



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **ROYAL METALS GOLD s. r. o.**, se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovaným: **1) Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem, Petrohradská 6, Praha 10, **2) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaných, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2015, č. j. 8 A 182/2014 – 57,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2015, č. j. 8 A 182/2014 – 57, **se zrušuje.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla dne 1. 7. 2014 od žalovaného 1) doručena výzva k odstranění pochybností č. j. 3993779/14/2010-24902-107435 ze dne 20. 6. 2014 týkající se daně z přidané hodnoty za duben roku 2014. Vzhledem k tomu, že žalobce považoval tuto výzvu za nedostatečně konkrétní, brojil proti postupu žalovaného 1) stížností dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalovaný 1) tuto stížnost neshledal jako důvodnou. Žalobce proto podal k žalovanému 2) žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností ze dne 20. 10. 2014, č. j. 27892/14/5000-14507-711503, žalovaný 2) konstatoval, že v daném případě nepřicházelo podání stížnosti v úvahu a žalovaný 1) pochybil, pokud stížnost žalobce neposoudil jako nepřipustný procesní institut.

[2] Žalobce se žalobou ze dne 9. 11. 2014 u městského soudu domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného 1) a žalovaného 2). Požadoval, aby soud určil, že výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 6. 2014 je nezákonná, a aby žalovanému 1) zakázal pokračovat v postupu k odstranění pochybností zahájeném na základě této výzvy. Dále žalobce považoval za nezákonné vyrozumění žalovaného 2) o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 20. 10. 2014.

[3] Městský soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného 1) odmítl jako opožděnou. Žalobce ji dle soudu podal po marném uplynutí dvouměsíční lhůty ve smyslu § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), jejíž počátek soud vztáhl k okamžiku, kdy se žalobce o výzvě dozvěděl, tedy ke dni, kdy mu byla doručena.

[4] Žalobu směřující proti nezákonnému zásahu žalovaného 2) městský soud zamítl pro její nedůvodnost. Uvedl, že stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu lze podat jen tehdy, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek nápravy. V posuzované věci je podle soudu nesporné, že předmětem stížnosti žalobce nebyl postup správce daně při vyřizování stížnosti poplatníka na vadný postup plátce daně a stížnost proto v dané věci nebyla přípustná, neboť stížností nelze napadat rozhodnutí.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Výrok I. o odmítnutí žaloby proti žalovanému 1) napadl z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dále nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí nebo zamítnutí návrhu nebo zastavení řízení podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Proti výroku II. rozsudku o zamítnutí žaloby proti žalovanému 2) brojil z důvodů nezákonnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[6] Nejprve se stěžovatel vyjádřil k otázce přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Pokud by totiž městský soud připustil použití stížnosti jako opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností žalovaného 1), znamenalo by to nezákonnost postupu žalovaného 2). Dalším důsledkem by bylo zachování lhůty pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného 1). Stěžovatel byl účelovou interpretací použití institutu stížnosti provedenou žalovaným 2) a městským soudem zbaven prostředku právní ochrany, na který má dle textu daňového řádu nespochybnitelné právo. Byl tak výrazně zkrácen na svých právech, což v důsledku může způsobit výrazný zásah do jeho vlastnického práva.

[7] Stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu je třeba i s ohledem na odbornou literaturu chápat jako univerzální prostředek ochrany v jakékoliv fázi daňového řízení. S přihlédnutím k § 109 odst. 2 daňového řádu, jež vylučuje možnost podat samostatné odvolání proti rozhodnutím označeným jako výzva, je bezpochyby naplněna podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku. Stěžovatel neshledává žádnou oporu (v zákoně, v důvodové zprávě ani v odborné literatuře) pro konstrukci

žalovaného 2) a městského soudu, že se přípustnost užití stížnosti dělí na dvě situace, a to kdy daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany, a kdy výslovně jiný prostředek ochrany nepřipouští. Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností výslovně aprobuje rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, sp. zn. 2 Aps 8/2013. Stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu o nemožnosti aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013, který poukazuje na nutnost vyčerpat před podáním zásahové žaloby stížnost dle § 261 odst. 1 a 6 daňového řádu.

[8] Žalovaný 2) se nepřipuštěním stížnosti jako opravného prostředku dopustil výrazného excesu, kterým překročil své pravomoci, čímž porušil čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy. Městský soud se dopustil svévole, pokud nerespektoval normu, od které není možno se odchýlit. V této souvislosti stěžovatel upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2004, sp. zn. III. ÚS 351/04 a ze dne 5. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Vzhledem k tomu, že výzva k odstranění pochybností je výsledkem volného uvážení správce daně, musí právní řád vytvářet vyvažující kontrolní mechanismy, které eliminují prostor pro libovůli správce daně v každém konkrétním rozhodování. Pokud takové kontrolní mechanismy v podobě soudního přezkumu neexistují, či se jich nelze v konkrétním případě dovolat, pak je takový postup neslučitelný s principy právního státu, konkrétně čl. 4 Ústavy a čl. 36 odst. 2 Listiny (k tomu viz nález ÚS ze dne 16. 1. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 36/05). Zároveň odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 – 42, dle kterého rozhodnutí závisející pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví.

[9] Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby proti žalovanému 1) spočívá dle stěžovatele v tom, že městský soud nesprávně určil počátek subjektivní dvouměsíční lhůty k podání žaloby. Stěžovatel se domnívá, že před podáním zásahové žaloby měl primárně vyčerpat jiné opravné prostředky, tedy stížnost dle § 261 daňového řádu. K běhu subjektivní lhůty dle § 84 odst. 1 s. ř. s. stěžovatel citoval usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, podle něhož je subjektivní lhůtu třeba vztahovat k vědomosti o vyřízení opravného prostředku. Za počátek běhu subjektivní lhůty k podání žaloby je proto dle stěžovatele třeba považovat den 20. 10. 2014, kdy byl stěžovatel žalovaným 2) vyrozuměn o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, případně prošetření způsobu jejího vyřízení dle odst. 6 takový právní prostředek bezpochyby představuje, což vyplývá též z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2014, č. j. 4 Afs 53/2014 – 46, či ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25.

[10] Stěžovatel upozornil, že soud na str. 2 rozsudku konstatoval, že posoudil napadený zásah žalovaného podle § 87 odst. 1 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, neboť rozhodoval pouze o určení toho, zda byl zásah nezákonný. Soud tedy neuvedl, kterého žalovaného má na mysli, lze ovšem předpokládat, že se jednalo o žalovaného 1). V tom případě by však tvrzení soudu bylo v přímém rozporu s žalobním návrhem, ve kterém se stěžovatel vedle vyslovení nezákonnosti předmětného zásahu domáhal také zákazu v dalším pokračování tohoto zásahu. Pokud tedy soud konstatoval parafrázovanou pasáž k žalovanému 1) – což odpovídá zařazení této pasáže, je nutno napadený rozsudek označit za nepřezkoumatelný z důvodu

nesrozumitelnosti. Skutečnost, zda se stěžovatel domáhá také zákazu pokračování v zásahu, má zásadní vliv jak na běh lhůt pro podání zásahové žaloby, tak na to, zda soud vychází z právního a skutkového stavu v době zásahu či v době svého rozhodnutí.

[11] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného 2) ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný 2) ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru, že stížnost stěžovatele proti výzvě k odstranění pochybností byla nepřípustná, a to zejména z důvodu, že směřovala proti obsahu výzvy. Výzva je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu. Stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu však lze brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, nebo proti postupu správce daně, nikoliv tedy proti rozhodnutí správce daně.

[13] Definičními znaky řádně podané stížnosti jsou: 1) stížnost byla podána osobou k tomu oprávněnou, 2) směřuje proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, nebo proti postupu správce daně, 3) daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. V případě stížnosti stěžovatele nebyly splněny znaky uvedené pod bodem 2) a 3). Podle § 109 odst. 2 daňového řádu se sice proti rozhodnutí označenému jako výzva nelze samostatně odvolat, je však možné tak učinit v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. Z toho je třeba dovodit, že stěžovateli byl dán jiný prostředek ochrany, čímž nebyla naplněna podmínka přípustnosti stížnosti uvedená pod bodem 3). V souvislosti s dikcí § 109 odst. 2 daňového řádu je nutné odlišovat situace, kdy zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany, a situace, kdy výslovně prostředek ochrany nepřipouští.

[14] Žalovaný 2) rovněž poukázal na určitou nelogičnost postupu za situace, kdy by se dovodilo, že stížnost proti výzvě dle § 89 daňového řádu, resp. proti výzvám obecně, je přípustná. Pokud by totiž správce daně dospěl na základě stížnosti k závěru, že je výzva nezákonná, musel by učinit opatření k nápravě, tj. předmětnou výzvu změnit či zrušit. K takovému kroku však chybí zákonná úprava, kterou naopak obsahuje zákonná úprava odvolání. Zásadní problém případné přípustnosti stížnosti spatřuje žalovaný 2) také v možném porušení zásady dvojinstančnosti a zásady *ne bis in idem*. Daňový subjekt by totiž tytéž námitky mohl uplatňovat v rámci stížnosti, resp. v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, a následně v odvolání proti rozhodnutí vydanému na základě provedeného postupu k odstranění pochybností.

[15] Žalovaný 2) odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014, č. j. 29 A 48/2014 – 21, jímž byl posuzován téměř shodný skutkový stav a soud dal žalovanému 2) za pravdu. Závěr žalovaného 2) přitom nevylučují ani stěžovatelem uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 8/2013 a sp. zn. 9 Aps 4/2013. V rámci hodnocení přípustnosti stížnosti je totiž třeba odlišovat situace, kdy je napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností, popř. jeho průběh. Pouze v případě, kdy je napadán obsah výzvy dle § 89 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě skutečnost, zda byly dostatečně

konkrétně vyjádřeny pochybnosti žalovaného 1), je nutno dojít k závěru, že stížnost je z výše uvedených důvodů nepřijatelná.

[16] Městský soud se podle žalovaného 2) dopustil pochybení v posouzení místní příslušnosti soudu pro řízení o žalobě směřující proti nezákonnému zásahu žalovaného 2). Místní příslušnost se totiž měla řídit dle sídla žalovaného 2), které je v obvodu Krajského soudu v Brně. Ačkoliv žalovaný 2) tuto skutečnost namítal již ve svém vyjádření k žalobě, městský soud se s touto námitkou nijak nevypořádal, a to ani v odůvodnění rozsudku.

[17] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný 2) navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Zároveň požádal, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to za úkon písemného podání vyjádření ke kasační stížnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu. V této souvislosti žalovaný odkázal na § 36 odst. 1 s. ř. s. zaručující účastníkům rovné postavení a podpůrně na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 ze dne 7. 10. 2014.

IV. Replika stěžovatele k vyjádření žalovaného 2)

[18] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného 2) zaslal Nejvyššímu správnímu soudu repliku, ve které se vyjádřil k podmínkám přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu uvedeným žalovaným 2). Podle stěžovatele žalovaný 2) nikde neuvádí, že by nebyla naplněna podmínka pod bodem 1), to znamená, že stížnost byla v posuzovaném případě podána osobou k tomu oprávněnou. Pokud však stížnost byla podána osobou oprávněnou nelze ji dle stěžovatele považovat za nepřijatelnou, nýbrž toliko za nedůvodnou. Vyjádření žalovaného 2) je tak vnitřně rozporné, jelikož svým tvrzením o nenaplnění bodů 2 a 3 odporuje tomu, že by stížnost mohla být nepřijatelná.

[19] Žalovaným 2) navržený postup, který fakticky umožňuje přezkum zákonnosti výzvy až *ex post* v žádném případě neznamená jiný prostředek ochrany, který je podmínkou přípustnosti stížnosti. Výzva, resp. její obsah, navíc představuje postup správce daně, jež zasahuje do stěžovatelových práv, a proti níž nemá jiný prostředek ochrany.

[20] Ve vztahu k tvrzení žalovaného 2) o nelogičnosti postupu a možného porušení zásady dvojinstančnosti řízení a *ne bis in idem* stěžovatel uvedl, že se jedná o nedokonalosti daňového řádu, které nelze klást k tíži stěžovatele či jakékoli jiné osoby zúčastněné na správě daní. Dále upozorňuje, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 8/2013 nevyplývá, jak se domnívá žalovaný 2), dělení na situaci, kdy je napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy způsob zahájení postupu k odstranění pochybností.

[21] V souvislosti s námitkou místní nepříslušnosti stěžovatel uvedl, že městský soud byl místně příslušný, neboť žalovaný 1) se dopustil nezákonného zásahu v prvním stupni a žalovaný v tomto nezákonném zásahu pokračoval.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[23] Nejprve hodnotil kasační námitky směřující proti závěru městského soudu o opožděnosti žaloby proti nezákonnému zásahu žalovaného 1) (viz bod V.A). Dále se věnoval přezkumu napadeného rozsudku v části týkající se žaloby proti nezákonnému zásahu žalovaného 2) (viz bod V.B).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

V.A Námitky směřující proti odmítnutí žaloby proti žalovanému 1)

[25] Na úvod je třeba připomenout, že 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. Otázkou, kterou je tak nutno posoudit, je pouze naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby, aniž by se soud mohl zabývat meritem věci. Nejvyššímu správnímu soudu tedy v tomto ohledu přísluší věnovat se pouze tomu, zda bylo namístě žalobu stěžovatele proti nezákonnému zásahu žalovaného 1) odmítnout, neboli jestli městský soud správně a přezkoumatelným způsobem posoudil otázku opožděnosti podané žaloby.

[26] Ustanovení § 82 s. ř. s. stanoví, že „[k]aždý, 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“.

[27] Lhůtu pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením upravuje § 84 odst. 1 s. ř. s., podle kterého musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl (subjektivní lhůta), nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo (objektivní lhůta).

[28] Obecně tedy subjektivní lhůta počíná 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.“

[29] Podle § 85 s. ř. s. je 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.

[30] Z žaloby ze dne 9. 11. 2014 Nejvyšší správní soud zjistil, že se stěžovatel domáhal jednak určení, že výzva k odstranění pochybností vydaná žalovaným 1) ze dne 20. 6. 2014

je nezákonná z důvodu její nekonkrétnosti, a dále toho, aby městský soud žalovanému 1) zakázal v postupu k odstranění pochybností zahájeného na základě této výzvy pokračovat. Lze tak konstatovat, že stěžovatel napadl postup žalovaného 1) ze dvou různých důvodů: zaprvé z důvodu nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu (tj. zahájení postupu k odstranění pochybností) a za druhé z důvodu nezákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku. V prvním případě se tedy jedná o deklaraci nezákonnosti zásahu správního orgánu, neboli zpětného určení, že již ukončený zásah byl nezákonný, zatímco v druhém případě stěžovatel usiluje o zákaz nezákonného trvajícího postupu správce daně.

[31] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména z rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 – 51, který se zabýval obdobným případem) vyplývá, že včasnost žaloby je nutno posuzovat zvlášť k oběma těmto důvodům, v nichž stěžovatel spatřuje nezákonný zásah.

[32] Pokud jde o deklaraci nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, subjektivní lhůta pro podání žaloby plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive pokud se domáhal nápravy uvnitř veřejné správy, kdy nabyt vedomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu. Byť tedy přípustnost zásahové žaloby není podmíněna vyčerpáním opravného prostředku ve správním řízení (viz § 58 s. ř. s.), za situace, kdy takový opravný prostředek, na jehož základě může být operativně zjednána náprava, existuje, nelze daňovému subjektu ve využití tohoto 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 (k tomu viz citovaný rozsudek NSS č. j. 2 Aps 8/2013 – 46).

[33] Pokud je však postup k odstranění pochybností napaden jako celek – jak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě, kdy se stěžovatel domáhal zákazu pokračování tohoto postupu – nemůže lhůta pro podání žaloby, a to ani dvoutýdenní subjektivní lhůta, ani dvouletá objektivní lhůta, uplynout, dokud tento zásah trvá (k tomu viz zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 28/2014 – 51).

[34] Uvedené rozlišení dvou důvodů nezákonného postupu žalovaného 1), jež jednoznačně vyplývá z žaloby stěžovatele, a je rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby, ovšem městský soud neučinil. Chybně se zabýval pouze žalobním návrhem spočívajícím v deklaraci nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností a hodnotil tak včasnost žaloby pouze s ohledem na tento důvod tvrzené nezákonnosti. To vyplývá – jak poukazuje stěžovatel – i z prohlášení soudu, že při posouzení zásahu žalovaného 1) „*vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, neboť rozhodoval pouze o určení toho, zda byl zásah nezákonný*“.

[35] Je však třeba konstatovat, že ani otázku včasnosti zásahové žaloby deklaratorní neposoudil městský soud správně. Jak totiž vyplývá z výše uvedeného, pokud se žalobce v rámci veřejné správy bránil tvrzenému nezákonnému postupu žalovaného, je třeba subjektivní lhůtu pro podání zásahové žaloby počítat až od okamžiku, kdy se dozvěděl o vyřízení těchto opravných prostředků. V nyní posuzovaném případě byla ovšem spornou otázka, zda možným opravným prostředkem proti nekonkrétní výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu je institut stížnosti upravený v § 261 daňového řádu, který stěžovatel využil. Městský soud přípustnost stížnosti pro tento případ vyloučil, byť až v souvislosti s posouzením tvrzeného nezákonného zásahu žalovaného 2). Ve prospěch nepřípustnosti stížnosti obsáhle argumentuje také žalovaný 2) ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[36] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu „[o]soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany“. Podle odst. 6 tohoto ustanovení „[m]á-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti“.

[37] Přípustnost stížnosti jako opravného prostředku proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou nebo (probíhajícím) postupem k odstranění pochybností vyplývá již z konstantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

[38] Konkrétně deklarací nezákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. postupu k odstranění pochybností, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku tohoto soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46. Soud zde uvedl, že „[o]pravným 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 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 [...]“. Obdobně jako v nyní projednávaném případě zde posuzoval nezákonný zásah správce daně spočívající v nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností. Soud přitom aproboval možnost daňového subjektu podat proti tomuto postupu správce daně stížnost podle § 261 daňového řádu. Ve vztahu ke včasnosti žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nekonkrétní výzvě k odstranění pochybností konstatoval, že „[s]kutečností, jež byla rozhodná pro počátek subjektivní lhůty, bylo vyřízení stížnosti stěžovatele proti jejímu zahájení. Subjektivní lhůta tak počala svůj běh vyřízením stížnosti [...]“. Ke stejnému závěru dospěl i desátý senát Nejvyššího správního soudu ve výše uvedeném rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 – 52, ve kterém taktéž považoval stížnost za přípustný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností.

[39] Nejvyšší správní soud neshledává důvod pro odlišení situace, kdy je stížností napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností. Zahájení postupu k odstranění pochybností je totiž realizováno právě výzvou k odstranění pochybností (viz § 89 daňového řádu), proto nezákonnost zahájení tohoto postupu bude zpravidla namítána jako určitá nezákonnost obsažená ve výzvě k tomuto postupu (nyní např. nezákonnost spočívající v nekonkrétnosti výzvy).

[40] Výzvu k odstranění pochybností lze ostatně považovat také za postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, proto z tohoto důvodu nelze konstatovat nepřipustnost stížnosti. Splněna je také třetí podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku v rámci správního řízení. Za takový prostředek nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. Navíc z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 – 22). Stejně tak lze dovodit, že ani ve správním (daňovém) řízení nelze proti těmto nezákonným postupům brojit až v rámci odvolání proti platebnímu výměru, ale je možné je napadat stížností, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek ochrany.

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, jak vyplývá i z citované judikatury tohoto soudu. Byla-li tedy v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, je třeba vztáhnout počátek běhu lhůty k podání žaloby proti zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení těchto opravných prostředků.

[42] V tomto ohledu je proto nutno přisvědčit stěžovateli, že městský soud nesprávně vztáhl počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby ke dni doručení výzvy, aniž by zohlednil, že se stěžovatel proti výzvě pokoušel bránit také v rámci možností uvnitř veřejné správy, a to podáním stížnosti a následně žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení (§ 261 daňového řádu). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že počátek lhůty k podání žaloby měl být počítán až ode dne 20. 10. 2014, kdy bylo stěžovateli doručeno vyrozumění žalovaného 2) o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

[43] Je tak třeba uzavřít, že městský soud posoudil otázku včasnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného 1) nesprávně. Jednak nezohlednil podání opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností žalovaného 1) a dále se vůbec nezabýval otázkou včasnosti žalobního návrhu směřujícího proti nezákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku. Nejvyšší správní soud proto shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ve výroku o odmítnutí žaloby proti žalovanému 1) ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

V.B Námitky napadající zamítnutí žaloby proti žalovanému 2)

[44] Nejvyšší správní soud ve vztahu k přezkumu rozsudku v části týkající se zamítnutí žaloby proti žalovanému 2) nejprve posuzoval, zda byly splněny podmínky řízení před městským soudem. Nedostatek podmínek řízení totiž může způsobit zmatečnost napadeného rozsudku [tj. kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], k níž je Nejvyšší správní soud na základě § 109 odst. 4 s. ř. s. oprávněn přihlížet i nad rámec důvodů kasační stížnosti.

[45] Konkrétně má soud pochybnosti o naplnění podmínky místní příslušnosti městského soudu k řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného 2). Jak sám žalovaný 2) upozornil, dle § 7 odst. 2 s. ř. s. je k řízení místně příslušný soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany. Sídlo žalovaného 2) se ovšem nachází v obvodu Krajského soudu v Brně.

[46] Podle § 105 odst. 1 občanského soudního řádu, které je třeba v souladu s § 64 s. ř. s. použít i ve správním soudnictví (jelikož soudní řád správní úpravu zkoumání místní příslušnosti neobsahuje), soud zvažuje místní příslušnost před tím, než začne jednat o věci samé, případně k námitce účastníka, je-li uplatněna při prvním úkonu, který účastníkovi přísluší. Jedná se o projev zásady *perpetuatio fori* (trvání místní příslušnosti), která se dle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 6. 2003, č. j. Nad 52/2003 - 28 publ. pod č. 27/2003 Sb. NSS., aplikuje i ve správním soudnictví. Podle této zásady se místní příslušnost jako podmínka řízení posuzuje podle okolností, které existují v den zahájení řízení, tj. v den podání žaloby u soudu, a trvá až do skončení řízení.

[47] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud by byl nedostatek místní příslušnosti krajského soudu, který ve věci rozhodoval, namítán až v kasační stížnosti, zásadně by nezpůsobil zmatečnost řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2007, č. j. 2 Azs 156/2006 - 38).

[48] V nyní posuzovaném případě však žalovaný 2) vznesl námitku místní nepřislušnosti městského soudu již ve svém vyjádření k žalobě, tedy v prvním úkonu učiněném vůči městskému soudu. Přitom soudu navrhl, aby v souladu s § 7 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o postoupení věci místně příslušnému soudu, kterým je Krajský soud v Brně. S tímto názorem žalovaného 2) se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[49] Je třeba připomenout, že na rozdíl od žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, kde žalovaného určuje přímo zákon (viz § 69 s. ř. s.), tedy bez ohledu na to, zda jej žalobce nesprávně označí, v případě žaloby zásahové určuje žalovaného vždy sám žalobce svým tvrzením (viz § 83 s. ř. s.). Rovněž při aplikaci § 7 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je k řízení místně příslušný soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany, je třeba u zásahové žaloby vycházet z žalobního tvrzení (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. Nad 45/2014 - 47).

[50] Stěžovatel v žalobě směřující proti nezákonnému zásahu spočívajícímu ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností ze dne 20. 10. 2014 označil jako žalovaného Odvolací finanční ředitelství. Nejvyšší správní soud je proto názoru, že místní příslušnost městského soudu nebyla dána, neboť sídlo žalovaného 2) (Odvolacího finančního ředitelství) se nachází v obvodu Krajského soudu v Brně.

[51] Nelze navíc se stěžovatelem souhlasit v tom, že by byl městský soud příslušný z důvodu, že žalovaný 1) se dopustil nezákonného zásahu v prvním stupni a žalovaný 2) v tomto nezákonném zásahu pokračoval. Jak bylo výše zmíněno, v případě zásahových žalob je rozhodující sídlo správního orgánu, jež zasáhl do práv žalobce. Zde se však podle obsahu žaloby jedná o dva různé zásahy, a to zásah žalovaného 1) spočívající v nezákonném zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností, a zásah žalovaného 2) tkvící v konstatování nepřipustnosti stížnosti dle § 261 daňového řádu jako opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Pokud by však městský soud případně dospěl k závěru, že předmětem žaloby je ve skutečnosti jeden zásah (který byl pouze řešen ve dvou instancích), bylo by namíste stěžovatele vyzvat, aby upřesnil, komu tvrzený zásah přičítá [k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 9. 12. 2014, č. j. Nad 224/2014 - 53, ve kterém bylo uvedeno: (i) „V řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.) je třeba vykládat § 83 s. ř. s. tak, že soud na základě tvrzení žalobce, eventuelně doplněného na výzvu soudu, a s přihlédnutím k dalším informacím, které má soud případně k dispozici, po právní stránce posoudí, kterému správnímu orgánu je s ohledem na tato tvrzení přičitatelné jednání, jež má být podle žalobce nezákonným zásahem“; (ii) „Liší-li se tento závěr soudu od projevu vůle žalobce označujícího žalovaného, upozorní soud žalobce na svůj závěr a vyzve jej, aby případně reagoval úpravou označení žalovaného. Pokud žalobce i poté, co byl soudem upozorněn na jiný právní závěr soudu ohledně otázky, kdo má být v dané věci žalovaným, setrvá na svém původním náhledu na tuto otázku a neuzpůsobí patřičně označení žalovaného a návrh výroku rozhodnutí soudu [§ 84 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], nemůže být jeho žalobě vyhověno.“]

[52] Nejvyšší správní soud tedy rozsudek městského soudu ve výroku II. týkajícího se zamítnutí žaloby proti žalovanému 2) zrušil z důvodu zmatečnosti řízení spočívající v nedostatku podmínek řízení.

[53] Z kap. V.A tohoto rozsudku je nicméně zřejmé, že Nejvyšší správní soud nesouhlasil ani s věcným posouzením otázky přípustnosti stížnosti dle § 261 daňového řádu coby opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností správce daně. Touto otázkou se ovšem bude v novém řízení zabývat na jisto postavený místně příslušný soud.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[54] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[55] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. dubna 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Lenkou Kaniovou v právní věci žalobce: **ROYAL METALS GOLD s. r. o.**, se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovaným: **1) Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, **2) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaných, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2015, č. j. 8 A 182/2014 – 57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 - 39, zní ve výroku správně takto: „Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2015, č. j. 8 A 182/2014 - 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.“
- II. Záhlaví rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 - 39, se opravuje tak, že sídlo žalovaného 1) „Petrohradská 6, Praha 10“, se nahrazuje sídlem „**Štěpánská 28, Praha 1**“; a dále tak, že před slovy „o žalobě“ se vypouští slova „v řízení“.

O d ů v o d n ě n í :

V projednávané věci Nejvyšší správní soud rozhodl o zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku Městského soudu v Praze a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení dle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Při vyhotovení znění rozsudku došlo ke zřejmé nesprávnosti spočívající v opomenutí uvedení skutečnosti, že se věc vrací Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení, do výroku rozsudku.

Ke zřejmé nesprávnosti došlo také v případě uvedení sídla žalovaného 1) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu „Petrohradská 6, Praha 10“ v záhlaví rozsudku. Správným sídlem žalovaného 1) je „Štěpánská 28, Praha 1“. V záhlaví rozsudku rovněž vznikla zřejmá nesprávnost uvedením slov „v řízení“ před slovy „o žalobě“.

Podle ustanovení § 54 odst. 4 s. ř. s. opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti. V souladu s citovaným ustanovením předsedkyně senátu bez návrhu opravila zřejmé nesprávnosti v chybném znění výroku a v záhlaví rozsudku.

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

V Brně dne 28. dubna 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu