



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **R. B.**, zast. JUDr. Miroslavem Janstou, advokátem, se sídlem Praha 1, Těšnov 1, proti žalovanému: **Finanční úřad v Rokycanech**, se sídlem Rokycany, Malé náměstí 118/I, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2006, č. j. 57 Ca 43/2006 - 20,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2006, č. j. 57 Ca 43/2006 - 20, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 12. 4. 2006, č. j. 57 Ca 43/2006 - 20, odmítl žalobu žalobce proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v neoprávněném provádění daňové kontroly. Krajský soud tímto usnesením dále zamítl návrh na vydání předběžného opatření, rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalobci vrátil zaplacený soudní poplatek.

V odůvodnění tohoto usnesení krajský soud uvedl, že žalobce označil za nezákonný zásah samotnou daňovou kontrolu jako celek, nikoli jednotlivý úkon pracovníka správce daně při daňové kontrole. Krajský soud vyjádřil názor, že námitka daňového subjektu podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), není prostředkem ochrany nebo obrany proti nezákonně prováděné daňové kontrole jako celku, negativní rozhodnutí správce daně o této námitce není možno podrobit soudnímu přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, a žaloba proti takovému nezákonnému zásahu proto není nepřijatelná. Žalobce se daňové kontrole, podle jeho tvrzení nezákonně zahájené dne 28. 2. 2005, bránil žalobou podanou dne 16. 3. 2006, ačkoli se o nezákonném zásahu dozvěděl již dne 28. 2. 2005 při jednání o zahájení daňové kontroly. Krajský soud konstatoval, že žalobce byl podle § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“),

povinen proti označenému zásahu podat žalobu nejpozději dne 28. 4. 2005, tj. ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se o nezákonném zásahu dozvěděl. Žalobce tedy žalobu podal opožděně. Na tuto skutečnost podle krajského soudu nemá žádný vliv tvrzení žalobce, že nezákonný zásah dosud trvá, ani to, že žalobce podal námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, ani kdy a jak žalovaný o těchto námitkách rozhodl. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl jako opožděnou.

Proti tomuto usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. a namítal, že daňovou kontrolu je nutno považovat za jeden celek a celistvý úkon, který probíhá po určitou dobu, proto byl stěžovatel oprávněn podat námitky proti postupu žalovaného, což také dne 13. 12. 2005 učinil. Stěžovatel zdůraznil, že rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., proto v tomto případě není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel dále s poukazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, brojil proti závěru krajského soudu, podle kterého pro řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nelze hovořit o tom, že by před podáním žaloby byl žalobce povinen vyčerpat řádné opravné prostředky, ani o tom, že by vyčerpání jakýchkoliv opravných prostředků mělo vliv na běh lhůty pro podání žaloby. Stěžovatel naopak konstatoval, že u správního soudu může podle § 82 s. ř. s. žalovat, pokud bezvysledně vyčerpá jiný právní prostředek, který má k dispozici. Tímto jiným prostředkem ochrany jsou námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Stěžovatel s odkazem na zmíněné rozhodnutí rozšířeného senátu zdůraznil, že skutečností určující počátek lhůty k podání žaloby je okamžik, kdy nadřízený pracovník správce daně daňovému subjektu sdělí důvody nevyhovění námitkám. Stěžovatel podotkl, že rozhodnutí žalovaného o jeho námitkách mu bylo doručeno dne 19. 1. 2006, žalobu podal dne 16. 3. 2006, tj. včas. Krajský soud proto podle stěžovatele závažně pochybil, dospěl-li k závěru, že žaloba byla podána opožděně, a žalobu odmítl. Stěžovatel navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu *je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 625/2005, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto považoval za důvod podání kasační stížnosti důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Podle § 82 s. ř. s. 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 zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. 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.

Podle § 85 s. ř. s. žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud především z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006, které řešilo obdobnou právní otázku. V tomto usnesení rozšířený senát mimo jiné konstatoval následující:

I. Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.

II. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

III. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

IV. Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu.

V kontextu této judikatury přisvědčil Nejvyšší správní soud námitkám stěžovatele, které shledal důvodnými, neboť závěry krajského soudu vyjádřené v napadeném usnesení jsou v rozporu s citovaným právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud pochybil, odvozoval-li počátek lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu od data zahájení daňové kontroly, kterou stěžovatel za nezákonný zásah označil, a postuloval-li, že vyčerpání opravných prostředků nemá vliv na běh lhůty pro podání žaloby. V důsledku těchto pochybení dospěl krajský soud k nesprávnému závěru, že stěžovatel svou žalobu podal opožděně.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je počátek lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu určen okamžikem, kdy se stěžovatel dozvěděl o vyřízení námitek proti postupu pracovníků správce daně.

O jednotlivých námitkách stěžovatele žalovaný rozhodl rozhodnutími ze dne 18. 1. 2006, č. j. 3310/06/150930, ze dne 9. 2. 2006, č. j. 12235/06/150930, a ze dne 7. 3. 2006, č. j. 20157/06/150930.

První z uvedených rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl námitky stěžovatele proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole, podané dne 19. 12. 2005, bylo stěžovateli doručeno dne 19. 1. 2006. Tento den je proto třeba považovat za okamžik určující počátek lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného. Lhůta pro podání žaloby tedy v souladu s § 84 odst. 1 s. ř. s., jak jej v kontextu § 85 téhož zákona vyložil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, počala běžet dne 20. 1. 2006 a skončila dne 19. 3. 2006. Stěžovatel svou žalobu podal dne 16. 3. 2006, tj. před uplynutím této lhůty.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícímu v nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za období let 2002 a 2003 byla podána v zákonné lhůtě.

S ohledem na tyto skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby pro opožděnost je nezákonné, neboť žaloba není opožděná. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) byl prokázán, Nejvyšší správní soud proto usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2006, č. j. 57 Ca 43/2006 - 20, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu o včasnosti podané žaloby (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 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 8. června 2007

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu