

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2017, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č. j. 30 A 159/2017 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Jádrem této věci je právní otázka, zda sama o sobě skutečnost, že v průběhu daňové kontroly uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně, činí daňovou kontrolu prováděnou *do okamžiku prekluze* nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s).

[2] Skutkové okolnosti této věci nejsou mezi účastníky sporné. Žalovaný u žalobce dne 15. 11. 2013 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2013. Dne 18. 5. 2017 se žalobce ohradil proti pokračování prováděné daňové

kontroly; podle něj se na řízení aplikovala úprava účinná do dne 31. 12. 2013, podle které prekluzivní lhůta uplynula již po třech letech, tj. dne 15. 11. 2016. Se stížností u žalovaného a posléze ani s žádostí u nadřízeného správce daně však žalobce neuspěl. Podle daňových orgánů ačkoliv daňová kontrola byla zahájena v roce 2013, vztahuje se na ní právní úprava prekluzivní lhůty účinná ode dne 1. 1. 2014. Podle této úpravy lhůta ještě neuplynula. Žalovaný následně předmětnou daňovou kontrolu ukončil dne 18. 7. 2017.

[3] Následně žalobce podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem ke krajskému soudu. Domáhal se určení, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2013 prováděná žalovaným byla nezákonná.

[4] Krajský soud žalobě vyhověl pouze zčásti. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, dovodil, že na otázku posuzování prekluzivní lhůty v projednávaném případě je aplikovatelné znění daňového řádu účinné do 31. 12. 2013. Podle tohoto znění odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci nebylo možno považovat za právně relevantní skutečnost pro stavění, a v konečném důsledku pro prodloužení prekluzivní lhůty. Lhůta ke stanovení daně ohledně kontrolovaných období uplynula dne 15. 11. 2016. Do tohoto dne proto byla daňová kontrola prováděna v souladu se zákonem. Od následujícího dne, tedy od 16. 11. 2016, až do jejího ukončení dne 18. 7. 2017 se již jednalo o nezákonný zásah.

[5] Tento závěr krajského soudu reflektovaly i výroky napadeného rozsudku. Výrokem I. soud vyslovil, že žaloba na určení, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem, se ve vztahu k časovému úseku provádění daňové kontroly ode dne 15. 11. 2013 do 15. 11. 2016 zamítá. Výrokem II. soud vyslovil, že předmětná daňová kontrola byla v období od 16. 11. 2016 do 18. 7. 2017 nezákonným zásahem.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[6] Žalobce (stěžovatel) napadl výrok I. krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s tím, že krajský soud rozdělil daňovou kontrolu na dva časové úseky a za nezákonný označil jen tu část daňové kontroly, která podle jeho názoru probíhala po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

[7] Postup krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný. Krajský soud pro rozdělení na dvě časová období neuvedl žádný důvod. Pouze odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110. Citované rozhodnutí ale závěr, že nezákonnou kontrolou je kontrola prováděná v době, kdy již uplynula lhůta pro vyměření daně, nijak nevysvětluje. Navíc se citované rozhodnutí váže výhradně k předchozí právní úpravě.

[8] Následně se stěžovatel věnuje samotnému věcnému posouzení. Daňovou kontrolu má za nezákonnou i v době před prekluzí daňové povinnosti. K tomuto závěru dochází tímto myšlenkovým procesem: Zpráva o daňové kontrole byla projednána až po prekludování daně. Fakticky tak projednána nebyla, neboť šlo již o časové období, kdy žalovaný nebyl oprávněn vykonat státní moc. Jestliže nebyla zpráva o daňové kontrole

řádně projednána, nemůže být důkazním prostředkem, a proto je nezákonná celá daňová kontrola, protože řádně neskončila.

[9] Podle § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, může dojít k doměření daně jen na základě daňové kontroly. Pokud je část daňové kontroly prováděna nezákonně, způsobuje to vadnost celé daňové kontroly. Nelze část daňové kontroly oddělit a na jejím podkladě stanovit daň. To platí zejména za situace, ve které marné uplynutí prekluzivní lhůty způsobuje překážku ve vydání platebních výměrů.

[10] Podle § 147 odst. 4 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění platebních výměrů. Pokud je daňová kontrola dokončena po marném uplynutí prekluzivní lhůty, nemůže ani její část sloužit jako odůvodnění platebních výměrů, protože ty nelze vydat, či v řízení pokračovat, právě pro marné uplynutí časového prostoru pro výkon státní moci.

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil pouze tak, že doplnil obsah správního spisu. Z doplnění plyne, že platební výměry týkající se předmětného zdaňovacího období byly zrušeny.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnosti je projednatelná. O její důvodnosti soud uvážil v mezích důvodů uvedených v kasační stížnosti a vad, ke kterým soud přihlíží z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Z níže uvedených důvodů přitom soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Z jeho odůvodnění jasně plyne důvod, proč krajský soud zásah rozdělil do dvou časových úseků a proč za nezákonnou považoval pouze tu část zásahu, která nastala po prekluzi daňové povinnosti. Důvodem bylo právě to, že zatímco do prekluze správce daně prováděl daňovou kontrolu v souladu se zákonem, po tomto okamžiku tomu bylo naopak. Tento jednoduchý důvod je z rozhodnutí zřejmý, aniž by vyžadoval jakékoli delší vysvětlování.

[14] Nyní je ale otázkou, zda postup krajského soudu byl správný. Konkrétně jde o to, zda prekludování daňové povinnosti v průběhu daňové kontroly činí, samo o sobě, dosavadní provádění daňové kontroly nezákonným. Nejvyšší správní soud má za to, že nečiní.

[15] Pro zodpovězení nadnesené otázky je klíčové odlišení dvou typů předmětů řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňové kontroly jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotné daňové povinnosti jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. Podrobně se tomuto odlišení věnuje usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, odst. 38 - 53, na které nyní soud navazuje.

[16] Soudní ochrana před daňovou kontrolou poskytována *zásahovou žalobou* slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takříkajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly naopak není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných.

[17] Naopak v řízení o *žalobě proti rozhodnutí* správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec mohla být pořízena (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).

[18] Stěžovatelem nadnesené otázky stran použitelnosti zprávy o daňové kontrole a jejího řádného projednání se týkají právě výsledku daňové kontroly a jeho použitelnosti při případném doměření daně. Jako takové by byly relevantní v případném řízení proti rozhodnutí o doměření daně. Naopak irelevantní je zodpovězení těchto otázek při posuzování, zda časově předcházející průběh daňové kontroly byl v souladu se zákonem. Netýkají se totiž způsobu, jakým správce daně uplatňoval svoji pravomoc stěžovatele kontrolovat.

[19] Soud tak nesouhlasí se stěžovatelem, že části daňové kontroly nelze v řízení na ochranu proti zásahu od sebe oddělovat. Lze, a v souladu s účelem ochrany před daňovou kontrolou v režimu deklaratorní zásahové žaloby je dokonce nutné takto postupovat právě v situaci, jestliže jednotlivé části kontroly od sebe odlišuje ta podstatná skutečnost, že v jedné části správce daně má zákonný podklad pro provádění daňové kontroly, kdežto v jiné části ho nemá. Nezákonnost jednání správního orgánu je jedním z elementárních znaků definujících nezákonný zásah. Není-li přítomen, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS).

[20] Uvedené plyne i ze samotné konstrukce deklaratorní zásahové žaloby. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s., věty za středníkem „*rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl*

nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu“. Jelikož se skutkový i právní stav při delší dobu trvajícím zásahem může měnit, může se měnit i posouzení zákonnosti zásahu v průběhu času. Tato konstrukce se liší od konstitutivní zásahové žaloby, jejímž účelem je zakázat žalovanému, aby v dosud trvajícím zásahu pokračoval. Rozhodný okamžik pro rozhodnutí o konstitutivní žalobě je skutkový a právní stav ke dni rozhodnutí soudu, tedy k určitému konkrétnímu okamžiku (§ 87 odst. 1, věta před středníkem). Je-li pro rozhodnutí o konstitutivní žalobě rozhodný tento okamžik, není nutné zkoumat průběh zásahu rozhodovat o různých časových obdobích odlišně.

[21] V projednávané věci přitom provádění daňové kontroly do okamžiku prekludování daňové povinnosti bylo v souladu se zákonem a v jeho mezích; daňová kontrola probíhala ohledně daňové povinnosti, která stále ještě mohla být změněna. Až následně – pokračováním daňové kontroly i po prekluzi daňové povinnosti – správce daně svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť prováděl daňovou kontrolu, aniž by přitom mohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku tak správce daně zasahoval do právní sféry stěžovatele, aniž by k tomu měl zákonný podklad. Až od tohoto okamžiku prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem. Proto poznatky získané daňovou kontrolou nemohly následně ani být podkladem pro rozhodnutí ve věci stran kontrolovaného daňového období.

[22] Krajský soud tedy postupoval správně, jestliže napadeným výrokem žalobu proti nezákonnému zásahu v části týkající se provádění daňové kontroly do okamžiku prekluze jako nedůvodnou zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2018

JUDr. Marie Žišková v. r.
předsedkyně senátu