

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 423/2008 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou 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.“ nebo „soudní řád správní“). Nezákonný zásah stěžovatelka spatřovala v provádění daňové kontroly spotřební daně za rok 2004 po uplynutí prekluzivní lhůty.

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 a dostupného 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 prostředku stanoveného právním řádem daňovému subjektu k jeho ochraně. Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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. Přestože stěžovatelka využila institutu námitek jako prostředku ochrany a námitku dne 5. 6. 2008 uplatnila, žalobu podala až dne 29. 12. 2008, tj. mimo lhůtu pro její podání. Lhůta pro podání žaloby totiž začala běžet dnem, kdy mělo být o námitkách rozhodnuto, přičemž za tento den městský soud považoval den 5. 7. 2008, nejpozději však den 4. 8. 2008, v případě prodloužení lhůty pro rozhodnutí o námitkách ve smyslu Pokynu Ministerstva financí č. D-308.

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. 17851/08-176400-031, 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 městský soud se svým postupem dopustil odepření jejího přístupu k soudní ochraně.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost z důvodů v ní uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka jako důvod podání kasační stížnosti uvedla důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné nejdříve 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, všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). 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 písm. a) s. ř. s., obsahově však své námitky směřuje proti argumentaci vedoucí k odmítnutí žaloby. Proto lze jí uvedený důvod podřadit pod důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., který v sobě zahrnuje jak nezákonnost samotného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, tak i procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. S ohledem na právě uvedené nic nebrání zdejšímu soudu, aby předmětnou kasační stížnost věcně projednal.

V případě žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu je třeba nejprve zkoumat, zda jde pojmově o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a teprve je-li tomu tak, lze zkoumat podmínky přípustnosti takové žaloby s ohledem na § 85 s. ř. s. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. V souladu s koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy je však taková žaloba přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně nebo k nápravě nezákonného zásahu (§ 85 s. ř. s.). Otázkou, co je takovým prostředkem v případě nezákonně prováděné daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud zabýval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, z něhož městský soud správně vycházel. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Městský soud tak správně vyhodnotil přípustnost předmětné žaloby, neboť ta směřovala proti zásahu, který stěžovatelka spatřovala v provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž rovněž uplatnila dostupný právní prostředek stanovený podle zákona k její ochraně nebo k nápravě nezákonného zásahu.

Podstatou sporu v dané věci však je posouzení otázky včasnosti podání předmětné žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu u městského soudu, tj. posouzení, zda v daném případě byla žaloba podána v zákonné subjektivní lhůtě podle § 84 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se v citovaném usnesení závazně vyjádřil rovněž k otázce, od kterého okamžiku začíná plynout lhůta k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení stanovená v § 84 s. ř. s. Uvedl, že při počítání běhu lhůty pro podání této žaloby je nutno objektivní lhůtu vztahovat k okamžiku, kdy k tvrzenému zásahu došlo, subjektivní lhůtu k vědomosti o vyřízení námitek, přičemž žalobní legitimace je dána jen za situace, kdy využití institutu námitek nevedlo k ochraně či nápravě. Okamžikem doručení rozhodnutí o vyřízení námitek podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt totiž dozví o tom, že mu ochrana poskytnuta nebyla, a tento okamžik je skutečností určující počátek subjektivní lhůty. Rozšířený senát se ve zmiňovaném usnesení v souvislosti s uvedeným zabýval rovněž tím, že „*může ovšem*

nastat i situace, kdy nadřízený pracovník oprávněný k rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka o námitkách nerozhodne vůbec, či učiní opatření, které ve skutečnosti vyhověním námitkám není, nebo je s vyřízením námitek v takovém prodlení, že lze důvodně pochybovat o tom, že nápravu provede. V takovém případě je třeba lhůtu k podání žaloby počítat od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek." Z těchto závěrů vycházel i městský soud v napadeném usnesení a žalobu shledal opožděnou, neboť stěžovatelka ji podala více jak dva měsíce po té, kdy měl správní orgán nejpozději o jejích námitkách rozhodnout. Stěžovatelka však v kasační stížnosti namítá, že v daném případě je nutno subjektivní lhůtu k podání předmětné žaloby odvíjet ode dne doručení rozhodnutí správního orgánu o jejích námitkách. Nejvyšší správní soud věc posoudil a ztotožnil se se závěry městského soudu.

Ustanovení § 84 s. ř. s. stanoví subjektivní dvouměsíční lhůtu k podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu. Vzhledem k tomu, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyložil ustanovení § 85 s. ř. s. tak, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je přípustná až po marném vyčerpání jiného právního prostředku ochrany, kterým je podání námitek podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, byl rozšířený senát rovněž nucen se s ohledem na ustanovení § 84 s. ř. s. vyjádřit také k tomu, od kterého okamžiku začne plynout subjektivní lhůta k podání žaloby, vyčerpá-li žalobce tento jiný právní prostředek ochrany. Se zřetelem na požadavky právní jistoty bylo nutno stanovit pro každý jednotlivý případ objektivní a jednoznačná kritéria, od kterého okamžiku se tato lhůta bude odvíjet. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že při počítání běhu předmětné lhůty je nutno subjektivní lhůtu vztahovat k vědomosti o vyřízení námitek, přičemž žalobní legitimace je dána jen za situace, kdy užití námitek nevedlo k ochraně či nápravě. Okamžikem doručení rozhodnutí o vyřízení námitek podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se totiž daňový subjekt dozví o tom, že mu ochrana poskytnuta nebyla. Tento okamžik je potom skutečností určující počátek lhůty. Nicméně v případě, že k vypořádání námitky nedojde včas či vůbec, je nutno za takový objektivně a jednoznačně stanovený okamžik, od něhož se bude lhůta k podání žaloby odvíjet, považovat okamžik, kdy mělo být nejpozději o předmětné námitce rozhodnuto. V tento okamžik může mít každý daňový subjekt s jistotou za to, že správní orgán tvrzený nezákonný zásah žádným způsobem nenapravil.

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.

K námitce stěžovatelky, že výhradní aplikace zmíněného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla v dané věci zcela bez příčiny a že judikatura obecných soudů není v České republice pramenem práva, zdejší soud konstatuje, že přestože lze stěžovatelce přisvědčit, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze mít za formální pramen práva, nelze však pominout sjednocující funkci judikatury zdejšího soudu ve správním soudnictví, která je výslovně zakotvena v § 12 s. ř. s. Skutečnost, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze považovat za striktně obecně závazná, neznamená, že by jeho rozhodovací činnost byla normativně bez významu. S ohledem na právě uvedené je nutno konstatovat, že městský soud byl povinen závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu plně respektovat a při přezkumu správní žaloby je aplikovat, pokud zcela správně usoudil, že na nyní posuzovanou věc plně dopadají.

Nejvyšší správní soud se ze všech výše uvedených důvodů ztotožňuje se závěry městského soudu, který shledal, že předmětná žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu byla podána opožděně. Kasačním námitkám stěžovatelky proto nepřisvědčil. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je povinen podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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 podle obsahu spisu 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