



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupen JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Vsetíně**, se sídlem Smetanova 1110, Vsetín, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 A 50/2021 - 78,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 31 A 50/2021 - 78, **se ruší.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný zahájil u žalobce dne 27. 1. 2020 daňovou kontrolu zdaňovacího období kalendářního roku 2016 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů. Vedení daňové kontroly považoval žalobce za nezákonné, a proto jej napadl zásahovou žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“).

[2] Krajský soud poukázal na to, že mezi účastníky je sporný rozsah zmocnění JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta (nynějšího právního zástupce) pro řízení před správcem daně. Žalobce jej zmocnil dne 8. 3. 2018 k tomu, aby „*zastupoval [žalobce] při všech právních jednáních uskutečněných v rámci vyměřovacího řízení týkajícího se daně [z] příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 vedeném Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územním pracovištěm ve Valašských Kloboukách, a to v rozsahu všech*

práv a povinností dle daňového řádu a souvisejících předpisů, včetně řízení o opravných prostředcích“. Dále krajský soud citoval § 138 odst. 3 daňového řádu, podle nějž je nalézací řízení vyměřovací dílčím řízením. Pojem „daňové řízení“ je tak nadřazeným a zahrnuje v sobě několik dílčích daňových řízení. Také poukázal na to, že doměřovací řízení se zahajuje buď podáním daňového tvrzení na předepsaném formuláři, uplynutím lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení, případně také ve spojení se zahájením daňové kontroly po vyměření daně. Plná moc předložená Tomášem Vymazalem je tedy speciální, nikoliv generální, a odkazuje pouze na vyměřovací řízení.

[3] Krajský soud následně zkoumal, zda na účinnost zmocnění měl vliv okamžik jeho uplatnění vůči žalovanému. Žalovaný dne 16. 2. 2018 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení na daň z příjmů fyzických osob. Tato výzva nevedla k zahájení doměřovacího řízení. V průběhu lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení však žalobce doručil výše uvedenou plnou moc, aniž by předložil dodatečné daňové tvrzení. Dne 12. 3. 2018 zaslal žalobce vyjádření k výzvě k podání daňového tvrzení k dani z příjmů, a to prostřednictvím Tomáše Vymazala. Vyjádření ze dne 12. 3. 2018 však žalovaný považoval za neúčinné, neboť nebylo učiněno na předepsaném formuláři. Tuto vadu žalobce přes výzvu žalovaného neodstranil. Žalovaný dále nereagoval na podání činěná Tomášem Vymazalem. Krajský soud konstatoval, že pokud žalovaný komunikoval s Tomášem Vymazalem ve vztahu k neúčinnému podání, neznamená to, že by s ním nadále musel jednat jako se zástupcem žalobce na základě plné moci ze dne 8. 3. 2018 i v průběhu daňové kontroly. Žalobci současně nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že pokud plnou moc k zastupování ve vyměřovacím řízení zaslal v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, bude akceptována pro zastupování v doměřovacím řízení. Skutečnost, že plnou moc předložil během lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, na věci nic nemění. Žalobce plnou moc rozšířil až dne 15. 6. 2020, a proto žalovaný až následně jednal s Tomášem Vymazalem jako zástupcem žalobce. Daňová kontrola, zahájená žalovaným dne 27. 1. 2020, byla proto zahájena řádně. Krajský soud současně shledal, že právo stanovit daň z příjmů za zdaňovací období roku 2016 dosud neprekludovalo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Daňová kontrola nebyla zahájena ve tříleté lhůtě, jelikož k jejímu zahájení dne 27. 1. 2020 nelze vůbec přihlížet. Stěžovatel udělil Tomáši Vymazalovi dne 8. 3. 2018 plnou moc. Při zahájení daňové kontroly však žalovaný doručoval pouze stěžovateli, nikoliv jeho zástupci. Stěžovatel má za to, že výklad krajského soudu je nesprávný. Odkazuje k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 As 28/2006 - 49, podle nějž mohou orgány veřejné moci předpokládat, že jedná-li advokát za určitou osobu, je třeba mít v pochybnostech za to, že jedná v rámci zmocnění, jež mu tato osoba udělila, nevyjde-li najevo opak. Výklad plné moci je přitom třeba učinit s ohledem na její obsah a současně přihlídnout i k jinak navenek projevené vůli zastoupeného a jeho zástupce, a to s ohledem na jejich obvyklé chování a též postavení. V okamžiku předložení plné moci neměl stěžovatel pochybnost o tom, že je zastoupen v plném rozsahu. Pochybnosti neměl ostatně ani žalovaný, jestliže následně komunikoval s Tomášem Vymazalem. Přitom žalovaný nevznesl pochybnosti o rozsahu plné moci. Stěžovatel se domáhal toho, aby bylo přihlídnuto k dalším okolnostem, jako době udělení plné moci, fázi daňového řízení a faktickému jednání jeho zástupce. Z toho vyplývá, že zmocnění pro „vyměřovací řízení“ je jen chybou v psaní. Podle § 34 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), platí, že „[v] pochybnostech o rozsahu zastoupení platí,

pokračování

že zástupce je oprávněn vystupovat jménem zastoupeného v celém řízení.“ Stěžovatel si je vědom, že se správní řád v daňovém řízení neužije, avšak v tomto případě je třeba užít obecných zásad ovládajících postup správních orgánů, včetně *analogie legis* (pozn. NSS: stěžovatel má v tomto případě zřejmě na mysli *analogii iuris*, tj. uplatněnou napříč právním odvětvím či celým právním řádem).

[6] Jestliže krajský soud shledal, že postup k odstranění vad podání ze strany žalovaného byl správný, je takový závěr lichý. Žalovaný si měl nejprve ujasnit, s kým jedná a následně požadovat odstranění vad podání. Žalovaný neměl za to, že by jednal s neoprávněnou osobou. Pochybnosti vznikly až v dalším řízení, kdy se stěžovatel domáhal uznání plné moci s ohledem na zahájení daňové kontroly. Krajský soud se podle stěžovatele současně mylí v závěru, že doměřovací řízení nebylo v roce 2018 zahájeno a že podání stěžovatele ze dne 12. 3. 2018 na výzvu k podání dodatečného daňového příznání bylo z důvodu nedostatku formy neúčinné. Podle rozsudku kasačního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, platí, že správce daně má upřednostnit materiální hledisko před formálním. Bylo-li tedy podáno dodatečné daňové příznání, pak bylo zahájeno též doměřovací řízení. Plná moc byla předložena v rámci doměřovacího řízení a správce daně ji akceptoval, jestliže v té době komunikoval výhradně se zástupcem – Tomášem Vymazalem. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek č. j. 2 As 28/2006 - 49 na nynější věc nelze aplikovat, neboť zde nebyly pochybnosti o rozsahu uděleného zmocnění. Stěžovatel byl navíc žalovaným několikrát upozorněn na nedostatky plné moci. Stěžovatel projevil vůli být zastoupen, resp. rozšířit zastoupení pro Tomáše Vymazala až v průběhu daňové kontroly, a to dne 15. 6. 2020. Pokud jde o tvrzení, že v pochybnostech je plná moc udělena jako generální, je třeba poukázat na to, že daňový řád tuto konstrukci opustil. Pokud jde o odkaz na rozsudek č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, pak rovněž není přílehlavý, neboť v nynější věci nejde o spor formy a obsahu. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí žaloby pro opožděnost.

[9] Jakkoliv je tedy mezi stranami sporný zejména rozsah zastoupení stěžovatele advokátem Tomášem Vymazalem, sám stěžovatel se v žalobě vyjádřil také ke včasnosti zásahové žaloby. Těmito důvody se však krajský soud nezabýval, ačkoliv tak učinit měl. Včasnost žaloby je přitom jednou z podmínek řízení, jíž se musí krajský soud zabývat před tím, než přikročí k jejímu meritornímu posouzení.

[10] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k nezákonnému zásahu došlo.

[11] Žalovaný zahájil daňovou kontrolu dne 27. 1. 2020. Stěžovatel spatřoval nezákonný zásah v zahájení a vedení daňové kontroly, neboť podle něj není založena pouze na jediném úkonu,

ale jde o zásah trvajících. Současně měl za to, že musel využít prostředku nápravy před podáním zásahové žaloby. Dne 24. 9. 2020 tedy podal stížnost proti postupu správce daně, která byla dne 1. 2. 2021 vyřízena jako nedůvodná. Od tohoto okamžiku stěžovatel odvíjel počátek běhu lhůty pro podání žaloby, kterou podal 1. 4. 2021. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 406/2018 - 53, podle něž byla daňová kontrola nezákonná jako celek v důsledku prekluze práva vyměřit daň.

[12] Z citovaného rozsudku plyne, že je pro posouzení přípustnosti a včasnosti žaloby proti nezákonnému zásahu je rozhodující popis vytýkaného jednání správního orgánu žalobcem, a to včetně důvodů, pro něž považuje jednání správního orgánu za nezákonné (k tomu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 Afs 238/2019 - 30, 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020 - 28). Od tohoto popisu lze následně odvíjet okamžik, k němuž se jednání správního orgánu v čase ukotví. Je proto rozhodující, v čem stěžovatel spatřoval důvod nezákonnosti daňové kontroly. V případě daňové kontroly odvisí lhůty pro podání zásahové žaloby od okamžiku jejího zahájení (srov. rozsudky ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46 a 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51), resp. okamžiku, kdy se o něm daňový subjekt dozvěděl. To platí s výjimkou případu, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, například 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).

[13] Ne každé nezákonné jednání správce daně je tak způsobilé založit nezákonnost daňové kontroly jako celku. V tomto ohledu je argumentace stěžovatele podobná argumentaci uplatněné stěžovatelem ve věci č. j. 9 Afs 406/2018 - 53. Na ni reagoval přílehlavě devátý senát, když uvedl, že „[a]rgumentace 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.“ Zahájení daňové kontroly se stěžovatelem namísto s jeho zástupcem a určitá procesní neobratnost žalovaného nečiní vedení celé daňové kontroly nezákonným. Aniž by tedy Nejvyšší správní soud posuzoval postup žalovaného po věcné stránce, lze konstatovat, že zahájení daňové kontroly se stěžovatelem a nikoliv s jeho zástupcem, nepředstavuje ve světle citované judikatury žádný z výjimečných případů, kdy je daňová kontrola nezákonným zásahem ve svém celku a kdy by nebylo možné jednoznačně časově ukotvit časový okamžik, kdy k tvrzené nezákonnosti došlo a kdy se o něm stěžovatel dozvěděl. Tím je jednoznačně den 27. 1. 2020, tedy okamžik zahájení daňové kontroly. K němu stěžovatel směřuje veškerou žalobní argumentaci dokládající nezákonnost zásahu. Nic mu nebránilo v tom, aby ve lhůtě dvou měsíců od tohoto okamžiku žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podal.

[14] Stěžovatel se v žalobě snažil navodit dojem, že daňová kontrola představuje nezákonný zásah jako celek z důvodu prekluze práva vyměřit daň. Zde však stěžovatel zaměnil příčinu a následek, neboť k prekluzi by mohlo dojít, pouze pokud by správní soudy konstatovaly nezákonnost zahájení daňové kontroly. V důsledku toho by bylo možné konstatovat také prekluzi práva stanovit daň. Jinak řečeno, stěžovatel netvrdí, že právo správce daně stanovit daň prekludovalo před zahájením daňové kontroly, a proto je daňová kontrola a všechny úkony učiněné v jejím rámci nezákonná, ale že k prekluzi došlo v důsledku nezákonného zahájení daňové kontroly. To by byl však ve skutečnosti až důsledek toho, že by správní soudy dospěly k názoru, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena. Ani tato argumentace stěžovatele proto nemůže prolomit dvouměsíční subjektivní lhůtu k podání žaloby, která se odvíjela od okamžiku, kdy se stěžovatel o tvrzeném zásahu dozvěděl.

[15] Pokud jde o námitku, že lhůta pro podání žaloby byla zachována z důvodu nutnosti vyčerpání dalších prostředků nápravy (stížnost podle § 261 daňového řádu), lze odkázat

pokračování

na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS, podle něhož v případě zásahové žaloby není třeba vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. Mezi tyto prostředky pak nelze řadit právě i stížnost podle § 261 daňového řádu. Jak rozšířený senát v citovaném rozsudku příléhavě uvedl, „zákonodárce váže subjektivní lhůtu pro podání zásahové žaloby na vědomost žalobce o nezákonném zásahu. Počátek běhu této lhůty je dán okamžikem, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Rozhodující je jeho znalost o skutkových okolnostech, z nichž vyplývá konání či nekonání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah. V případě trvání na vyčerpání stížnosti dle § 261 daňového řádu by však byl počátek běhu subjektivní lhůty plně v rukou žalobce, neboť by se odvíjel nikoli od skutečnosti, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, ale prvotně od jeho rozhodnutí, kdy (v jakém časovém okamžiku), stížnost na postup správce daně podá“ (bod 44 rozsudku). Lhůta tedy běží ode dne, kdy se do sféry stěžovatele dostaly informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. Pokud proto stěžovatel brojil dne 1. 4. 2021 žalobou proti nezákonnému zahájení daňové kontroly, o němž se dozvěděl již dne 27. 1. 2020, jednalo se o žalobu podanou po lhůtě stanovené v § 84 odst. 1 s. ř. s., a tedy opožděně.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem existovaly důvody pro odmítnutí žaloby, a proto podle § 110 odst. 1 věty za středníkem ve spojení s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. prvním výrokem zrušil napadený rozsudek krajského soudu a druhým výrokem žalobu odmítl.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

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

V Brně dne 18. srpna 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu