



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Prokopcem, advokátem se sídlem Praha 1, Štěpánská 20, proti žalovanému: **Finanční úřad v Ústí nad Labem**, se sídlem Dlouhá 3359, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 30. 3. 2006, č. j. 59 Ca 20/2006 - 21,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 30. 3. 2006, č. j. 59 Ca 20/2006 - 21, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu v Ústí nad Labem („žalovaný“), spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 – leden 2003.

Stěžovatel namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Vychází z toho, že námitku proti postupu žalovaného podal dne 19. 1. 2006 a rozhodnutí o ní mu bylo doručeno dne 30. 1. 2006. Proto podal žalobu včas a nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v rámci analogie legis platí lhůta obsažená v ustanovení § 52 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), takže přiměřená lhůta pro podání námítky podle ustanovení § 16 odst. 4 daňového řádu je lhůta 30 dnů ode dne, kdy se daňový subjekt o úkonu dozvěděl a pouze podání námítky v této lhůtě představuje vyčerpání právního prostředku stanoveného zákonem k jeho ochraně. Tento závěr totiž nemá

oporu v právním řádu a podstatně zkracuje daňovému subjektu lhůtu k podání námitky. Stěžovatel se domnívá, že se nejedná o mezeru v zákoně, nýbrž o to, že daňové subjekty musí mít možnost bránit se proti nezákonnému postupu správce daně po dobu, kterou nelze přesně časově omezit, protože daňový subjekt je v nerovném postavení se správcem daně a nemá možnost zjistit řadu skutečností a informací o průběhu daňového řízení. Použití analogie legis proto nepřípadá do úvahy.

Stěžovatel navrhuje napadené usnesení krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na právní závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud ke stížnostním námitkám zjistil, že daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 19. 2. 2004 na základě protokolu o ústním jednání č. j. 38395/04/214540/6423.

Proti postupu žalovaného podal stěžovatel dne 19. 1. 2006 námitku, jejíž podstatou bylo zpochybnění zákonnosti úkonu, kterým byla kontrola zahájena, a to z důvodu místní nepřislusnosti žalovaného.

Žalovaný tuto námitku zamítl rozhodnutím ze dne 30. 1. 2006, č. j. 18463/06/214540/0286.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec napadeným usnesením odmítl žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného, když dospěl k závěru, že stěžovatel nevyčerpal prostředky stanovené k jeho ochraně. Absence lhůt pro rozhodnutí o námitkách podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu totiž představuje mezeru v zákoně, kterou je nutno vyplnit analogií, a stejně tak je nutno analogicky vyřešit stanovení lhůt pro podání námitek proti postupu správce daně dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) cit. zákona. I správce daně totiž má právo být v přiměřené lhůtě informován o tom, že daňový subjekt má proti prováděné kontrole námitky a z jakých důvodů. Výklad zákona, podle něhož by mohl daňový subjekt namítat nezákonnost určitého úkonu v neomezené lhůtě a bez ohledu na to, kdy se o něm dozvěděl, je zcela neudržitelný. Skutečnost, zda se daňový subjekt cítí být postupem správce daně zkrácen na svých právech, je subjektivní a právo podávat námitky se vztahuje vždy ke konkrétnímu úkonu správce daně a slouží k okamžité obraně. Proto je nutno využít prostřednictvím analogie legis ustanovení § 52 daňového řádu, takže pouze podání námitky ve lhůtě 30 dnů lze považovat za vyčerpání právního prostředku stanoveného zákonem k ochraně. Protože tak ve stanovené lhůtě stěžovatel neučinil, odmítl krajský soud žalobu jako nepřípustnou podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ustanovení § 82 s. ř. s. je oprávněn 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, se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování. 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, přičemž zmeškání lhůty nelze prominout (§ 86 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Podle ustanovení § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Pro stručnost Nejvyšší správní soud dále uvádí, že otázkou, zda může být daňová kontrola nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., se již obsáhle zabýval v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 735/2006, kde především shledal, že *„jak zahájení, tak provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“* Přitom žaloba proti takovému zásahu *„je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu.“* Rovněž se Nejvyšší správní soud vyslovil k běhu lhůty pro podání této žaloby (§ 84 s. ř. s.), která *„počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 daňového řádu), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.“*

V projednávané věci byla učiněna spornou otázka, kdy je třeba mít za to, že bylo řádně uplatněno právo daňového subjektu podat námitku ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že prostřednictvím analogie legis je nutno postupovat podle ustanovení § 52 odst. 2 cit. zákona, podle něhož *„námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní.“* S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje, byť akceptuje, že pro něj výrazně svědčí samotná povaha ochrany před nezákonným zásahem, která je založena na snaze o co nejrychlejší a tedy i nejefektivnější obranu dotčeného subjektu, a že právní názor krajského soudu obsažený v napadeném usnesení je argumentačně značně přesvědčivý.

Nejvyšší správní soud totiž vychází ze skutečnosti, že použití analogie legis je v zásadě přípustné toliko ve prospěch účastníka správního řízení, nikoliv v jeho neprospěch, a v tomto směru především nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně „práva“ správce daně na to, být informován o existenci případných námitek ze strany daňového subjektu. Je totiž zapotřebí vycházet z faktu, že daňové řízení je svojí podstatou založeno na dvojstranném nerovném vztahu, kde na straně jedné stojí daňový subjekt a na straně druhé se nachází vrchnostensky vystupující finanční úřad. Není tedy věcí soudu, aby chránil práva finančního úřadu, jelikož tato ochrana se zjevně vymyká z maximy zakotvené v čl. 4 Ústavy ČR, podle níž jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. Jak k tomu ostatně shodně uvedl Ústavní soud (nález ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04), *„připouští-li vůbec doktrína použití analogie v oboru správního řízení, pak toliko za omezujících podmínek – pouze v omezeném rámci za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a dále pouze ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení.“*

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že shora předestřený právní názor krajského soudu neobstojí rovněž při konfrontaci s relevantní judikaturou zdejšího soudu k otázkám daňové kontroly. V rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 (č. 634/2005 Sb. NSS) totiž je uvedeno, že daňová kontrola jako celek představuje úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a není ji proto možno vykládat jen jako soubor řady dílčích úkonů. Právní názor krajského soudu

v nyní projednávané věci je však založen na úvaze, že se stěžovatel měl bránit námitkami proti úkonu správce daně ihned poté, co se o něm dozvěděl, tzn. již bezprostředně po zahájení daňové kontroly. Toto pojetí však fakticky vychází z vnímání zahájení daňové kontroly jako samostatného úkonu, nikoliv tedy z celé daňové kontroly jako jediného úkonu. Pokud totiž je jako jeden úkon vykládána celá daňová kontrola, není logické, aby bylo - bez výslovné zákonné úpravy - dovozováno časové omezení pro podávání námitek brojících proti tomuto úkonu vždy jen pro některou z dílčích částí tohoto úkonu. Jak ostatně vyložil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu, lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu, popř. od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

Lze tak učinit závěr, že za situace, kdy stěžovatel ve věci předmětné daňové kontroly podal námitku a proti rozhodnutí o ní podal včas žalobu ke krajskému soudu, není tato žaloba nepřijatelná a měla být krajským soudem věcně projednána. Za situace, kdy zákonná úprava daňový subjekt při podání námítka proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu nikterak časově neomezuje, totiž nelze dovodit, že tuto námitku lze účinně uplatnit pouze ve lhůtě 30 dnů od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o zahájení daňové kontroly, které považuje z důvodu chybné místní příslušnosti za nezákonné.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec je nezákonné ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a proto jej zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); bude se tedy podanou žalobou zabývat věcně a přezkoumá rozhodnutí žalovaného na základě žalobních námitek.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 14. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu