

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **A. P. s. r. o.**, zastoupené JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Sokolově** se sídlem Růžové nám. 1629, Sokolov, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2006, č. j. 57 Ca 83/2005 - 22,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2006, č. j. 57 Ca 83/2005 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně se včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2006, č. j. 57 Ca 83/2005 – 22, jímž byla odmítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a současně bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat v provádění opakované kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2001, 2002 a 2003.

Soud dospěl k závěru, že s ohledem na povahu napadeného úkonu není splněna jedna z podmínek řízení, kterou je dodržení lhůty pro podání žaloby, neboť ta musí být podána

dle § 84 odst. 1 s. ř. s. 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.

Žalovaný zahájil u žalobkyně předmětnou daňovou kontrolu dne 22. 9. 2005, její zahájení zaznamenal do protokolu o ústním jednání za účasti jednatele žalobkyně pana J. H. Den zahájení daňové kontroly je okamžikem, kdy se žalobkyně o provedení úkonu, proti němuž brojí, dozvěděla. Posledním dnem lhůty pro podání žaloby tak byl den 22. 11. 2005, který byl dnem pracovním. Žalobkyně však podala žalobu až dne 5. 12. 2005 (jak je zřejmé z poštovního razítka na obálce), podala ji tedy opožděně, soud proto žalobu ve shodě s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl. Soud rovněž uvedl, že vzhledem k odmítnutí žaloby, nebylo možno se ve smyslu § 38 odst. 1 s. ř. s. zabývat tím, zda na základě návrhu žalobkyně na vydání předběžného opatření je třeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící závažnou újmu; soud uvedený návrh zamítl.

Žalobkyně napadla usnesení krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení. Poukázala na to, že žalobu podala včas. Podmínkou úspěšného podání žaloby je vyčerpání opravných prostředků, před správním orgánem, pokud je zvláštní zákon v takovém řízení nabízí k dispozici. Daňový řád umožňuje brojit proti postupu správce daně v rámci daňové kontroly podáním námitek. To žalobkyně také učinila a vyčkala rozhodnutí správce daně o těchto námitkách. Vyrozumění jí bylo doručeno 1. 12. 2005, žalobu podala 5. 12. 2005 a podala ji proto včas. V doplnění kasační stížnosti poté požádala o přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel především z § 85 s. ř. s., podle něhož žalovat přímo nezákonný zásah je možné při splnění předpokládaných podmínek (§ 82 až 84 s. ř. s.) pouze tehdy, pokud ochrana jinými právními prostředky není možná.

Soudní řád správní předně vychází z toho, že ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. Ochrana poskytovaná správními soudy tedy nastoupí teprve poté, co nebylo dosaženo nápravy či ochrany v rámci samotného systému veřejné správy.

Z těchto důvodů stanoví soudní řád správní v § 5, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv jen po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Toto ustanovení má vzhledem ke svému systematickému zařazení obecnou povahu, tj. uplatní se nejen ve vztahu k řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž i ve vztahu k dalším druhům řízení.

Takovým právním prostředkem ochrany nebo nápravy, který má fyzická nebo právnická osoba, která pociťuje, že její práva byla porušena nebo ohrožena, k dispozici v rámci probíhající daňové kontroly jsou dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) námitky.

Žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonné daňové kontrole podle § 82 s. ř. s. je tedy přípustná až poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Jejich využití je tedy předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) 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. Protože daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení (§ 71 zákona č. 500/2004 Sb.), správního řádu. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, publikované ve Sb. NSS pod. č. 735/2006, kde shora uvedené závěry jednoznačně vyjádřil.

Jak je zřejmé z předloženého správního spisu, žalobkyně námitky proti postupu správce daně podala a ten také o nich rozhodl. Předložený správní spis však neobsahuje doklad o doručení tohoto rozhodnutí žalobkyni. Není tak jednoznačně prokázáno, kdy se žalobkyně o výsledku rozhodnutí o námitkách dozvěděla. Tato absence však nemůže jít k její tíži, tvrdí-li, že se o námitkách dozvěděla v okamžiku, kdy písemnost převzal její daňový poradce dne 1. 12. 2005 a své tvrzení také dokládá otiskem razítka daňového poradce Ing. L. K.

Pro úplnost je nutno dodat, že krajský soud ve svém rozhodnutí sice tvrdí, že je „podrobně seznámen“ mj. se shora citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, avšak samo odůvodnění rozhodnutí takovému závěru nijak nenasvědčuje. Ve zmíněném usnesení Nejvyšší správní soud – dokonce v rámci nosných myšlenek, koncentrovaně vyjádřených v právních větách – vyslovil, jednak že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je přípustná teprve po vyčerpání námitek (věta II.), jednak že lhůta pro podání žaloby počíná běžet od okamžiku vyřízení těchto námitek, případně od marného uplynutí lhůty pro jejich vyřízení (věta III.). Z uvedeného může – dokonce i práva neznalý laik – bez jakýchkoliv potíží dovodit, že okamžik, kdy se žalobce o zahájení daňové kontrol dozvěděl, v žádném případě rozhodující pro počátek běhu lhůty není.

Mají-li slova krajského soudu o tom, že je s rozhodnutím „podrobně seznámen“, ale že „se netýkají této či jiné věci, o které by krajský soud rozhodoval“, znamenat, že krajský soud má zato, že názorem Nejvyššího správního soudu se bude řídit jenom tehdy, je-li vysloven v kasačním rozhodnutí v konkrétní věci, jde o názor zcela mylný a naprosto nepřijatelný.

V této souvislosti je na místě připomenout, že jedním z nejzávažnějších deficitů předchozí úpravy správního soudnictví byla neexistence vrcholného orgánu, který by mohl sjednocovat judikaturu soudů, jež podle tehdejší úpravy (v části páté o. s. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2002) ve věcech správního soudnictví jednaly a rozhodovaly. Tato krajně nežádoucí situace – kdy se sice na rozhodování podílelo několik článků soudní soustavy, avšak bez jakéhokoliv instančního propojení (vyjma důchodové agendy) – vedla k rozkolu judikatury mezi jednotlivými soudy, a tedy také ke vzniku jakýchsi „krajských či krajových práv“. Roli sjednotitele proto mnohdy musel přebírat Ústavní soud, který rozhodoval meritorně i ve věcech, jež samy o sobě ústavní rozměr postrádaly; při neexistenci Ústavou předvídaného Nejvyššího správního soudu však takový postup byl zcela nezbytný.

Uvedený nedostatek odstranil s účinností od 1. 1. 2003 až soudní řád správní, jenž po řadě let ignorování ústavního pořádku zřídil Nejvyšší správní soud. Úlohou tohoto soudu není samotné rozhodování o kasačních stížnostech; toto rozhodování je koncipováno jako procesní nástroj ke sjednocení rozhodovací činnosti krajských soudů. To, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci přesahuje rozměr této věci, vyplývá i z jednoznačné formulace § 12. s. ř. s.: *„Nejvyšší správní soud jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených tímto zákonem…“*. Zajišťování jednoty judikatury je úkolem nejen pro samotný Nejvyšší správní soud, ale též pro krajské soudy, byť se každý z nich na dosahování tohoto cíle podílí jiným způsobem: zatímco Nejvyšší správní soud případné rozpory v rozhodovací činnosti krajských soudů svou judikaturou odstraňuje, krajské soudy jsou povinny tuto judikaturu znát a řídit se jí; v žádném případě nemohou zaujímáním protichůdných názorů zakládat nové rozpory v judikatuře, a zvyšovat tím právní nejistotu. Ze samotného § 12 s. ř. s. tedy lze dovodit, že je v něm implicitně vyjádřena povinnost krajského soudu řídit se právním názorem Nejvyššího správního soudu též v obdobných věcech.

I kdyby takového zákonného ustanovení nebylo, přesto by právě učiněný závěr platil; podává se totiž ze systémové povahy soudní soustavy, která má hierarchickou strukturu a jež se vyznačuje také rozdílnými úkoly, které mají její jednotlivé prvky (tedy soudy) plnit. Ostatně neblahý stav před rokem 2003, kdy správní soudnictví tyto atributy postrádalo, byl již popsán výše.

Na věc lze pohlédnout i prostřednictvím principu právní jistoty. Každý potenciální účastník řízení bere při zvažování svých šancí na úspěch v soudním řízení v potaz i dosavadní (především publikovanou) judikaturu; má právo přitom očekávat, že soudy budou v různých případech rozhodovat různě a v obdobných případech obdobně. Tím spíše oprávněně očekává, že krajský soud, který rozhoduje v obdobné věci, v níž již vyslovil svůj názor Nejvyšší správní soud – či dokonce jeho rozšířený senát (jehož názor nemohou nerespektovat ani ostatní senáty tohoto soudu) –, tuto věc posoudí ve shodě s právním názorem Nejvyššího správního soudu. Pokud krajský soud postupuje v rozporu s jeho právním názorem, porušuje tím princip právní jistoty (pro úplnost se výslovně dodává, že tyto úvahy nevylučují možnost vývoje právních názorů uvnitř samotného Nejvyššího správního soudu, a nezabývají se ani vazbami na judikaturu Ústavního soudu).

Krajský soud tedy je vázán právním názorem nejen tehdy, vyslovil-li jej Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozhodnutí v konkrétní věci, ale je povinen se jím řídit i při rozhodování v obdobných věcech.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud nesprávně zodpověděl právní otázku výkladu okamžiku, od níž počíná běžet lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu, když za takový okamžik považoval zahájení daňové kontroly, a proto k podané kasační stížnosti bylo napadené usnesení zrušeno a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Za situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl o věci samé, nerozhodoval již zvláště o návrhu na přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud 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** žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu