ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: L.T.B.C., spol. s r.o.**, se sídlem Limuzská 2110/8, Praha 10, zast. JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2 - Nové Město, proti **žalovanému: Celní úřad Praha 2,** se sídlem K Hrušovu 293/2, Praha 10, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2012, č. j. 5 Ca 424/2008 - 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Tímto usnesením byla odmítnuta stěžovatelčina žaloba, jíž se domáhala ochrany před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonný zásah stěžovatelka spatřovala v provádění daňové kontroly spotřební daně za zdaňovací období roku 2005 po uplynutí prekluzivní lhůty, stanovené v ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Městský soud žalobu odmítl z důvodu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. pro opožděnost podání předmětné žaloby. Vycházel přitom z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle kterého v případě daňové kontroly není vyloučeno, že může dojít

k nezákonnému zásahu, ovšem bránit se proti němu žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. je možno až po bezvýsledném vyčerpání prostředků stanovených právním řádem daňovému subjektu k jeho ochraně. Tímto prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Lhůta pro podání žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. pak počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek, případně od okamžiku marného uplynutí lhůty pro jejich vyřízení. Rozšířený senát dospěl k závěru, že správce daně je povinen o námitkách rozhodnout ve lhůtě 30 dnů od dne, kde námitky daňový subjekt podal. Pokud v této lhůtě nebude rozhodnuto, počíná prvého dne následujícího po marném uplynutí této lhůty běžet subjektivní dvouměsíční lhůta pro podání žaloby.

Stěžovatelka využila institutu námitek jako prostředku ochrany a námitku dne 5. 6. 2008 uplatnila. O této námitce mělo být rozhodnuto ve lhůtě 30 dnů, tj. nejpozději do 5. 7. 2008, přičemž ze správního spisu nevyplývá, že by tato lhůta byla v souladu s čl. II. odst. 6 Pokynu Ministerstva financí č. D-308 prodloužena na 60 dnů, tj. do 4. 8. 2008. Žaloba byla stěžovatelkou podána až dne 29. 12. 2008, tj. po uplynutí subjektivní lhůty pro její podání.

Usnesení městského soudu stěžovatelka napadla kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Na rozdíl od městského soudu uvádí, že pro posouzení včasnosti podání žaloby je podstatné, že o námitce stěžovatelky uplatněné dne 5. 6. 2008 bylo meritorně rozhodnuto (rozhodnutím ze dne 20. 10. 2008, č. j. 17853/08-176400-031, stěžovatelce doručeným dne 24. 10. 2008) a že ve vztahu k tomuto rozhodnutí byla zákonná subjektivní dvouměsíční lhůta, jakož i zákonná objektivní dvouletá lhůta pro podání správní žaloby dodržena. Stěžovatelka je proto názoru, že vzhledem ke skutkovým okolnostem případu nelze soudem uplatněnou zásadu per analogiam iuris, resp. fakticky uplatněnou zásadu per analogiam legis, v řízení vedeném podle Části třetí Hlavy II Dílu 3 soudního řádu správního v dané věci při určování okamžiku, od kterého je nutno lhůtu podle § 84 s. ř. s. počítat, vůbec použít.

Městský soud proto nesprávně vycházel z citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatelky totiž v daném případě mezera de lege lata vůbec neexistuje. Její překlenutí ze strany městského soudu určením lhůty k rozhodnutí o námitce stěžovatelky uplatněné podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků za použití analogického výkladu práva bylo zcela bez příčiny. V souvislosti s tím stěžovatelka podotýká, že judikatura obecných soudů ani pokyny Ministerstva financí řady D nejsou v České republice pramenem práva. Uzavírá, že se městský soud svým postupem dopustil odepření jejího přístupu k soudní ochraně.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno konstatovat, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu v případě podání kasační stížnosti směřující do usnesení krajských soudů o odmítnutí návrhu či zastavení řízení přichází v úvahu toliko důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009,

č. j. 4 Aps 1/2009 - 52). Je tomu tak proto, že v případě přezkumu usnesení, kterým byla žaloba odmítnuta, je Nejvyšší správní soud oprávněn posuzovat pouze to, zda krajský (městský) soud postupoval správně, když žalobu odmítl (k tomu srovnej rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, či z poslední doby rozsudek ze dne 8. 9. 2011, č. j. 7 As 42/2011 - 67). V nyní projednávané věci sice stěžovatelka nesprávně označila za důvod kasační stížnosti § 103 odst. 1 a) s. ř. s., obsahově však své námitky směřuje proti nezákonnosti předmětného usnesení.

Námitky stěžovatelky napadající postup městského soudu v tom smyslu, že tento soud nesprávně vycházel z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), které nemá precedenční charakter, nejsou důvodné.

V prvé řadě je třeba připomenout sjednocující funkci judikatury zdejšího soudu, která je výslovně zakotvena v ustanovení § 12 s. ř. s. Skutečnost, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze považovat za striktně obecně závazná, neznamená, že by jeho rozhodovací činnost byla bez významu. S ohledem na zákonnou sjednocovací funkci zdejšího soudu je tomu právě naopak, když rozhodnutí rozšířeného senátu jsou povinny respektovat jak jednotlivé senáty zdejšího soudu, tak všechny ostatní senáty krajských soudů, do jejichž rozhodovací činnosti spadá správní soudnictví. Městský soud byl povinen závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu plně respektovat a při přezkumu stěžovatelkou podané žaloby je na danou věc aplikovat.

Dále je nutno připomenout, že právě závěry uvedené v rozhodnutí rozšířeného senátu umožnily v obecné rovině poskytnout soudní ochranu proti nezákonným daňovým kontrolám. Otázka, zda krajské soudy mají ochranu poskytovat v rámci řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení podle § 82 a násl. s. ř. s., nebo v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., byla zodpovězena ve prospěch postupu dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

V souladu s koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy je však žaloba napadající nezákonné zahájení či provádění daňové kontroly přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně nebo k nápravě nezákonného zásahu (§ 85 s. ř. s.), tj. námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Ostatně přesně v těchto intencích stěžovatelka v projednávané věci postupovala, což také ve své žalobě uvedla. Stěžovatelka však nesprávně a v rozporu s dalšími závěry rozšířeného senátu spojila lhůtu k podání žaloby s okamžikem doručení rozhodnutí o námitkách, a to za situace, kdy předmětné rozhodnutí bylo vydáno až cca 3 měsíce po uplynutí lhůty pro jeho vydání.

Řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je subsidiární formou soudní ochrany ve správním soudnictví, která nesměřuje proti jednotlivým rozhodnutím, ale pokrývá širokou škálu tzv. faktických zásahů, a která nastupuje jen v případě, že jiná právní možnost ochrany chybí. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd.; tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči kterým směřují, a ty jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti

se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu.

V řízení o ochraně před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. soud tedy logicky zkoumá jiné skutečnosti, nežli v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. V případě ochrany před nezákonnou daňovou kontrolou není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. Pouze v rámci řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. by se jednalo o žalobu, u které by běh zákonné dvouměsíční lhůty pro její podání byl vždy spojován s okamžikem doručení žalovaného rozhodnutí.

U žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je však situace jiná. Žaloba musí být podle § 84 odst. 1 s. ř. s. podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Objektivní lhůta vztahující se k okamžiku, kdy k tvrzenému nezákonnému zásahu došlo, nebude zpravidla činit potíže. Bude počítána např. od oznámení daňovému subjektu o tom, že bude kontrola provedena (zejména v případě kontroly, která by měla být prováděna po uplynutí lhůty k vyměření či doměření daně) či od sdělení, co bude jejím obsahem (u kontroly nezákonně opakované). Při nedostatku specifikace obsahu kontroly bude lhůta počítána od okamžiku faktického zahájení a vymezení kontroly, při formálně bezvadném vymezení od vybočení ze zákonných mezí v průběhu kontroly. Obecně lze říci, že lhůta bude vždy počítána od okamžiku, kdy došlo k úkonu, který je žalobcem označován za nezákonný.

Oproti tomu je lhůta subjektivní vždy vázána na vědomost žalobce o nezákonném zásahu. Jestliže došlo k vyčerpání jiných prostředků ochrany či nápravy před podáním žaloby, subjektivní lhůtu je třeba vztahovat k vědomosti o vyřízení tohoto prostředku, v daném případě vyřízení námitek. V opačném případě by podání námitek, jejichž jediným smyslem je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka, ztratilo jakýkoliv smysl. Může ovšem nastat i situace, kdy nadřízený pracovník oprávněný k rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka o námitkách rozhodne po uplynutí lhůty pro jejich vyřízení či nerozhodne vůbec. V takovém případě je třeba lhůtu k podání žaloby počítat od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek (srovnej usnesení rozšířeného senátu).

Pokud by se lhůta odvíjela v každém konkrétním případě od okamžiku doručení rozhodnutí o námitce, byl by tím popřen smysl a charakter této ochrany, která nesměřuje proti nezákonným rozhodnutím správních orgánů, ale nastupuje tam, kde se žádná rozhodnutí nevydávají. Negativní vyřízení námitek podaných dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí, neboť jde o prosté sdělení důvodů nevyhovění. Je proto zcela nepřijatelné, aby v případě, že by správní orgán s vyřízením námitek prodléval, byl přesto daňový subjekt nucen před podáním žaloby podle § 82 s. ř. s. vyčkat až do doby doručení rozhodnutí o těchto námitkách. To by totiž v případě liknavosti správních orgánů znamenalo neopodstatněné prodlužování doby, po kterou by musel daňový subjekt nezákonný zásah ze strany správních orgánů snášet. V případě, že by správní orgán rozhodnutí o námitkách vůbec nevydal, okamžik, od kterého by se odvíjela lhůta pro podání žaloby, by tak de facto nikdy nemohl nastat. Daňový subjekt by tak zůstal zcela bez soudní ochrany proti nezákonně prováděné kontrole, neboť nečinnostní žaloba z povahy věci nepřipadá v úvahu.

S ohledem na právní jistotu účastníků řízení je nutno žalobní lhůtu v tomto subsidiárním typu soudní ochrany vázat k jednoznačně stanovenému časovému bodu, od něhož nejpozději

bude možno lhůtu k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu počítat. Nejvyšší správní soud proto nemá žádný racionální důvod odklonit se od závěrů, ke kterým dospěl rozšířený senát a iniciovat tak postup dle ustanovení § 17 s. ř. s. Naopak, v souladu s těmito závěry konstatuje, že za rozhodný okamžik pro počítání subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby je v projednávané věci nutno považovat okamžik, kdy mělo být o uplatněných námitkách účastníka řízení rozhodnuto nejpozději. Pokud tedy městský soud lhůtu k podání předmětné žaloby v daném případě vázal právě na tento okamžik a zjistil, že námitky dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků stěžovatelka podala dne 5. 6. 2008, přičemž žaloba byla podána až dne 29. 12. 2008, pak se skutečně jedná o žalobu podanou po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční subjektivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 9. srpna 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu