



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ZCZ s. r. o.**, se sídlem Počernická 272/96, Praha 10, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 1. 2019, č. j. 31 Af 29/2018 - 93,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 1. 2019, č. j. 31 Af 29/2018 - 93, **se zrušuje.**
- II. Žaloba **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) zamítl žalobcovu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Uvedl, že žalobce označil za nezákonný zásah skutečnost, že jej žalovaný odmítl seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, čímž mu znemožnil projednat zprávu o daňové kontrole. Žalobcem uvedené skutečnosti nicméně nemohou podle názoru krajského soudu představovat nezákonný zásah, neboť žalobce jimi nebyl přímo zkrácen na svých právech. K tomu mohlo dojít teprve vydáním dodatečných platebních výměrů. Proti postupu žalovaného se tedy žalobce

mohl bránit podáním odvolání proti daným platebním výměrům a následně žalobu podle § 65 s. ř. s. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že zásahovou žalobou se lze (s ohledem na její subsidiární povahu) domáhat ochrany pouze proti určitým aspektům daňové kontroly, například proti tomu, že daňová kontrola byla vůbec zahájena, anebo proti postupu správce daně, který se v průběhu daňové kontroly dopouští excesivních zásahů do soukromé sféry daňového subjektu. Nic takového ale žalobce v nynějším případě nenamítal.

II.

[2] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že pro posouzení věci je stěžejní, zda projednání zprávy o daňové kontrole je pouhým formálním krokem, či zda má daňový subjekt během projednání ještě možnost změnit závěry správce daně. Koncentrace zakotvená v § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) se podle stěžovatele nevztahuje na ty případy, kdy je polemizováno se skutečnostmi již uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, stěžovatel tvrdil, že mu nelze odepřít možnost připravit se na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný však stěžovateli tuto možnost odepřel, když mu neposkytl svoji reakci na stěžovatelovo vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Takový postup nadto odporuje i zásadě součinnosti. Uvedené pochybení přitom nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, a nemůže proto být napraveno v odvolacím řízení. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

III.

[3] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se (i po seznámení se s obsahem kasační stížnosti) zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu.

IV.

[4] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[5] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou včasnosti podané žaloby, kterou zkoumá soud z úřední povinnosti (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 1. 2010, č. j. 4 Ads 154/2009 - 35), a shledal, že žaloba byla podána opožděně. Krajský soud tudíž měl žalobu odmítnout pro opožděnost dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[6] Dle § 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.* K podání zásahové žaloby tedy zákon stanoví dvě procesní lhůty - dvouměsíční subjektivní lhůtu ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, a dvouletou objektivní lhůtu od okamžiku, kdy k němu došlo, jejichž zmeškání nelze prominout (§ 84 odst. 2 s. ř. s.). Ve většině případů ukončeného, jednorázového zásahu

pokračování

bude počátek běhu obou lhůt totožný, protože okamžik, kdy ke spornému zásahu fakticky došlo, bude splývat s okamžikem, kdy se o tomto jednání dotyčný subjekt dozvěděl.

[7] Pro počátek běhu subjektivní lhůty je určující „vědomost žalobce o nezákonném zásahu“ (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2014 - 110). V obecné rovině počíná subjektivní lhůta běžet „ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah“ (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Jedná se tedy o okamžik, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. Pro běh subjektivní lhůty není naopak rozhodný okamžik, ke kterému žalobce nabyt přesvědčení, že došlo k naplnění všech znaků nezákonného zásahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 5 Aps 5/2010 - 293).

[8] Z výše uvedeného vyplývá, že subjektivní lhůta k podání žaloby počne běžet ode dne, kdy žalobce získal relevantní informace, které mu umožnily usoudit, že jde o jednání veřejné správy, v čem jednání spočívá a že je zaměřeno proti němu. Je přitom nutné důsledně odlišovat zásah a jeho důsledky. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 4 Aps 1/2013 - 25, subjektivní dvouměsíční lhůta začíná běžet ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o zásahu samotném. V případě uplynutí lhůt nelze argumentovat tím, že důsledky takového zásahu nadále trvají.

[9] Vzhledem k tomu, že zásah vymezuje žalobce svým tvrzením (viz výše citovanou judikaturu), zaměřil Nejvyšší správní soud svoji pozornost na obsah žaloby, resp. na vymezení zásahu, proti kterému stěžovatel v žalobě brojil. Ze soudního spisu plyne, že stěžovatel v žalobě doručené krajskému soudu dne 27. 6. 2018 uvedl, že podstata sporu „spočívá v tom, zda žalovaný je povinen žalobkyni (stěžovateli - pozn. soudu) před projednáním zprávy o daňové kontrole podle ust. § 88 odst. 4 d. ř. předložit k seznámení to, jak se žalovaný vypořádal s jejím vyjádřením ke kontrolnímu zjištění podle ust. § 88 odst. 3 d. ř., které žalobkyně v řízení uplatnila. Žalovaný tvrdí, že takové informace žalobkyni dávat nemusí. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že žalovaný takové informace nejenže bez větších problémů předložit může, ale že je to dokonce i jeho povinností s ohledem na zásadu součinnosti zakotvenou v ust. § 6 odst. 2 d. ř. a jak vyplývá z povinnosti správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, jak je zakotveno v ust. § 5 odst. 3 d. ř., a taktéž s ohledem na princip zásady rovnosti zbraní, jak byl opakovaně judikován Ústavním soudem. Navíc stejný správce daně i jiní správci daně takové informace daňovým subjektům poskytují, z čehož plyne, že takový postup je možný a nikomu nevzniká žádná újma. [...] Podle žalobkyně, pokud by názory žalovaného byly správné, pak by ustanovení o projednání zprávy o daňové kontrole podle ust. § 88 odst. 4 d. ř. bylo ustanovením obsoletním, neboť obsah projednání zprávy by byl redukován jen na podepsání zprávy o daňové kontrole.“ S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak stěžovatel v žalobě dovozoval, že daňový subjekt „musí mít možnost se před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit s tím, jak se žalovaný vypořádal s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, návrhy na jeho doplnění a provedenými důkazy, sic by jinak těžko mohl při projednání zprávy výhrady uplatnit. Žalovaný naříkaným postupem porušil zásadu součinnosti zakotvenou v ust. § 6 odst. 2 d. ř. Dále žalovaný porušil svoji právní povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, jak je zakotveno v ust. § 5 odst. 3 d. ř., když žalobkyni fakticky znemožnil zprávu o daňové kontrole projednat podle ust. §

88 odst. 4 d. ř. Žalovaný takéž porušil princip zásady „rovnosti zbraní“ [...] V pojetí žalovaného se institut projednání zprávy o daňové kontrole podle ust. § 88 odst. 4 d. ř. jeví jako obsoletní ustanovení, což je v rozporu s legitimním očekáváním racionálního zákonodárce“. Stěžovatel proto navrhl, aby krajský soud rozhodl následovně: „Postup žalovaného, kdy odmítl žalobkyni před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámit s tím, jak se vypořádal s jejím vyjádřením ze dne 21. února 2018 ke kontrolnímu zjištění kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2015, byl nezákonným zásahem proti žalobkyni.“

[10] Z právě uvedeného plyne, že stěžovatel se žalobou bránil proti tomu, že žalovaný jej před projednáním zprávy o daňové kontrole odmítl seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. V tomto ohledu byla formulována celá žaloba i její petit. Stěžovatel v celém textu žaloby zcela jednoznačně napadal právě tento postup žalovaného - označoval jej za nezákonný a odporující právním principům. Pokud pak stěžovatel v žalobě odkazoval na projednání zprávy o daňové kontrole, činil tak pro podporu svého závěru, že jeho neseznámení s reakcí správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole bylo nezákonným postupem. Jinými slovy, poukazoval na důsledky postupu správce daně, ve kterém spatřoval nezákonný zásah (tj. na to, jaké důsledky bude odmítnutí sdělení reakce na jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění mít pro projednání zprávy o daňové kontrole).

[11] Je proto nutné uzavřít, že žalobce v žalobě za zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. označil to, že správce daně (žalovaný) jej (před projednáním zprávy o daňové kontrole) odmítl seznámit s tím, jak se vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění.

[12] Stěžovatel tedy měl zásahovou žalobu podat ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se o tomto zásahu dozvěděl, tj. do dvou měsíců ode dne, kdy se dozvěděl, že žalovaný mu odmítl poskytnout svoji reakci na jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

[13] Ze správního spisu přitom Nejvyšší správní soud zjistil, že o uvedené skutečnosti se stěžovatel dozvěděl již dne 19. 4. 2018. Tohoto dne totiž bylo jeho tehdejšímu zmocněnci do datové schránky doručeno podání žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č. j. 863046/18/2712-60562-603330, nazvané „Sdělení daňovému subjektu v rámci daňové kontroly“ (dále též „Sdělení“), ve kterém žalovaný stěžovatele informoval o tom, že mu neposkytne svoje vypořádání jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a nevyhoví tak jeho žádosti ze dne 12. 4. 2018 (ve které zmocněnec stěžovatele požádal, aby mu byl do datové schránky zaslán text, ze kterého vyplývá, jak se žalovaný vypořádal s jeho vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění). Žalovaný ve Sdělení výslovně uvedl, že „[s]právce daně je povinen při správě daní postupovat v souladu s daňovým řádem. Daňový řád nezná pojem doplněný výsledek kontrolního zjištění ani neumožňuje seznámit daňový subjekt se svým zhodnocením vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za situace, že na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dalším krokem je v takovém případě projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tak postupoval v souladu s daňovým řádem, když tyto skutečnosti daňovému subjektu sdělil a navrhl termín projednání zprávy o daňové kontrole. Žádosti zástupce daňového subjektu o zaslání doplněného výsledku kontrolního zjištění tak nelze vyhovět, neboť by se jednalo o postup v rozporu s daňovým řádem.“

pokračování

[14] Stěžovatel tedy již dne 19. 4. 2018 věděl o existenci jím následně žalobou naříkaného nezákonného zásahu žalovaného. O tom svědčí kromě výše uvedeného i to, že zmocněnec stěžovatele v reakci na Sdělení zaslal žalovanému podání ze dne 7. 5. 2018, ve kterém obsáhle brojil proti tomu, že žalovaný mu odmítl jím požadované vyjádření poskytnout.

[15] Subjektivní dvouměsíční lhůta stanovená v § 84 odst. 1 s. ř. s. pro podání zásahové žaloby tak počala běžet dne 19. 4. 2018 a uplynula dne 19. 6. 2018. Zásahovou žalobu podal stěžovatel dne 27. 6. 2018. Dle § 84 odst. 2 s. ř. s. nelze zmeškání lhůty prominout. Zásahová žaloba byla podána po zákonem stanovené lhůtě, a bylo proto namístě, aby ji krajský soud odmítl pro opožděnost ve smyslu § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že na výše učiněném závěru nemůže ničeho změnit podání stěžovatele doručené krajskému soudu dne 11. 1. 2019, nazvané *„Replika k vyjádření žalovaného k žalobě na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj projednávané pod sp. zn. 31 Af29/2018 a doplnění žaloby ze dne 27. června 2018“*. V tomto podání stěžovatel mj. uvedl, že *„zpřesňuje vymezení nezákonného zásahu a navrhuje, aby Krajský soud v Hradci Králové vydal tento rozsudek: Postup žalovaného kdy odmítl žalobkyni před projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 688021/18/2712-60562-603330 seznámit s tím, jak se vypořádal s jejím vyjádřením ze dne 21. února 2018 ke kontrolnímu zjištění kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2015, a v přímém důsledku toho znemožnil žalobkyni projednat zprávu o daňové kontrole č. j. 688021/18/2712-60562-603330, byl nezákonným zásahem proti žalobkyni.“* Dále v předmětném podání stěžovatel polemizoval s povahou projednání zprávy o daňové kontrole a uvedl, že žalovaný svým postupem zabránil efektivnímu projednání zprávy o daňové kontrole. Dále konstatoval, že s ohledem na to, že žalovaný donutil stěžovatele zprávu o daňové kontrole *„projednávat, aniž by ji projednat bylo možné (nezbytná příprava k položení vhodných otázek) a projednání zprávy násilně ukončil, považuje takové jednání žalobkyně za nezákonný zásah.“*

[17] Pokud uvedeným podáním stěžovatel cílil na to označit za nezákonný zásah samotné projednání zprávy o daňové kontrole (které proběhlo dne 13. 6. 2018), je nutné jej odkázat na judikaturu zdejšího soudu, podle které: *„Přípustnost žaloby je třeba posuzovat ke dni, kdy byla žaloba podána a nemůže se odvíjet od okolností, které teprve nastanou v řízení o již od počátku nepřípustné žalobě. Přípustnost žaloby nemůže být závislá na tom, kdy soud o žalobě rozhodne.“* (viz rozsudek ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 11/2015 - 39). V rozsudku ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3 Afs 14/2015 - 47, pak zdejší soud uvedený závěr zopakoval a dodal, že *„[s]oudní řád správní sice umožňuje odstranit nedostatky žaloby, kterými trpí v době svého podání a jsou odstranitelné, nelze však akceptovat, aby žaloba trpěla v době svého podání neodstranitelnými nedostatky, po dobu několika měsíců by bylo namístě ji pro tyto nedostatky odmítnout, a přesto by následně faktický postup správního orgánu a upřesnění žaloby mohly nepřípustnou žalobu proměnit v žalobu přípustnou.“* Stěžovatel tedy podáním ze dne 11. 1. 2019 nemohl zhojit opožděnost žaloby doručené krajskému soudu dne 27. 6. 2018. Jiný výklad by ostatně umožňoval žalobci, aby jakoukoli opožděnou zásahovou žalobu změnil na žalobu včasnou, kdyby následně soudu zaslal podání, ve kterém by napadl pozdější úkon správního orgánu provedený v návaznosti na původně žalobou napadený zásah. V dané souvislosti nutno dodat i to, že podle judikatury zdejšího soudu lze změnit žalobní petit zásahové žaloby, dojde-li ke změně skutkového stavu (viz rozsudek ze dne

17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 - 69, č. 1590/2008 Sb. NSS). O takovou situaci se nicméně v posuzované věci nejedná; veškeré skutkové okolnosti obsažené v podání stěžovatele ze dne 11. 1. 2019 byly známy již v době podání žaloby. V této době již stěžovatel věděl, že správce daně mu své vyjádření neposkytne před projednáním zprávy o daňové kontrole, nýbrž že tak učiní až při samotném projednání zprávy.

[18] Pro úplnost pak kasační soud dodává i to, že na běh subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby nemá vliv ani to, že stěžovatel podal proti postupu žalovaného (spočívajícímu v neposkytnutí reakce žalovaného na vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění) stížnost podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel se totiž žalobou domáhal pouze určení, že zásah byl nezákonný (viz § 85 s. ř. s., podle kterého je žaloba *nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*; důraz přidán). Podle rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS, nadto „[s]tížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“

[19] Závěrem Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah spisu poznamenává, že v předmětné věci již byly vydány platební výměry, které stěžovatel (jako účastník předmětného daňového řízení) může napadnout odvoláním, ve kterém může brojit i proti příp. procesním pochybením žalovaného. Rozhodnutí o odvolání pak může účastník odvolacího řízení (při splnění zákonných podmínek) napadnout správní žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., ve které lze rovněž uplatnit i námitky poukazující na procesní pochybení orgánů finanční správy.

[20] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud měl žalobu odmítnout pro opožděnost ve smyslu § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (k uvedené vadě je přitom Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout *ex officio*, viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 1. 2010, č. j. 4 Ads 154/2009 - 35). Podle § 110 odst. 1, věty první za středníkem s. ř. s., jestliže již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí návrhu, rozhodne o tom současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud. Ten proto současně se zrušením napadeného rozsudku žalobu sám odmítl. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami obsaženými v kasační stížnosti, resp. tím, zda je stěžovatelem naříkaný postup žalovaného možné materiálně označit za nezákonný zásah ve smyslu s. ř. s. a související judikatury.

[21] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. Protože soud rozhodl současně se zrušením rozsudku krajského soudu i o odmítnutí žaloby, rozhodl rovněž o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta

pokračování

druhá s. ř. s.). Z tohoto důvodu nemají účastníci právo na náhradu nákladů řízení ani před krajským soudem, ani před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně dne 9. července 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu