



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 žalobkyně: **Rytex s.r.o.**, IČ 06972357, se sídlem Podskalská 1512/22, Praha 2, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Panská 895/6, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 10. 12. 2020, č. j. 52 Af 55/2020 - 122,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 10. 12. 2020, č. j. 52 Af 55/2020 - 122, **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 Hradci Králové - pobočka v Pardubicích usnesením ze dne 10. 12. 2020, č. j. 52 Af 55/2020 - 122, odmítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který měl podle žalobkyně spočívat v zahájení a provádění daňové kontroly vztahující se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec až listopad 2019 na základě protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, č. j. 1233673/20/2809-60562-608372 (dále jen „předmětná daňová kontrola“).

[2] V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že jednou ze základních podmínek pro meritorní projednání zásahové žaloby je její včasnost, přičemž subjektivní lhůta k jejímu podání je podle § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dvouměsíční a začíná běžet od okamžiku, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Zásahovou žalobou podanou proti různým aspektům daňové kontroly se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2015 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu se lze domáhat vyslovení nezákonnosti daňové kontroly jako celku,

příčemž tato nezákonnost se týká již samotného zahájení a následného provádění daňové kontroly. Z hlediska subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby tak byl rozhodným okamžikem den, kdy se žalobkyně dozvěděla o zahájení předmětné daňové kontroly, k čemuž došlo dne 23. 6. 2020, v němž podepsala protokol o jejím zahájení. Následující den, tj. 24. 6. 2020, tak začala běžet lhůta pro podání zásahové žaloby definovaná v § 84 odst. 1 s. ř. s., jež uplynula dne 24. 8. 2020. Žalobkyně však zásahovou žalobu podala až dne 7. 9. 2020, tedy opožděně. Proto krajský soud podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. žalobu jako opožděnou odmítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto usnesení krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[4] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že nerozporuje sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020, který téhož dne podepsala, ani že zásahovou žalobou brojí primárně proti zahájení předmětné daňové kontroly. Její žaloba je však včasná. Ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. je totiž potřeba vykládat tak, že pro běh dvouměsíční lhůty k podání zásahové žaloby je rozhodný okamžik, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nikoli pouze o zásahu jako takovém. Podle stěžovatelky tak v posuzovaném případě tato lhůta začala běžet až dnem následujícím po dni, kdy se dozvěděla o skutečnostech nasvědčujících nezákonnosti zahájené daňové kontroly. Podstatou žalobní argumentace totiž byla skutečnost, že žalovaný den před zahájením předmětné daňové kontroly, tedy 22. 6. 2020 vydal pět zajišťovacích příkazů. V okamžiku zahájení daňové kontroly tak zde byl důvodný předpoklad, že daň z přidané hodnoty nebyla řádně tvrzena a vybrána. Stěžovatelka tak až do dne 7. 7. 2020, kdy jí byly doručeny předmětné zajišťovací příkazy, neměla žádný důvod proti zahájení a provádění předmětné daňové kontroly brojit zásahovou žalobou. Tuto skutečnost však krajský soud ve svém usnesení vůbec nezohlednil, ačkoli bylo z žaloby zřejmé, v čem je spatřován nezákonný zásah a od kdy tak začala běžet dvouměsíční lhůta pro její podání.

[5] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby běží ode dne, kdy se žalobce dozví o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah, přičemž v této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS. Začátek běhu subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby se tak nemůže odvíjet od přesvědčení žalobce, kdy se dozvěděl o určitých rozhodných skutečnostech, nýbrž od objektivního zjištění, o které rozhodné skutečnosti se jedná a kdy se dostaly do sféry žalobce. Žalovaný dále odkázal na § 84 odst. 3 písm. b) s. ř. s., podle něhož musí zásahová žaloba obsahovat také vylíčení rozhodujících skutečností, mezi něž patří doložení dodržení subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby. V posuzovaném případě však stěžovatelka v žalobě neuvedla žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby začala běžet až po zahájení daňové kontroly ze dne 23. 6. 2020. Teprve v kasační stížnosti odkázala na okamžik, kdy jí byly doručeny zajišťovací příkazy, tj. den 7. 7. 2020, z něhož odvozuje začátek běhu této lhůty. Podle žalovaného však byly předmětné zajišťovací příkazy stěžovateli doručeny již dne 2. 7. 2020, což je patrné z předložených doručenek. Dvouměsíční lhůta k podání zásahové žaloby by tak uběhla již dne 3. 9. 2020 a i v takovém případě by byla žaloba opožděná.

[7] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvržené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.*

[9] V posuzovaném případě je sporná právní otázka, zdali stěžovatelka zásahovou žalobu proti zahájení a provádění předmětné daňové kontroly podala včas.

[10] Stěžovatelka namítla, že o skutečnosti, z níž dovozovala nezákonnost zahájení a provádění daňové kontroly ode dne 23. 6. 2020, se dozvěděla až dne 7. 7. 2020, kdy jí byly doručeny zajišťovací příkazy vydané dne 22. 6. 2020. Uvedený okamžik tak byl rozhodný pro běh subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby, jelikož až ze zajišťovacích příkazů zjistila, že žalovaný i při vědomí důvodného předpokladu budoucího doměření daně zahájil daňovou kontrolou, aniž by stěžovatelku nejdříve vyzval podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání. Zásahovou žalobu tak stěžovatelka podle svého mínění podala včas poslední den zákonem stanovené lhůty, tedy 7. 9. 2020.

[11] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. zásahová 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.*

[12] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 406/2018 - 53, konstatoval, že „*rozhodující pro posouzení soudní ochrany proti nezákonnému zásahu, včetně podmínek, za nichž lze ochranu poskytnout, je žalobciv 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*“ (obdobně viz rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46; ze dne 14. 8. 2014, 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).

[13] V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je však zároveň důležité v rámci posuzování včasnosti podané zásahové žaloby rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, platí, že „*správní soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má.*“ Podle zmíněného nálezu Ústavního soudu současně platí, že „*v případě těchto zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajících zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu "dozvěděl se" (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu "dozvídá", a výklad pojmu "došlo" (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu "dochází". V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícím zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.*“

[14] Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29, a ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 Afs 238/2019 - 30, 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 trvající nezákonný zásah.“

[15] Uvedené závěry je možné zcela použít i v nyní posuzovaném případě. Stěžovatelka totiž namítá nesplnění samotných podmínek pro zahájení a provádění daňové kontroly z důvodu absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jelikož jednání žalovaného, v němž stěžovatelka spatřuje nezákonný zásah, bylo ze své povahy trvající, a nikoliv jednorázové povahy, subjektivní žalobní lhůtu nebylo možné odvíjet od okamžiku, kdy se stěžovatelka dozvěděla o zahájení předmětné daňové kontroly či o vydání zajišťovacích příkazů. V době podání zásahové žaloby se totiž jednalo o zásah trvající a neukončený, subjektivní lhůta k jejímu podání začínala běžet každý den znovu, a žaloba proto nemohla být opožděná.

[16] Lze tedy shrnout, že krajský soud nesprávně posoudil otázku včasnosti zásahové žaloby a jeho usnesení o odmítnutí žaloby je nezákonné. Tím je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

IV. Závěr

[17] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku. V dalším řízení tedy krajský soud bude vycházet z toho, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného byla podána včas. Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. května 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu