



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **GLOBAL HOLDING, a. s.**, se sídlem Praha 1, Biskupský dvůr 2095/8, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 4. 11. 2013, č. j. 8 A 90/2013 – 21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného usnesení městského soudu, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti namítanému nezákonnému zásahu žalovaného, který měl spočívat v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Stěžovatel se domáhal, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2011, který byl u něj zahájen výzvou ze dne 15. 11. 2011, č. j. 181717/11/178913506811, a ukončen dne 9. 1. 2012 protokolem č. j. 2575/12/178932505054, byl nezákonným zásahem, a zároveň, aby soud určil, že daňová kontrola ve věci téže daně, která byla zahájena dne 9. 1. 2012 protokolem č. j. 2575/12/178932505054 a ukončena dne 25. 4. 2013 protokolem č. j. 2130553/13/2001-

05402-104135, byla nezákonným zásahem. Městský soud žalobu odmítl s poukazem na ust. § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť dospěl k závěru o její opožděnosti.

Městský soud vyšel z toho, že v inkriminované věci je nesporné, že namítaná výzva ze dne 15. 11. 2011, již byl zahájen postup k odstranění pochybností, byla doručena tehdejšímu zástupci stěžovatele Ing. A. K. dne 21. 11. 2011. Daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 9. 1. 2012, který byl též den předán stěžovateli. Dne 8. 3. 2012 podal stěžovatel stížnost č. 1 proti postupu správce daně, v níž napadl nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností a stížnost č. 2 proti postupu správce daně, v níž napadl postup správce daně při zahajování daňové kontroly. Obě stížnosti shledal správce daně nedůvodnými, a to úkonem ze dne 4. 4. 2012, č. j. 93974/12/178913506811 a ze dne 17. 3. 2012, č. j. 84369/12/178930506078. Byla-li tedy žaloba podána dne 11. 6. 2013, byla podána opožděně, neboť lhůta pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. počala běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek správcem daně a marně uplynula dne 17. 5. 2012, resp. 4. 6. 2012.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., namítá tedy nezákonnost odmítnutí žaloby.

Stěžovatel se domnívá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, jestliže napadené rozhodnutí opřel o usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. Je toho názoru, že městský soud nezohlednil pozdější judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejm. rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, dle kterého je *„od daňové kontroly stížené nezákonností již od jejího zahájení, třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (...), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (...). Vliv nezákonného postupu (...) na zákonnost daňové kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly.“*

Dle stěžovatele bylo tak na místě posoudit, zda jím uplatněné žalobní námitky způsobovaly nezákonnost celého postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly, a pak by byl postup městského soudu správný, či zda absence pochybností ve výzvě zahajující postup k odstranění pochybností/absence přetrvávajících pochybností při zahájení daňové kontroly byla jen jednou z nezákonností, u které bylo třeba zkoumat vliv na postup jako celek a lhůta pro podání žaloby se tak měla odvíjet od konce postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly.

Stěžovatel následně poukazuje na šest rozsudků Nejvyššího správního soudu, konkrétně na jejich pasáže ohledně výzev zahajujících vytýkácí řízení, v nichž poukazuje na roztržičnost závěrů v situaci, kdy tyto výzvy nebyly obsahově zcela v souladu se zákonem. Stěžovatel se proto domnívá, že soud neměl žalobu odmítnout, aniž by předem uvážil, zda vady popsané v žalobě způsobily nezákonnost celého postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly již od počátku, nebo zda byly pouze jednou z nezákonností, u níž bylo nutno vážit vliv na celkový výsledek. Pokud vady zahájení postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly nezpůsobily nezákonnost těchto postupů od samého počátku, bylo nutno vliv nezákonnosti zkoumat až v návaznosti na výsledek. V takovém

pokračování

případě by lhůta pro podání žaloby běžela až od vydání platebního výměru na předmětnou daň dne 13. 5. 2013 a žaloba by byla podána včas.

Stěžovatel závěrem toliko upozorňuje, že daňová kontrola byla ukončena bez nálezu a byl verifikován způsob stanovení daňové povinnosti navržený stěžovatelem. Stěžovatel tudíž nemohl brojit proti nezákonné výzvě zahajující postup k odstranění pochybností/daňovou kontrolu v odvolání ani ve správní žalobě proti rozhodnutí; zásahová žaloba je tak jediným prostředkem jak prověřit, zda došlo k nesprávnému úřednímu postupu správce daně.

Stěžovatel doplnil kasační stížnost odkazem na rozsudek městského soudu ze dne 15. 1. 2014, č. j. 3 A 58/2013-46, který připojil. Uvedl, že městský soud v něm řešil typově shodný případ, přičemž za rozhodný okamžik pro běh lhůty k podání žaloby označil ukončení zásahu, neboť žalován byl zásah jako celek; městský soud tuto žalobu proto věcně projednal. Stěžovatel dále považoval za potřebné vypořádat se s požadavky nově vznesenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013, podle něhož je před podáním žaloby na nezákonný zásah třeba využít nejen stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu č. 280/2009 Sb., ale i podnětu k přešetření stížnosti k nadřízenému orgánu podle odst. 6 téhož ustanovení. Stěžovatel sice tohoto postupu nevyužil, ale v průběhu řízení opakovaně podával podněty proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu, v jejichž rámci by nadřízený správní orgán jistě zasáhl, pokud by při přezkoumání postupu správce daně zjistil jakýkoliv jeho nezákonný postup. Připomíná, že i zde Nejvyšší správní soud při změně dosavadní judikatury nepostupoval cestou předpokládanou § 17 s. ř. s. a navrhuje, aby kasační soud za předpokladu, že by chtěl stěžovateli vytykat nevyčerpání postupu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, tuto věc předložil rozšířenému senátu.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný vyjádřil své přesvědčení o správnosti závěrů městského soudu o opožděnosti podané žaloby. Zdůraznil, že lhůta pro podání žaloby počala stěžovateli běžet ode dne, kdy se dozvěděl o zásahu, který byl dle jeho názoru nezákonným, což bylo v tomto případě dne, kdy došlo k doručení výzvy k odstranění pochybností (21. 11. 2011) resp. dne, kdy se stěžovatel dozvěděl o vyřízení uplatněného opravného prostředku (stížnosti). Žalovaný se tak neztotožnil se závěrem stěžovatele, že lhůta pro podání žaloby se odvíjí až od vydání rozhodnutí o stanovení daně. Na základě těchto důvodů navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, č. 625/2005 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Otázkou, kterou je tak nutno posoudit, je pouze naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby, aniž by se soud mohl zabývat meritem věci.

V nyní projednávané věci se stěžovatel žalobou domáhal určení, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola ve věci daně z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2011, byly nezákonnými zásahy. Městský soud žalobu odmítl pro nedodržení dvouměsíční subjektivní lhůty pro podání žaloby. Pro tuto věc je tedy zásadní otázkou posouzení počátku běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby, jíž se žalobce domáhá deklarace, že jím naříkané zásahy byly nezákonné.

Podle ust. § 82 s. ř. s. se *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 zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

Podle ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. *musí být žaloba 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 ust. § 85 s. ř. s. je však *žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

Ze shora uvedeného plyne, že obecně počíná subjektivní lhůta běžet ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 5 Aps 5/2010 – 293 dovodil, že *„[r]ozhodující je přitom znalost žalobce o skutkových okolnostech, z nichž vyplývá konání či nekonání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah. Okamžik, kdy žalobce nabyl přesvědčení o tom, že předmětné konání či nekonání správního orgánu naplňuje veškeré znaky nezákonného zásahu definované v § 82 s. ř. s., není pro běh této lhůty rozhodný.“*

V nyní projednávané věci se stěžovatel o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah, dozvěděl, pokud jde o zahájení postupu k odstranění pochybností dne, 21. 11. 2011, kdy mu byla prostřednictvím jeho tehdejšího zástupce doručena výzva k zahájení tohoto postupu a pokud jde o daňovou kontrolu dne 9. 1. 2012, kdy převzal protokol o jejím zahájení. Tyto skutečnosti jsou mezi stranami nesporné, ostatně o doručení svědčí i skutečnost, že proti nim stěžovatel podal stížnosti.

V tom je také zásadní odlišnost od věci posuzované městským soudem pod sp. zn. 3 A 58/2013. Tam byl předmětem řízení postup k odstranění pochybností, a jak plyne z předloženého rozsudku, shodný stěžovatel v žalobě tento postup označil za

pokračování

nezákonný nejen pro nedostatek relevantních pochybností obsažených ve výzvě (jako v tomto případě), ale také proto, že byl prováděn po dobu delší, než je přípustná. Rozhodující proto není, zda je v žalobě uvedeno, že zásah byl ukončen, ale z jakých důvodů považuje žalobce zásah za nezákonný a k jakému časovému bodu lze tuto tvrzenou nezákonnost ukotvit. Ve věci nyní řešené proto není pro běh lhůty podstatné, že stěžovatel v žalobě konstatoval zahájení i ukončení úkonů, které považoval za nezákonné zásahy, ale skutečnost, jak vymezil, v čem jejich nezákonnost spatřuje. Spojil-li ji s nedostatkem důvodů pro zahájení postupu či kontroly, není rozhodné, zda a kdy byly úkony ukončeny.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné předeslat, že možnost formulovat v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem i deklaratorní výrok určující, že zásah, který už pominul, byl nezákonný, byla do právního řádu včleněna až novelou soudního řádu správního zákonem č. 303/2011 Sb., s účinností od 1. 1. 2012. Od tohoto data tak § 82 s. ř. s. nevyžaduje trvání zásahu nebo jeho důsledků jako jednu z podmínek žalobní legitimace. Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 12. 9. 2012, č. j. 1 Aps 6/2012 - 5, poukázal na důvodovou zprávu a vyslovil, že „podle důvodové zprávy k zákonu č. 303/2011 Sb. má nová právní úprava řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu zajistit vyšší standard ochrany tím, že umožní fyzickým a právnickým osobám domáhat se deklarování nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu tehdy, pokud již zásah ani jeho důsledky netrvají a nebrozí jeho opakování. I pouhé konstatování nezákonnosti zásahu může být podle zákonodárce pro občany velmi důležité, neboť u veřejnosti posiluje důvěru v právní stát a napomáhá kultivovat činnost orgánů veřejné správy. Z hlediska odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, má nová právní úprava zásahové žaloby především významný psychologický efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb., není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti předmětného zásahu soudem. Rozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, neuspokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného (srov. sněmovní tisk č. 319/0, 6. volební období, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz).“ V této souvislosti se Nejvyšší správní soud vyslovil též k možnosti domáhat se deklarace nezákonného zásahu i v případech, které nastaly ještě před účinností předmětné novely. V rozsudku ze dne 12. 9. 2012, č. j. 1 Aps 6/2012 - 29, Nejvyšší správní soud dovodil, že deklarace nezákonnosti takového zásahu se lze domáhat pouze v případě, že ke dni podání žaloby ještě neuplynula objektivní dvouletá lhůta stanovená v § 84 odst. 1 s. ř. s., přičemž subjektivní lhůtu nutno spojovat nejdříve s datem účinnosti předmětné právní úpravy, tedy s datem 1. 1. 2012.

K počátku subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby, již se žalobce domáhá soudní ochrany před nezákonným zásahem, který spatřuje v daňové kontrole, se vyjádřil též rozšířený senát zdejšího soudu. Ten v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, dospěl k závěru, že subjektivní lhůta pro podání žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek, popř. od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek. V této souvislosti je nutno poznamenat, že se tento závěr

uplatní též při podání žaloby, již se žalobce domáhá soudní ochrany před nezákonným zásahem, jenž spatřuje v postupu k odstranění pochybností podle daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., dále jen „daňový řád“). Oproti vytýkácímu řízení podle § 43 dřívější právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), které bylo tímto institutem nahrazeno a proti kterému nebylo lze brojit zásahovou žalobou, je situace u postupu k odstranění pochybností odlišná. Oproti předešlé právní úpravě zavedl nový daňový řád možný odlišný postup jeho ukončení, a to přechod do daňové kontroly. Právě v tomto bodě došlo ke změně dřívější zákonné úpravy; předchozí právní úprava totiž umožňovala správci daně ukončit proces vytýkácího řízení vždy pouze vydáním rozhodnutí o dani. Proto oproti předchozí právní úpravě, kde bylo lze brojit proti vadám vytýkácího řízení pouze prostřednictvím žaloby proti konečnému rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně, příp. nečinností žalobou, jako prostředkem proti účelově prodlužovanému vytýkácímu řízení, lze proti postupu k odstranění pochybností brojit též žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Touto skutečností se již zdejší soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, přičemž vyslovil závěr, že pro tato řízení lze použít především judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu, které se zabývaly možností soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (zejm. shora uvedené usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110). Při posuzování subjektivní lhůty v nyní projednávané věci vyšel městský soud z právě uvedeného rozhodnutí.

Rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, bylo ale vydáno v době, kdy soudní řád správní upravoval pouze zásahovou žalobu, kterou se žalobce mohl domáhat ochrany před trvajícím nezákonným zásahem správního orgánu v případě přetrvávaly-li jeho důsledky, nebo hrozilo-li jeho opakování. Až novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb. byla do soudního řádu správního včleněna možnost žalobce v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem formulovat deklaratorní petit a domáhat se určení, že zásah, který již pominul, byl nezákonný. Pro přípustnost této žaloby byly ale zvolněny podmínky; pro její podání není nutné předchozí vyčerpání jiných opravných prostředků. Zcela logicky lze tedy konstatovat, že v případě nevyužití opravného prostředku započne subjektivní lhůta pro podání žaloby běžet podle obecného pravidla, tudíž okamžikem vědomosti žalobce o nezákonném zásahu. Jiná situace však nastane v případě, že žalobce před podáním žaloby využije jiné prostředky procesní ochrany, ačkoli jej taková povinnost netíží. V této situaci tak vyvstává otázka, zda lze aplikovat závěry shora citovaného usnesení rovněž na posledně uvedený případ.

Za prvé nutno uvést, že nový daňový řád již nadále neupravuje námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, od jejichž vyřízení se odvíjí počátek lhůty pro podání žaloby v rozhodnutí rozšířeného senátu. Opravným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u postupu k odstranění pochybností, tak u daňové kontroly, je podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu stížnost. Tato stížnost má sice subsidiární charakter – lze ji využít pouze tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek

pokračování

ochrany než stížnost, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno. Zdejší soud se již vyjádřil, že uvedená stížnost má v ohledech, které jsou rozhodné pro její kvalifikování jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., obdobný charakter jako námitky podle zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25). Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že i když samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo i u zmíněných námitek), z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně, proti němuž má poskytovat ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu tohoto postupu. Smyslem stížnosti je totiž operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno jí je faktickým úkonem; při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů – nelze jej považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Podání takové stížnosti po ukončení naříkaného postupu je tak bezpředmětné.

Za situace, kdy existuje v dispozici daňového subjektu možnost podat opravný prostředek, na jehož základě může být operativně zjednána náprava, nelze daňovému subjektu ve využití takového způsobu procesní obrany bránit. Bylo-li by i v takovém případě trváno na obecném pravidlu pro počátek běhu subjektivní lhůty, mohl by se daňový subjekt pouze proto, že se snažil situaci řešit prostředkem, jenž mu skýtá právní řád, ocitnout v situaci, že by mu již uplynula lhůta pro podání zásahové žaloby. Tento závěr by znamenal popření obecné zásady subsidiarity soudního přezkumu a s ní souvisejícího principu minimalizace zásahů soudů do správního (daňového) řízení, kterými je ovládáno správní soudnictví (§ 5 s. ř. s.) a které umožňují, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví. Byl-li tedy v průběhu postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly podán opravný prostředek (stížnost) proti zásahu, jenž považuje daňový subjekt za nezákonný, přičemž tento opravný prostředek je způsobilý sjednat nápravu, nutno za skutečnost určující počátek lhůty k podání zásahové žaloby považovat až vědomost daňového subjektu o vyřízení tohoto opravného prostředku; samozřejmě pouze pro případ, že jeho užití nevedlo k ochraně či nápravě vadného stavu. Lze tak uzavřít, že v případě, je-li před podáním žaloby uplatněn opravný prostředek, lze aplikovat závěry vyslovené rozšířeným senátem v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110.

Pokud jde o nyní projednávanou věc, stěžovatel se domáhal určení, že jím naříkané postupy byly nezákonnými zásahy. První nezákonný zásah spatřoval stěžovatel v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností, a to v důsledku nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2011 (doručena dne 21. 11. 2011). Postup k odstranění pochybností byl ukončen protokolem ze dne 9. 1. 2012. Dne 8. 3. 2012 podal stěžovatel proti tomuto postupu stížnost, v níž napadal, stejně jako v žalobě, nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností. Tato stížnost byla vyřízena dne 4. 4. 2012, písemností č. j. 93974/12/178913506811, tak, že ji správce daně shledal nedůvodnou. Druhý nezákonný zásah spatřoval stěžovatel v nezákonném zahájení daňové kontroly protokolem ze dne 9. 1. 2012 zejména proto, že byl nezákonně zahájen postup k odstranění pochybností. Stěžovatel neobdržel od správce daně žádné sdělení, kterým by jej seznámil s výsledkem postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu, a tudíž postup k odstranění pochybností nebyl řádně ukončen a rovněž důvody daňové kontroly nebyly omezeny pouze na důvody, pro které správce daně shledal

za potřebné pokračovat v dokazování podle § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť byly vymezeny toliko obecně. Proti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly podal stěžovatel dne 8. 3. 2012 stížnost, která byla s negativním výsledkem vyřízena dne 17. 3. 2012, písemností č. j. 84369/12/178930506078.

Zdejší soud není v průběhu tohoto řízení oprávněn hodnotit ani zákonnost výzvy k odstranění pochybností ani zákonnost samotného zahájení daňové kontroly, neboť, jak bylo shora uvedeno, předmětem posouzení v tomto řízení je toliko závěr městského soudu o opožděnosti podané žaloby. Nelze proto akceptovat odkazy stěžovatele, jimiž namítá rozpory v judikatuře Nejvyššího správního soudu ve věci dopadu pochybení u výzvy zahajující vytýkáci řízení na výsledek řízení, neboť právní názory vyslovené v těchto rozhodnutích nemají význam pro nyní posuzovaný případ. Kasační stížností se stěžovatel nicméně snaží docílit toho, aby byl počátek lhůty k podání žaloby posuzován až od ukončení postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly, neboť dle jeho názoru je nutno posoudit, zda jím namítané nezákonnosti při zahájení uvedených postupů nejsou pouze jednou z nezákonností, u které je třeba zkoumat vliv na postup jako celek. Tento svůj názor podepřel stěžovatel rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, z nějž citoval pasáž: *„Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly.“*

Zdejší soud nemá důvod odchýlit se od závěrů osmého senátu, nicméně musí uvést, že stěžovatel uvedený odstavec vytrhl z celkového kontextu citovaného rozsudku. Zdejší soud se však nedomnívá, že z uvedené citace lze dovozovat závěr stěžovatele, že by se měla lhůta k podání žaloby odvíjet od ukončení postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly. Zdejší soud se již mnohokrát vyjádřil, že nezákonným zásahem může být buď daňová kontrola jako celek, nebo i jen některý úkon či úkony správce daně, jež ve svém souhrnu představují nezákonný zásah. Nutno ale upozornit, že subjektivní lhůta se nadále i u těchto úkonů odvíjí od vědomosti daňového subjektu o jejich uskutečnění, a nikoliv od ukončení daňové kontroly (§ 84 odst. 1 s. ř. s.). Upozornit je třeba rovněž na to, že hned z dalšího odstavce stěžovatelem uvedeného rozsudku osmého senátu plyne, že ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za kumulativního splnění podmínek nastíněných v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS. Těmito podmínkami jsou: *„Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Zdejší soud podotýká, že s ohledem na shora zmiňovanou novelu s. ř. s. zákonem č. 303/2011 Sb., není aktuální podmínka trvání či opakování zásahu (č. 6.) v případě žaloby, již se žalobce domáhá deklarace nezákonného

pokračování

zásahu. Stěžovatel nicméně žádný jiný zásah, kromě shora uvedeného zahájení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly, neuváděl, proto za něj nelze domýšlet další „zásahy“, které by bylo potřebné posuzovat v jejich souhrnu a dovodit tak jiný počátek běhu subjektivní lhůty, než od okamžiku, kdy se stěžovatel dozvěděl právě o těchto úkonech. Pravdivé není ani tvrzení stěžovatele, že se proti těmto postupům nemohl bránit jiným způsobem, když mu nic nebránilo po vyčerpání opravného prostředku, jímž byla stížnost podle § 261 d. ř., podat žádost k prošetření vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 d. ř. (srov. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25) a v případě neúspěchu podat zásahovou žalobu, jíž se mohl domáhat ochrany před trvajícím nezákonným zásahem. Výtky vznesené stěžovatelem vůči tomuto rozsudku však nejsou podstatné, neboť argumentace tohoto soudu nestojí na opomenutí označeného prostředku. Závěr stěžovatele o posunu počátku subjektivní lhůty k podání zásahové žaloby až na ukončení postupu k odstranění pochybností/daňové kontroly je nutno odmítnout.

Přejde-li tedy soud k posouzení počátku subjektivní lhůty k podání žaloby v nyní projednávané věci, tak pokud jde o postup k odstranění pochybností, nutno korigovat závěr městského soudu v tom smyslu, že subjektivní lhůta počala stěžovateli běžet nikoliv dne 4. 4. 2012, kdy byla vyřízena stížnost č. 1, nýbrž již dne 1. 1. 2012 (účinnost novely 303/2011 Sb., viz výše) a skončila dne 1. 3. 2012. Je tomu tak proto, že stížnost ze dne 8. 3. 2012, kterou stěžovatel podal proti výzvě k zahájení postupu k odstranění pochybností, byla podána až cca dva měsíce po jeho ukončení (9. 1. 2012). Lze-li konstatovat, že opravný prostředek nemohl mít žádný vliv na možnost nápravy tvrzeného nezákonného postupu, neboť ten již byl ukončen, nemůže mít jeho podání vliv ani na počátek lhůty pro podání žaloby. Městský soud tak sice pochybil, považoval-li za počátek běhu subjektivní lhůty až vědomost stěžovatele o vyřízení stížnosti, jeho pochybení však nemělo žádný vliv na výrok usnesení - městský soud vycházel z data pro stěžovatele příznivějšího. Pokud se jedná o zahájení daňové kontroly, skutečností, jež byla rozhodná pro počátek subjektivní lhůty, bylo vyřízení stížnosti stěžovatele proti jejímu zahájení. Subjektivní lhůta tak počala svůj běh vyřízením stížnosti dne 17. 3. 2012. Městský soud sice vycházel nikoliv ze dne, kdy byl stěžovatel zpraven o výsledku vyřízení stížnosti, nýbrž ze dne jejího vyřízení; toto pochybení však nemohlo mít na závěr o opožděnosti zásadní vliv. Zdejší soud si v průběhu řízení nemohl ověřit datum seznámení stěžovatele s vyřízením stížnosti, neboť mu nebyl městským soudem předložen správní spis. Stěžovatel v kasační stížnosti nicméně datum užití městským soudem nijak nerozporoval a navíc toto datum, s ohledem na výše uvedený právní názor, není rozhodné. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána až dne 11. 6. 2013, tudíž více než jeden rok po vyřízení stížnosti, lze vycházet z toho, že subjektivní lhůta pro její podání marně uplynula a městský soud ji proto správně odmítnul. Zdejší soud konstantně zastává závěr, že dílčí nedostatky odůvodnění nepředstavují vadu, jež by způsobovala nezákonnost či nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí a stejně tak vady, které nemají žádný vliv na výrok rozhodnutí, což je právě tento případ (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59). Městskému soudu proto nezbylo, než posoudit žalobu jako nepřijatelnou.

I když, jak plyne ze shora uvedeného, Nejvyšší správní soud zjistil v usnesení městského soudu nepřesnosti týkající se počátku subjektivní lhůty, ať už se jedná o uvedení

zjevné nesprávnosti u data týkajícího se vyřízení stížnosti proti zahájení daňové kontroly, nebo o nezohlednění faktu, že stížnost může působit na odklad počátku subjektivní lhůty toliko v případě, může-li mít její případné pozitivní vyřízení efekt na nápravu vadného postupu, zdejší soud v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, konstatuje, že důvody, na nichž je postaveno usnesení městského soudu, v podstatné míře obstojí.

S ohledem na shodu v názoru o zjevné opožděnosti žaloby, nebylo již na místě zkoumat, zda žaloba směřovala vůči tomu, kdo se nezákonného zásahu případně dopustil a zda jím byl v obou případech skutečně orgán, který byl jako žalovaný v žalobě označen.

Nejvyšší správní soud tedy na základě výše uvedených úvah dospěl k závěru, že Městský soud v Praze postupoval správně, pokud podanou žalobu odmítl jako opožděnou. Napadené usnesení tudíž netrpí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 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 13. února 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu