



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Topforsport s.r.o.**, se sídlem Bešůvka 810/19, Brno, zastoupen JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 5/2021-425,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 5/2021-425, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu domáhal toho, aby krajský soud žalovanému zakázal provádět kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců srpna 2016 až ledna 2017, zahájenou dne 8. 11. 2018, neboť tato daňová kontrola byla dle jeho tvrzení zahájena nezákonně. Pro případ, že by daňová kontrola byla ukončena před rozhodnutím o dané žalobě, formuloval žalobce alternativní petit, jímž se domáhal určení, že provedení uvedené daňové kontroly bylo nezákonné.

[2] Podstatou žalobní argumentace bylo především to, že žalovaný neměl daňovou kontrolu zahájit, neboť měl již před jejím zahájením k dispozici podklady, z nichž mu měl vzniknout důvodný předpoklad doměření daně, a měl tedy žalobce vyzvat dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce rovněž namítal, že žalovaný v daňové kontrole pokračoval v rozporu se zákonem i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Vycházel přitom z předpokladu, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně a nemohla tedy vést k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nýbrž pouze k jejímu prodloužení o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jako by byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání.

[3] Žalobce uplatněnou argumentaci rozvedl v řadě doplnění, jimiž také polemizoval s vyjádřeními žalovaného. Nad rámec již uvedeného namítal, že daňová kontrola v této věci byla fakticky zahájena již dne 26. 10. 2016 a její formální zahájení dne 8. 11. 2018 tedy nemělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně, resp. šlo o zahájení opakované daňové kontroly. V doplnění ze dne 31. 10. 2021 žalobce vzhledem k ukončení daňové kontroly znovu výslovně formuloval deklaratorní žalobní petit, jímž požadoval určení, že zahájení a provedení dané daňové kontroly bylo nezákonné.

[4] Krajský soud shora uvedeným usnesením podanou žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dospěl k závěru, že „řízení o této žalobě nemohlo proběhnout“, neboť chyběla podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu. Krajský soud zejména konstatoval, že žalobce vytýkal žalovanému nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu namísto provedení dané daňové kontroly, a dále namítal, že k zahájení daňové kontroly nedošlo formálně dne 8. 11. 2018, ale již dne 26. 10. 2016 faktickým prováděním kontrolních úkonů. Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, publ. pod č. 3687/2018 Sb. NSS, a rozsudky ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, a ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 As 137/2019-21 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Následně krajský soud uzavřel, že žalobce spatřuje nezákonný zásah v tom, že žalovaný zahájil k datu 8. 11. 2018 daňovou kontrolu namísto toho, aby vydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a dále žalobce považuje za nepochybné, že k zahájení daňové kontroly nedošlo formálně dne 8. 11. 2018, ale již dne 26. 10. 2016 faktickým prováděním úkonů. Nezákonnost takto vymezených úkonů žalovaného lze dle krajského soudu namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci stanovení daně, podané podle § 65 a násl. s. ř. s. Krajský soud s odkazem na jím citovanou judikaturu zdůraznil, že zásahová žaloba nemá štěpit jednotlivé úkony daňového řízení a že jejím účelem není přezkum postupu daňového orgánu, neboť prostřednictvím tohoto typu žaloby nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu.

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a dalších podání účastníků

[5] Usnesení krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností, v níž vyjádřil nesouhlas s důvody, které krajský soud vedly k odmítnutí žaloby. Stěžovatel uvádí, že zahájení i provádění daňové kontroly může být za určitých okolností

pokračování

nezákonným zásahem. Namítá, že v posuzovaném případě žalobou nebrojil proti nezákonnému postupu pracovníka správce daně, nýbrž právě proti zahájení daňové kontroly (namísto vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání) a proti provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, napadal tedy daňovou kontrolu jako celek. Žaloba tak dle stěžovatele nesměřovala proti úkonům, které ho nemohou samostatně zasáhnout a lze proti nim brojit až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí daňového orgánu ve věci stanovení daně. V této souvislosti odkázal stěžovatel na početnou judikaturu správních soudů.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel byl součástí obchodního řetězce, jehož účastníky žalovaný prošetřoval, přičemž v rámci těchto šetření byly získány dílčí doklady týkající se obchodních transakcí stěžovatele, o jejichž legitimitě měl žalovaný pochybnosti. Obecně popsal podstatu a účel institutu daňové kontroly a způsob rozvržení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a konstatoval, že by vydáním výzev k podání dodatečných daňových přiznání, aniž by měl postaveno najisto, že existují relevantní důvody pro doměření daně, podstatně zkrátil právo stěžovatele dokazovat. Zahájením daňové kontroly tedy žalovaný naplnil jeden z cílů správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Z těchto skutečností dle žalovaného vyplývá nedůvodnost kasační námítky, podle níž se stěžovatel podanou žalobou domáhal ochrany proti nezákonnému postupu žalovaného, který spatřuje v zahájení daňové kontroly. K námítce, podle níž byla daňová kontrola prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že při správě daní je běžnou praxí, že správce daně získává důkazní prostředky v rámci daňových řízení vedených u jiných daňových subjektů, tyto úkony nelze považovat za zahájení daňové kontroly. K uplynutí prekluzivní lhůty dle žalovaného v posuzovaném případě nedošlo. Dále žalovaný odkázal na argumentaci krajského soudu, s níž se ztotožnil.

[7] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž uvádí, že žalovaný svou argumentací s výjimkou obecného odkazu na závěry krajského soudu nereaguje na uplatněné kasační námítky. Na podporu kasační argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1 Afs 363/2021-30, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-33.

[8] Žalovaný reagoval na podání stěžovatele duplikou, v níž uvedl, že ve svém vyjádření vycházel striktně z obsahu kasační stížnosti, přičemž cítil potřebu se vyjádřit k uplatněným námítkám. To však nic nemění na skutečnosti, že se zcela ztotožnil se závěrem krajského soudu. Stěžovatelem zmíněné odkazy na judikaturu správních soudů žalovaný považoval za nepřipadné, proto se k nim dále nevyjadřoval.

[9] Stěžovatel následně soudu zaslal ještě tři další podání, v nichž především odkazoval na další judikaturu správních soudů podporující jím uplatněné námítky.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od

doručení napadeného usnesení krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadené usnesení v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že v posuzovaném případě stěžovatel kasační stížností napadl usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Takovou kasační stížnost lze oprít pouze o důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS). Podstatou stěžovatelem uplatněných námitek je právě nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí podané žaloby, neboť stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu o tom, že žalobou vymezená jednání žalovaného nepředstavují zásah správního orgánu podléhající samostatnému soudnímu přezkumu v řízení o žalobě podané dle § 82 a násl. s. ř. s.

[13] Jelikož tedy kasační stížnost nesměřuje proti meritornímu rozhodnutí krajského soudu, nemůže se ani Nejvyšší správní soud zabývat věcí samou. Předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu v daném řízení tudíž bude toliko otázka, zda krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když žalobu stěžovatele odmítl. V této souvislosti lze dodat, že argumentace žalovaného je skutečně z větší části mimoběžná ve vztahu k uplatněným kasačním námitkám, neboť žalovaný především zpochybňuje důvodnost žalobní argumentace, kterou se však krajský soud dosud vůbec nezabýval.

[14] Krajský soud vyšel při odmítnutí žaloby z toho, že se stěžovatel jejím prostřednictvím domáhal přezkumu postupu žalovaného v daňové věci, proti němuž lze brojit až v rámci žaloby proti „*konečnému rozhodnutí*“ (zjevně má na mysli dodatečné platební výměry žalovaného vydané na základě dané daňové kontroly, resp. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvoláních stěžovatele proti těmto dodatečným platebním výměrům) podané dle § 65 a násl. s. ř. s. Dle krajského soudu tedy nebyla v posuzovaném případě splněna jedna z podmínek řízení, neboť stěžovatelem vymezená jednání žalovaného nemohla představovat zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem nemohl ztotožnit, neboť nemá žádnou oporu v soudním řádu správním ani v krajském soudem citovaném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160. Podstatné je především to, že z petitu žaloby v původním znění i z jeho formulace v doplnění žaloby ze dne 31. 10. 2021 je zřejmé, že se stěžovatel domáhal ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly. Krajský soud v bodě 47 odůvodnění napadeného usnesení poněkud nepřesně uvádí, že stěžovatel spatřuje nezákonný zásah v tom, že „*žalovaný zahájil k datu 8. 11. 2018 daňovou kontrolu namísto toho, aby vydal výzvu dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu*“, a že „*k zahájení daňové kontroly nedošlo formálně dne 8. 11. 2018, ale již dne 26. 10. 2016 faktickým prováděním úkonů*“. Takové vymezení zásahu by snad mohlo na první pohled budit dojem, že stěžovatel brojí

pokračování

proti dílčím úkonům žalovaného, tak tomu však není. Citovaná parafráze žalobních tvrzení totiž představuje spíše stručnou rekapitulaci důvodů, v nichž stěžovatel spatřoval nezákonnost daného zásahu, než to, jak vymezil předmět řízení, tedy žalobou napadený zásah. Ten byl definován v žalobním návrhu tak, jak je uvedeno výše – stěžovatel brojil proti nezákonnému zahájení a provádění daňové kontroly.

[16] Dle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením 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.

[17] Přípustností podání zásahové žaloby v souvislosti s prováděním daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval mj. v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS: *„Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož ‚prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení‘).“* V návaznosti na citované závěry rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž samotné jednání správce daně při kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole tedy směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními: *„Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“*

[18] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že proti nezákonnému zahájení a trvání (provádění) daňové kontroly je možné brojit žalobou dle § 82 s. ř. s. Lze dodat, že s touto možností počítalo již usnesení rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS, byť se vztahovalo k právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a ke znění soudního řádu správního před zavedením (od 1. 1. 2012) deklaratorní zásahové žaloby.

[19] Správní soudy o žalobách na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonném zahájení či vedení daňové kontroly rozhodují zcela běžně. Lze přitom poukázat i na případy, kdy tvrzená nezákonnost zahájení či vedení daňové kontroly spočívala v týchž skutečnostech, jimiž argumentoval stěžovatel v podané žalobě, tedy v zahájení daňové kontroly bez vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy pro její vydání podle žalobce byly dány důvody, a ve vedení daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení kontrolované daně.

[20] Situací, kdy nezákonnost zahájení daňové kontroly spočívala v tom, že správce daně před jejím zahájením nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač tak učinit měl, se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudcích ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2020-28, a ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 Afs 238/2019-30. V posledních třech uvedených rozsudcích Nejvyšší správní soud konstatoval, 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.

[21] Pokud se jedná o tvrzené pokračování daňové kontroly i po uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze poukázat na to, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS, konstatoval, že činí-li správce daně úkony týkající se prekludované daňové povinnosti, jedná se o nezákonný zásah. Obdobně v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018-29, publ. pod č. 3807/2018 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud připustil, že daňová kontrola zahájená či pokračující po uplynutí lhůty pro stanovení daně může představovat nezákonný zásah. Na závěry tohoto rozsudku pak Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS.

[22] Rozsudky ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, a ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 As 137/2019-21, z nichž vyšel při posouzení věci krajský soud, nelze považovat za relevantní, neboť se týkají zcela jiných situací. První z nich se týkal případu, kdy daňový subjekt brojil zásahovou žalobou proti postupu správce daně, který mu odepřel právo nahlížet do spisu, šlo tedy zjevně o dílčí úkon správce daně v daňové věci, který sám o sobě nemohl mít žádný přímý dopad do práv daňového subjektu. Druhý z uvedených rozsudků se týkal situace, kdy žalobce brojil proti tvrzenému zásahu, kterým mělo být rozhodnutí krajského úřadu, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce jakožto účastníka stavebního řízení.

[23] Z výše uvedeného je zřejmé, že domáhal-li se stěžovatel podanou žalobou ochrany před zásahem spočívajícím v zahájení daňové kontroly, jehož nezákonnost dovozoval z toho, že mu nepředcházelo vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač mu dle jeho tvrzení předcházet mělo, a v pokračování předmětné daňové kontroly i po tvrzeném uplynutí lhůty pro stanovení daně, pak nepochybně brojil proti zásahu přezkoumatelnému

pokračování

v řízení o žalobě dle § 82 a násl. s. ř. s. Krajský soud tedy postupoval nesprávně, pokud žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že v ní chybí přípustitelné plausibilní tvrzení nezákonného zásahu.

IV.

Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. dubna 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu