



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Vladimíra Doležala a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Hradecká pekárna, s. r. o.**, se sídlem Bieblova 849/10, Hradec Králové – Slezské Předměstí, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov - Latrán, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královehradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové – Pražské Předměstí, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 8. 2019, čj. 31 Af 55/2018 - 133,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností žalobkyně napadla usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 8. 2019, čj. 31 Af 55/2018 - 133, kterým byla pro opožděnost odmítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Ten měl podle žalobkyně spočívat v tom, že žalovaný neukončil podle § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, proces dokazování zpracováním úředního záznamu, obsahujícího vše, co bylo předmětem dokazování v daňové kontrole zahájené dne 27. 11. 2015 a ukončené projednáním zprávy o daňové kontrole dne 7. 11. 2017, včetně určení, které skutečnosti považuje žalovaný za prokázané a na základě kterých důkazních prostředků. Žalobou se žalobkyně domáhala nejen určení uvedeného nezákonného zásahu, ale také uložení povinnosti k odstranění jeho následků.

[2] Podle krajského soudu nedodržela žalobkyně subjektivní dvouměsíční lhůtu pro podání zásahové žaloby, když o ukončení daňové kontroly bez sepsání žádaného

záznamu se dozvěděla dne 7. 1. 2017 a žalobu podala až dne 5. 11. 2018. Na tomto závěru podle krajského soudu nemůže změnit nic ani to, že žalobkyně podala stížnost proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádala prošetření způsobu vyřízení této stížnosti u Odvolacího finančního ředitelství. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, totiž není podání této stížnosti, ani žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy, jak jej má na mysli § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Byť se tedy žalobkyně při podání stížnosti nepochybně řídila předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, která byla odlišná, mohla a měla se dozvědět o právním závěru vyjádřeného uvedeným rozsudkem rozšířeného senátu, který byl publikován v č. 3/2018 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Jestliže přesto podala žalobu nikoli s přiměřeným časovým odstupem od vydání tohoto rozsudku, nýbrž více než rok po té, je taková žaloba opožděná a bylo nutné ji odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud se také neztotožnil s hodnocením žalobkyně o tom, že tvrzený zásah je nutno hodnotit jako trvajících, neboť ten byl ukončen dne 7. 11. 2017 sdělením žalovaného o tom, že žádaný úřední záznam sepsán nebude. Ostatní žalobkyní nařikávané skutečnosti jsou jen tvrzeným důsledkem žalovaného zásahu.

[3] Žalobkyně kasační stížností navrhovala zrušení usnesení krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Namítala, že krajský soud přiznal rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42 k její tíži retroaktivní účinky nového výkladu, rozhodného pro stanovení běhu lhůty pro podání žaloby. Svůj postup, navazující na datum nezákonného zásahu dne 5. 12. 2017 přitom žalobkyně podřídila tehdy aktuálnímu výkladu podmínek, vycházejících z tehdy existující a dostupné judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle zveřejněné části rejstříku Nejvyššího správního soudu byl předmětný rozsudek vypraven účastníkům až dne 18. 12. 2017. Do té doby tedy nebyl znám. Přitom v tento den již probíhalo stížnostní řízení, důvodně považované za správné, umožňující následné posouzení věci soudními orgány. Žalobkyně v této souvislosti odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, čj. 5 Afs 342/2017.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze deklaroval souhlas se závěry krajského soudu.

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[6] Kasační stížnost napadala výhradně právní posouzení, týkající se včasnosti podání žaloby ve vazbě na změnu dosavadní judikatury. Jde tedy o namítanou nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Sporné přitom nebyly základní hodnocené procesní skutečnosti, a to: existence judikatorních závěrů o tom, že podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu představuje jiný právní prostředek ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., které byly změněny teprve

uváděným rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 58/2017 - 42 (publikován pod č. 3686/2018 S. NSS); skončení daňové kontroly u žalobkyně dne 7. 11. 2017 a následné podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu a to, že k podání později odmítnuté žaloby došlo dne 5. 11. 2018. Byť to žalobkyně v kasační stížnosti již neuváděla, je z její žaloby patrné tvrzení, že žalovaný hodnotil stížnost na svůj postup podle § 261 daňového řádu jako nedůvodnou písemností ze dne 12. 2. 2018 a Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobkyni o vyřízení její žádosti sdělením, doručeným žalobkyni dne 4. 9. 2018. Ze spisu krajského soudu (konkrétně z příloh žaloby) pak Nejvyšší správní soud zjistil, že stížnost žalobkyně na postup žalovaného je datována dnem 12. 12. 2017 a byla žalovanému doručena dne 15. 12. 2017 a že žádost o prošetření postupu žalovaného byla datována dnem 12. 7. 2018 a byla Odvolacímu finančnímu ředitelství doručena dne 20. 7. 2018. Nejvyšší správní soud proto z těchto skutečností také vycházel.

[7] Pro posouzení věci je zásadní, že subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby činí podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. dva měsíce. Jestliže tedy žalobkyně poté, co již byl zveřejněn rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 58/2017 - 42, s podáním žaloby otálela déle, než tuto dobu, nelze její žalobu hodnotit jako včasnou. Závěry krajského soudu jsou tedy správné.

[8] V této souvislosti je zřejmé, že se nejedná o zpětnou aplikaci judikatorního odklonu krajským soudem v důsledku sjednocovací činnosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jak se mylně žalobkyně domnívá. Použitým výkladem nedošlo k ztrátě přístupu žalobkyně k soudu, tím, že by jednala v důvěře ve stávající judikaturu (srov. V. část odůvodnění výše uváděného rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42 s názvem *Temporální účinky*, příp. zde také citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, čj. 2 As 34/2009 - 65). Lhůtu pro přístup k soudu měla žalobkyně zachovánu v dostatečném (zákonem, stanoveném) rozsahu i po vyřízení stížnosti žalovaným. V této souvislosti je třeba si uvědomit, že rozsudek rozšířeného senátu se nezabýval stavěním lhůty pro ochranu či nápravu jinými prostředky prostřednictvím následné žádosti o prošetření vyřízení stížnosti správcem daně, adresované jeho nadřízenému orgánu. Hodnotil jen význam stížnosti podle § 261 daňového řádu či podle § 175 správního řádu, podávané přímo správci daně, zde tedy žalovanému. Pokud byla žalobkyně vyrozuměna o vyřízení stížnosti dne 12. 2. 2018, pak jí nic nebránilo v tom, aby se nejpozději dne 12. 4. 2018 domáhala ochrany před tvrzeným zásahem podáním žaloby. Namísto toho žalobkyně teprve dne 12. 7., spíše až dne 20. 7. 2018, tedy po více než pěti měsících jen žádala dozorový orgán žalovaného, aby způsob vyřízení její stížnosti prošetřil.

[9] Je také nutné připomenout, že změna judikatury představuje změnu soudy prováděného výkladu stále stejného práva. Nejde tedy o zpětnou účinnost práva, ale o možnou změnu jeho použití, která je i podle odůvodnění zmíněného rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42 nezbytná pro dynamiku vývoje judikatury. K tomu někdy dochází i ve vztahu k významným institutům procesního a méně často i hmotného práva. Sama o sobě však tato změna nemůže zpochybnit již vydaná rozhodnutí a jejich účinky. V projednávané věci přitom před zdůrazňovanou změnou nejen nebylo vydáno žádné rozhodnutí, ale nebylo ani zahájeno řízení, jež by k vydání takového rozhodnutí směřovalo. Proto by bylo absurdní, aby bylo vyslyšeno přání žalobkyně respektovat předchozí aplikační praxi i pro

situaci, která měla po této praxe teprve v budoucnu nastat. I kdyby soud vycházel ze stavění subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby stížností podle § 261 daňového řádu, která byla podána ještě před vydáním rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42, začal by nový běh této lhůty po vydání tohoto rozsudku. Přijetí argumentace žalobkyně by znamenalo, že i po změně aplikační praxe by soud stále vykládal § 85 s. ř. s. tak, jako by k žádné změně nedošlo, přestože byly zjevně splněny temporální podmínky pro použití závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího soudu. Ty byly přitom vysloveny právě pro sjednocení aplikační praxe (viz bod [53] rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42). Určení lhůty pro podání zásahové žaloby, která není jen deklaratorní, by tak v podstatě nadále bylo jen v dispozici žalobkyně (viz také bod [42] rozsudku čj. 1 Afs 58/2017 - 42). Daňový řád totiž pro podání stížnosti, ani žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení lhůtu nestanoví. Takový výklad je zjevně neudržitelný, neboť popírá smysl zákonem upravených žalobních lhůt.

[10] Z uvedeného je tedy zřejmé, že usnesení krajského soudu je správné a netrpí vytýkanou vadou nezákonnosti. Proto Nejvyšší správní soud výrokem I. kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.

[11] Výroky II. a III. o náhradě nákladů řízení se opírají o § 60 odst. 1 větu první 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. Žalobkyně ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 7. května 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu