



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **HM-METAL, s. r. o.**, zastoupený JUDr. Petrem Jakubcem, advokátem se sídlem Klimentská 10, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj – územní pracoviště v Dačicích**, se sídlem Komenského 39/5, Dačice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 7. 2013, č. j. 10 A 44/2013 - 71,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 7. 2013, č. j. 10 A 44/2013 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením ze dne 4. 7. 2013, č. j. 10 A 44/2013 - 71, odmítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal určení, že jednotlivé úkony Finančního úřadu pro Jihočeský kraj – územní pracoviště v Dačicích, (dále jen „správce daně“) prováděné v rámci daňové kontroly v období od 29. 4. 2011 do 26. 2. 2013 a výsledky kontrolního zjištění jsou nezákonnými zásahy ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s.

V odůvodnění usnesení vymezil krajský soud jako zásadní právní otázku stanovení okamžiku zahájení daňové kontroly, protože tato skutečnost je rozhodná pro stanovení počátku běhu lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena dne 5. 4. 2011, kdy byl vyhotoven protokol o jejím zahájení, v němž bylo jako předmět jednání označeno zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2008 do 31. 12. 2009. Daňová kontrola byla provedena v kanceláři daňové poradkyně stěžovatele, která pracovníkům správce daně předložila některé písemnosti týkající se daně z přidané hodnoty. Je tak zřejmé, že ke dni 5. 4. 2011 proběhla první faktická kontrola. Na základě této skutečnosti

dospěl krajský soud k závěru, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správce daně byla stěžovatelem podána opožděně, když objektivní lhůta k jejímu podání uplynula dne 5. 4. 2013, kdežto žaloba byla doručena krajskému soudu dne 24. 4. 2013. Dále se krajský soud zabýval tím, zda nebyla žaloba podána předčasně ve smyslu ust. 85 s. ř. s. Stěžovatel poté, co podal žalobu, podal i žádost správci daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ust. § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), proti vyřízení jeho námítky proti postupu správce daně při provádění daňové kontroly ze dne 30. 4. 2013. Jestliže se stěžovatel dovolával pouze určení, že zásah byl nezákonný, nelze dospět k závěru o nepřípustnosti žaloby podle ust. § 85 s. ř. s. v souvislosti s nevyčkáním výsledku vyřízení stížnosti žalobce, neboť pro tento případ mu není zákonem stanovena povinnost využít jiných právních prostředků. Stěžovateli kromě toho svědčí jiný prostředek, jímž se může domáhat vyslovení nezákonnosti daňové kontroly, a tím je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že nespátňuje nezákonný zásah v zahájení daňové kontroly, nýbrž jednak v jednotlivých úkonech správce daně prováděných v rámci daňové kontroly, když prvním takovým úkonem je místní šetření dne 29. 4. 2011, a jednak ve výsledcích kontrolního zjištění uvedených v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 2. 2013. Právě tehdy zjistil skutečný a podrobný průběh jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly, jakož i hodnocení jednotlivých důkazů provedených v průběhu daňové kontroly a výsledky kontrolního zjištění. Subjektivní dvouměsíční lhůta k podání žaloby tak začala běžet dne 26. 2. 2013. Pokud jde o objektivní lhůtu, tato začala běžet nejdříve dne 29. 4. 2011, tj. prvním namítaným nezákonným úkonem správce daně. Není důvod, proč by objektivní lhůta k podání žaloby měla běžet ode dne 5. 4. 2011, když tohoto dne správce daně neučinil žádný faktický úkon směřující ke zjištění a vyměření daně, a stěžovatel ani zahájení daňové kontroly za nezákonné nepovažuje. Vzhledem k tomu, že žaloba byla odeslána soudu dne 24. 4. 2013, byla jak objektivní, tak subjektivní lhůta k jejímu podání nepochybně zachována. Krajský soud považuje za nezákonný zásah daňovou kontrolu jako celek. Závěr, že nelze namítat nezákonnost jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly, je však nesprávný a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Aps 1/2007 – 80) i čl. 90 Ústavy a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i se závěrem, že se může domáhat vyslovení nezákonnosti daňové kontroly žalobou proti správnímu rozhodnutí. Ke dni podání žaloby nevydal správce daně žádné rozhodnutí a stěžovatel ani nemohl předvídat, zda a kdy nějaké rozhodnutí vydá. Stěžovatel v tomto směru odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, www.nssoud.cz). Stěžovatel tak splnil i podmínku přípustnosti žaloby uvedenou v ust. § 85 s. ř. s., byť se ho tato v daném případě netýká, jelikož se domáhal pouze určení nezákonnosti jednotlivých úkonů správce daně v rámci daňové kontroly. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti se správce daně ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 5. 4. 2011, což je patrné z protokolu o jejím zahájení. Pokud stěžovatel podal žalobu proti nezákonnému zásahu dne 24. 4. 2013, byla tato žaloba podána opožděně. O provedení výsledků byl stěžovatel

pokračování

informován, možnosti zúčastnit se jich a klást svědkům otázky však až na výjimky nevyužil. Stěžovatel byl vyrozuměn i o dalších úkonech správce daně a všechny písemnosti jsou součástí spisu. Tudíž tvrzení o nezákonném postupu správce daně není ničím podloženo. Daňová kontrola probíhala v souladu s platnou právní úpravou a stěžovatel se proti jejím výsledkům může bránit žalobou proti konečnému správnímu rozhodnutí o vyměření daně. Z uvedených důvodů správce daně navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, č. 625/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Otázku, kterou je nutno nejprve posoudit, je pouze naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby, aniž by se soud mohl zabývat meritem věci, tedy její důvodností.

Podle ust. § 82 s. ř. s. se každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle ust. § 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 němu došlo.

Podle ust. § 85 s. ř. s. je však 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.

Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím (viz např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, www.nssoud.cz, publ. pod č. 437/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Daňová kontrola je zásahem správního orgánu ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. a v této souvislosti je možno odkázat na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, www.nssoud.cz, podle něhož spadá pod pojem zásahu velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla: Jedná se např. o faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd., tedy obecně o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, www.nssoud.cz, uvedl, že „(d)añová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.“ Dospěl tedy závěru, že zahájení i provádění daňové kontroly (tehdy podle ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možné podat žalobu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. s tím, že lhůta pro podání takové žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek podaných podle ust. § 16 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek. Rozšířený senát k tomu v citovaném usnesení obecně uvedl, že „lhůta bude vždy počítána od okamžiku, kdy došlo k úkonu, který je žalobcem označován za nezákonný. Lhůta subjektivní je vždy vázána na vědomost žalobce o nezákonném zásahu. Jestliže došlo k vyčerpání jiných prostředků ochrany či nápravy před podáním žaloby, subjektivní lhůtu je třeba vztahovat k vědomosti o vyřízení tohoto prostředku, v daném případě vyřízení námitek.“ A dále: „Může ovšem nastat i situace, kdy nadřízený pracovník oprávněný k rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka o námitkách nerozhodne vůbec, či učiní opatření, které ve skutečnosti vyhověním námitkám není, nebo je s vyřízením námitek v takovém prodlení, že lze důvodně pochybovat o tom, že nápravu provede. V takovém případě je třeba lhůtu k podání žaloby počítat od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.“

V rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 5 Aps 5/2010 - 293, publ. pod 2386/2011 Sb. NSS, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. je třeba vykládat v tom smyslu, že počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je dán okamžikem, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Rozhodující je přitom jeho znalost o skutkových okolnostech, z nichž vyplývá konání či nekonání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah. Okamžik, kdy žalobce nabyt přesvědčení, že předmětné konání či nekonání správního orgánu naplňuje všechny znaky nezákonného zásahu definované v ust. § 82 s. ř. s., není pro běh této lhůty rozhodný. Deklarování nezákonnosti zásahu soudem se nelze s úspěchem domáhat neomezeně do minulosti, ale pouze v případě, že ke dni podání žaloby ještě neuplynula objektivní dvouletá lhůta stanovená v ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2012, č. j. 1 Aps 6/2012 - 29, publ. pod 2724/2013 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Z výše uvedeného vyplývá, že žaloba proti nezákonnému zásahu může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly, tak i proti jejímu provádění, tzn. jednotlivým úkonům učiněným správcem daně. Tento závěr lze bez dalšího přenést i na případ, kdy se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný. I zde je možné zásahem rozumět jednotlivé úkony správce daně v průběhu daňové kontroly. Zároveň je tento závěr použitelný i ve vztahu k úpravě daňové kontroly v ust. § 85 a násl. daňového řádu, podle které probíhala daňová kontrola v předmětné věci.

pokračování

Počátek běhu lhůty k podání žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. musí vymezit krajský soud podle toho, kdy došlo k úkonu, o kterém se žalobce tvrdí, že byl nezákonný. Zde je třeba rozlišovat dva případy, kdy může být provádění daňové kontroly považováno za nezákonný zásah. V prvním případě bude nezákonným zásahem konkrétní úkon správce daně, ve druhém případě naplní znaky nezákonného zásahu teprve několik úkonů správce ve svém souhrnu. Může se jednat například o extenzivní, šikanózní jednání správce daně vůči daňovému subjektu, kdy teprve kumulativní účinek provedených úkonů je natolik intenzivní, že představuje zásah do práv daňového subjektu v rozporu se zákonem. Objektivní lhůta k podání žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. začne v takovém případě zpravidla běžet od posledního z úkonů, které dohromady představují nezákonný zásah.

V posuzované věci stěžovatel v žalobě uvedl, že za nezákonný zásah považuje jednak průběh daňové kontroly, konkrétně jednotlivé úkony správce daně učiněné od 29. 4. 2011 do 26. 2. 2013, a jednak výsledky kontrolního zjištění uvedené v protokolu ze dne 26. 2. 2013. Úkony učiněné při provádění daňové kontroly označil stěžovatel za nepochybně excesivní. V jejich výčtu podrobně popsal opakovaná dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích a Finanční úřad v Rokycanech, opakované výsledky svědků i jednání se stěžovatelem. V petitu žaloby pak stěžovatel navrhl, aby krajský soud určil, že průběh daňové kontroly z formálně zahájené dne 5. 4. 2011 a výsledky kontrolního zjištění daňové kontroly uvedené v protokolu ze dne 26. 2. 2013 jsou nezákonné.

Stěžovatel tedy nenamítal nezákonnost zahájení daňové kontroly, které určil krajský soud jako klíčové pro vymezení počátku lhůty k podání žaloby, ale jeho žaloba směřovala proti provádění daňové kontroly a výsledkům kontrolního zjištění. Z obsahu žaloby je zřejmé, že stěžovatel považoval jím specifikované úkony správce daně v souhrnu za nadbytečné, zdlouhavé a v rozporu se zásadou šetření práv a právem chráněných zájmů stěžovatele. Správce daně podle jeho názoru neuplatňoval své pravomoci v rozsahu, v jakém mu byly svěřeny, nepostupoval bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

Jak již bylo výše uvedeno, dvouletá objektivní lhůta k podání žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. začne běžet tehdy, kdy správce daně učinil poslední z úkonů, které dohromady představují nezákonný zásah. Dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby na určení nezákonného zásahu v případě, má-li nezákonný zásah spočívat v souhrnu více úkonů správce daně, pak začne běžet tehdy, kdy se daňový subjekt dozvěděl o posledním z úkonů, které dohromady představují nezákonný zásah. Posouzení toho, který z úkonů to byl, a které úkony v souhrnu mohou představovat nezákonný zásah, přísluší soudu. Žalobce tak nemůže „přičítáním“ dalších, později učiněných, úkonů správce daně prodlužovat objektivní nebo subjektivní lhůtu k podání žaloby podle ust. § 82 s. ř. s.

V dané věci není zásadní právní otázkou stanovení okamžiku, kdy byla zahájena daňová kontrola u stěžovatele, jak se domnívá krajský soud, nýbrž určení rozsahu tvrzeného nezákonného zásahu a v návaznosti na to určení běhu subjektivní či objektivní lhůty pro podání žaloby. Přitom je patrné, že úkony správce daně, které stěžovatel označuje v souhrnu za nezákonný zásah, se týkají výsledku třetích osob nebo postupu správce daně, o kterých se stěžovatel mohl dozvědět teprve z protokolu ze dne 26. 2. 2013 o výsledcích daňové kontroly. Protože žalobu podal dne 24. 4. 2013, mohla mu svědčit

přinejmenším subjektivní lhůta k jejímu podání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel jako první ze závadných úkonů správce daně uvádí místní šetření daně v sídle stěžovatele dne 29. 4. 2011, pak by mu mohla svědčit i objektivní lhůta k podání žaloby. Protože krajský soud se zabýval pouze okamžikem zahájení daňové kontroly, mohl mít tento jeho postup vliv na zákonnost napadeného usnesení.

Z výše uvedeného plyne je kasační stížnost důvodná, a Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 dne 29. srpna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu