby a po odstranění zjištěného nedostatku žalobu projednat, jsou-li splněny další podmínky řízení.

[14] V posuzovaném případě je zřejmé, že stěžovatel vyhodnotil daňové přiznání žalobce a plnou moc tak, že její uplatnění nemělo vliv na již podané řádné daňové přiznání a případné využití zvláštní lhůty. Proto stěžovatel následně přistoupil k vyměření daně platebním výměrem ze dne 10. 4. 2018, který podle něho nabyl právní moci dne 3. 4. 2018, tedy posledním dnem obecné lhůty pro podání daňového přiznání, neboť vyměřená daň se neodchylovala od daně tvrzené daňovým subjektem. Vyměřovací řízení tedy bylo podle stěžovatele tímto okamžikem ukončeno. Platební výměr je však bezpochyby rozhodnutím správního orgánu, které lze napadnout odvoláním, což žalobce i přes poučení o jeho nepřipustnosti učinil, neboť měl za to, že stěžovatel vyměřil daň předčasně z důvodu nesprávného posouzení povahy lhůt podle § 136 daňového řádu. Touto jeho argumentací se přitom Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 6. 2019 zabývalo. Za této situace měl žalobce vyčkat na vydání tohoto konečného rozhodnutí daňového orgánu učiněného v rámci vyměřovacího řízení a následně proti němu podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

[15] Jestliže však přesto žalobce zásahovou žalobu ze dne 27. 11. 2018 podal, měl ji krajský soud odmítnout pro nepřipustnost. Pokud tak neučinil, bylo jeho povinností po zjištění o vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 6. 2019 žalobce vyzvat k úpravě již podané zásahové žaloby na správný žalobní typ, tedy žalobu proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Uvedené platí tím spíše, pokud krajský soud toto rozhodnutí o odvolání obdržel při ústním jednání konaném dne 26. 6. 2019. Takto však krajský soud nepostupoval a místo toho rozhodl téhož dne o zásahové žalobě, ačkoliv se žalobce mohl ochrany a nápravy domáhat jiným právním prostředkem, který bylo podání žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. Tím krajský soud zatížil žalobní

pokračování

řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tedy naplněn.

[16] S ohledem na tuto zásadní vadu řízení o žalobě, k níž bylo podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zapotřebí přihlédnout z úřední povinnosti, se Nejvyšší správní soud nemohl ke kasační námitce zabývat stěžejní právní otázkou, zda předložení plné moci udělené daňovému poradci, jemuž předcházelo podání řádného daňového přiznání daňovým subjektem, bránilo skončení vyměřovacího řízení v obecné tříměsíční lhůtě od uplynutí zdaňovacího období. Nejprve totiž musí být tato problematika řešena v rámci správního žalobního režimu podle § 65 a násl. s. ř. s. a až následně se jí bude moci Nejvyšší správní soud zabývat na základě případné nové kasační stížnosti.

IV. Závěr

[17] Na základě všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[18] V dalším řízení tedy krajský soud umožní žalobci upravit žalobu tak, aby se v ní domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2019, a takto změněnou žalobu následně projedná podle § 65 a násl. s. ř. s. V tomto procesním režimu přitom bude zapotřebí vyzvat žalobce k doplacení soudního poplatku a nadále jednat s Odvolacím finančním ředitelstvím jako s žalovaným správním orgánem, kterému bude muset být žaloba a její změna zaslána a poskytnuta možnost se k nim vyjádřit. Jestliže však žalobce bude v dalším řízení trvat na zásahové žalobě, bude třeba ji odmítnout pro nepřijatelnost za použití § 85 s. ř. s.

[19] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. března 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu