

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **PROFI-CZ, spol. s r.o.**, IČO 263 47 881, se sídlem Klatovská 85, 340 04 Železná Ruda, zastoupen Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem, se sídlem Loretánská 173/1, 118 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, týkající se žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 254/2015 – 65,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 254/2015 – 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Výzvou ze dne 22. 4. 2015, která byla žalobci doručena dne 29. 4. 2015, zahájil žalovaný u žalobce postup k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, který odůvodnil tím, že dosud nebyly odstraněny pochybnosti žalovaného ohledně daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za období květen 2014, prosinec 2014 a leden 2015.

[2] Dne 1. 7. 2015 podal žalobce na postup žalovaného stížnost dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Stížnost byla vyřízena jako nedůvodná

sdělením ze dne 27. 8. 2015. Dne 8. 9. 2015 požádal žalobce Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[3] Dne 5. 10. 2015 doručil žalovaný žalobci úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, v němž žalobci sdělil, jak bude stanovena jeho daňová povinnost a současně jej informoval o tom, že může do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce podáním ze dne 20. 10. 2015 navrhl pokračování v dokazování a důkazy v podobě výslechu svědků.

[4] Dne 9. 11. 2015 bylo žalobci doručeno vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti ze dne 1. 7. 2015. Dne 16. 11. 2015 zaslal žalovaný žalobci oznámení o zahájení daňové kontroly a dne 14. 12. 2015 žalovaný zahájil u žalobce daňovou kontrolu před vyměřením daně.

[5] Dne 15. 12. 2015 podal žalobce k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), žalobu, kterou se domáhal určení, že postup žalovaného k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období únor 2015 byl nezákonným zásahem. Nezákonný zásah spatřoval žalobce v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností (žalovaný nesdělil žádné konkrétní pochybnosti) a v neúměrné délce celého procesu. Dále se domnívá, že žalovaný měl ve věci namísto postupu k odstranění pochybností nařídit daňovou kontrolu. Vydání výzvy k odstranění pochybností považuje žalobce za formální úkon, který neměl směřovat k odstranění konkrétních pochybností, ale toliko účelově zamezit stanovení a vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

[6] Městský soud žalobu odmítl pro opožděnost usnesením ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 254/2015 – 65 (dále jen „napadené usnesení“). Uvedl, že postup k odstranění pochybností byl ukončen úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 10. 2015, který byl žalobci téhož dne doručen. Žaloba podaná až dne 15. 12. 2015 tedy byla podána po uplynutí dvouměsíční subjektivní lhůty, kterou je třeba odvodit od okamžiku, kdy se žalobce o ukončení postupu k odstranění pochybností dozvěděl. Po jeho ukončení úředním záznamem již dříve podané stížnosti, popř. žádosti o prošetření způsobu vyřízení těchto stížností, nemohou zjednat nápravu tvrzených nezákonností v postupu žalovaného. Na tom nic nemění ani skutečnost, že podnět k prošetření způsobu vyřízení stížnosti byl vyřízen až po ukončení postupu k odstranění pochybností, dne 9. 11 2015. Odvíjet subjektivní dvouměsíční lhůtu k podání deklaratorní zásahové žaloby od toho, kdy se daňový subjekt případně dozvěděl o vyřízení jím podaných opravných prostředků, které na vlastním průběhu a celkové délce postupu k odstranění pochybností po jeho ukončení již nemohly nic změnit, by bylo krajně nelogickým „nastavováním“ lhůty pro podání žaloby. Lhůta k podání žaloby by v takovém případě závisela nikoliv na tom, kdy se žalobce „s konečnou platností“ dozvěděl o nezákonném zásahu, ale na tom, zda vůbec a kdy příslušný orgán rozhodne o opravném prostředku (stížnosti), bez ohledu na to, že takové rozhodnutí již nemůže nic změnit na skutkových okolnostech, v nichž žalobce spatřuje nezákonný zásah.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce /stěžovatel/ napadl usnesení městského soudu kasační stížností. Městskému soudu vyčítá, že nezohlednil aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou představuje zejména rozsudek ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 254/2016 – 42. Stejně jako v odkazované věci i nyní žalobce podal stížnost dle § 261 daňového řádu i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ještě v průběhu postupu k odstranění pochybností. Po doručení úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností (doručen dne 5. 10. 2015) čekal na definitivní vyřízení své stížnosti, ke kterému došlo až dne 9. 11. 2015. Pokud by žalobu podal před datem 9. 11. 2015, byla by předčasná. Žalobci též nelze klást k tíži, že na rozhodnutí o svých opravných prostředcích musel čekat více než měsíc poté, co mu byl doručen úřední záznam o postupu k odstranění pochybností.

[8] Podání žaloby až poté, kdy bylo definitivně prošetřeno vyřízení stížnosti, stěžovatel odůvodňuje také odkazem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu. Dokud stěžovatel neznal výsledek prošetření způsobu vyřízení stížnosti, nemohl vědět, zda je třeba podávat žalobu či nikoliv. Namítaná nezákonnost mohla být odstraněna již v daňovém řízení.

[9] Městský soud bez jakéhokoliv odůvodnění předpokládá, že datem ukončení postupu k odstranění pochybností byl den 5. 10. 2015, tedy den doručení úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností stěžovateli. Ze znění příslušných zákonných ustanovení nijak nevyplývá, že by sepsání či doručení úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností představovalo ukončení tohoto postupu. Naopak, ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu hovoří o seznámení daňového subjektu s „dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností“. Z ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu pak implicitně vyplývá, že postup k odstranění pochybností lze ukončit buďto okamžikem doručení rozhodnutí o stanovení daně nebo okamžikem zahájení daňové kontroly. Skutečnost, že od data sepsání úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností (5. 10. 2015) do data ukončení postupu k odstranění pochybností jeho „překlopením“ do daňové kontroly (14. 12. 2015) uplynulo cca 2,5 měsíce, svědčí pouze o nezákonných průtazích, kterých se žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností dopouštěl.

[10] K obdobnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52 (byť výslovně řešil jinou problematiku). Pokud byl tedy postup k odstranění pochybností ukončen až dne 14. 12. 2015, nemohla být žaloba podaná dne 15. 12. 2015 opožděná.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěrem městského soudu, že stížnost podaná po ukončení postupu k odstranění pochybností, stejně jako i stížnost podaná sice před ukončením daného postupu, ale do jeho ukončení nevyřízená, nemůže mít vliv na počátek zákonné lhůty pro podání zásahové žaloby. Zákonná lhůta k podání zásahové žaloby se v projednávaném případě musí počítat od ukončení postupu k odstranění pochybností, ke kterému došlo dne 5. 10. 2015.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **je** důvodná.

[14] Úvodem je třeba poznamenat, že rozsah přezkumu napadeného usnesení v řízení před Nejvyšším správním soudem je vymezen jeho povahou a obsahem. Jestliže městský soud žalobu odmítl a věc meritorně neposuzoval, může soud v řízení o kasační stížnosti pouze přezkoumat, zda městský soud správně posoudil podmínky pro odmítnutí žaloby (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 – 80; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[15] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem 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 § 84 odst. 2 s. ř. s. zmeškání lhůty nelze prominout. V posuzovaném případě je zásadní právě otázka počátku běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby, jíž se žalobce domáhá deklarace, že jím naříkané zásahy byly nezákonné.

[16] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 – 52 ze dne 14. 8. 2014 pro posouzení včasnosti žaloby je rozhodující, jak žalobce popíše nezákonnost zásahu. V závislosti na žalobním tvrzení se následně určí, k jakému časovému bodu lze tvrzenou nezákonnost ukotvit. Je-li zásah spojen s nedostatky výzvy k zahájení postupu k odstranění pochybností, není rozhodné, zda a kdy byly další úkony žalovaného ukončeny.

[17] Stěžovatel napadl postup žalovaného ze dvou různých důvodů: jednak z důvodu nezákonného zahájení postupu, jednak z důvodu nezákonných průtahů a rozsahu postupu (přičemž odpovídajícím postupem by v takovém případě mělo dle žalobce být zahájení daňové kontroly). Včasnost žaloby je nutno posuzovat zvlášť ve vztahu k oběma důvodům.

[18] Výzva k odstranění pochybností je svou povahou zásahem jednorázovým, který je okamžikem jejího vydání zároveň ukončen. Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nesprávném zahájení postupu k odstranění pochybností plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu. Byla-li uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, soud počítá lhůtu k podání žaloby proti zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení stížnosti daňovému subjektu (obdobně též

rozsudek ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 – 40). O prošetření způsobu vyřízení své stížnosti dle § 261 daňového řádu se stěžovatel dozvěděl až dne 9. 11. 2015, žaloba podaná dne 15. 12. 2015 tudíž nemohla být ve vztahu k tvrzené nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností shledána opožděnou.

[19] Naproti tomu subjektivní lhůta k podání žaloby proti zásahu z důvodu nezákonnosti vztahující se k řízení jako celku (např. právě nepřiměřená délka postupu) nemůže z logiky věci uplynout dříve, než je postup ukončen. Subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby v tomto případě uplyne nejdříve po dvou měsících ode dne, kdy se o ukončení postupu k odstranění pochybností daňový subjekt dozvěděl.

[20] Podle § 90 odst. 1 daňového řádu platí, že *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností*. Dle odst. 2 tohoto ustanovení, *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazovaní spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků*. Konečně podle odst. 3 téhož ustanovení platí, že *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně*.

[21] Dne 5. 10. 2015 správce daně vydal a doručil stěžovateli písemnost označenou jako *„Úřední záznam sepsaný podle ust. § 63 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o průběhu postupu k odstranění pochybností v souladu s ustanovením § 90 daňového řádu“*. V této písemnosti shrnul průběh postupu k odstranění pochybností, uvedl, která zdanitelná plnění má za prokázaná a která nikoliv, a informoval stěžovatele o tom, že může do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Městský soud dospěl k závěru, že okamžikem doručení uvedené písemnosti byl postup k odstranění pochybností ukončen. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[22] V rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, Nejvyšší správní soud porovnával institut postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu s vytýkacím řízením dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v situaci, kdy řešil, zda je prostředkem ochrany proti průtahům v postupu správce daně žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu nebo žaloba na ochranu před nezákonným zásahem. Dospěl přitom k závěru, že tímto prostředkem je žaloba zásahová. Dále uvedl, že předchozí právní úprava vycházela z jednoznačnosti vyústění vytýkacího řízení vydáním rozhodnutí o dani. Daňový řád však již nepředpokládá tuto jedinou alternativu ukončení postupu, tedy vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný a tím je zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 daňového řádu, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 – 5).

[23] Z citovaných ustanovení daňového řádu dle Nejvyššího správního soudu plyne, že správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá (ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu) [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 – 31].

[24] V rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, posuzoval Nejvyšší správní soud situaci, kdy ve vztahu k daňovému subjektu byl postup k odstranění pochybností uzavřen dne 15. 3. 2013 s tím, že se nepodařilo pochybnosti odstranit. Následně byla v reakci na návrh daňového subjektu na pokračování v dokazování ze dne 18. 4. 2013 správcem daně téhož dne zahájena daňová kontrola. Dne 17. 6. 2013 podal daňový subjekt žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně, který měl spočívat v nezákonnosti postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud (stejně jako předtím krajský soud) věc meritorně projednal, aniž by shledal žalobu opožděnou. Nelze tedy než dospět k závěru, že postup k odstranění pochybností není ukončen v okamžiku, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu jeho výsledek a tím jej „uzavře“. Postup k odstranění pochybností lze v souladu s § 90 daňového řádu ukončit pouze rozhodnutím o stanovení daně nebo jeho „překlopením“ do daňové kontroly. Subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby v případě, že je napadán postup k odstranění pochybností jako celek, tudíž nemůže uplynout dříve než po 2 měsících od tohoto okamžiku, a to bez ohledu na skutečnost, zda se stěžovatel bránil proti postupu prostředky nápravy v daňovém řízení.

[25] V posuzovaném případě podal stěžovatel deklaratorní zásahovou žalobu poté, kdy již byl tvrzený zásah ukončen, a nebyl tudíž povinen vyčerpat jiné právní prostředky ochrany dle daňového řádu. Žaloba tedy není z tohoto důvodu nepřípustná. Jelikož postup k odstranění pochybností byl v dané věci ukončen zahájením daňové kontroly dne 14. 12. 2015, žaloba podaná dne 15. 12. 2015 nemohla být ani v této druhé části opožděná.

[26] Nadto je v dané věci pro posouzení včasnosti žaloby relevantní i argumentace stěžovatele, že jeho žaloba nebyla opožděná, protože běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby, v níž požadoval deklarování nezákonnosti zásahu, plynul až od doručení oznámení o vyřízení opravných prostředků podaných žalobcem v průběhu postupu o odstranění pochybností.

[27] Z obsahu daňového spisu a dokumentů předložených stěžovatelem vyplývá, že správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015 dne 22. 4. 2015, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. Proti tomu podal dne 1. 7. 2015 stěžovatel stížnost dle ustanovení § 261 daňového řádu. Na tuto stížnost reagoval žalovaný vyřízením stížnosti ze dne 27. 8. 2015. Stěžovatel proto dne 8. 9. 2015 podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. Dne 5. 10. 2015 žalovaný doručil stěžovateli úřední záznam o průběhu a

výsledku postupu k odstranění pochybností. Následně dne 9. 11. 2015 Odvolací finanční ředitelství vyhotovilo vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žaloba byla podána dne 15. 12. 2015.

[28] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, v němž odkázal na předchozí rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, „*opravným prostředkem, který je třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním zásahové žaloby proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou nebo (probíhajícím) postupem k odstranění pochybností, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona*“. Požadavek na vyčerpání těchto opravných prostředků však neplatí bezvýjimečně, a to v případě, kdy se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.). V projednávané věci se sice stěžovatel skutečně v žalobě domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 byl nezákonným zásahem, tj. jednalo o určovací petit, přičemž tímto petitem je soud vázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197), na druhé straně musí Nejvyšší správní soud přihlédnout k tomu, že stěžovatel v době „běžícího postupu k odstranění pochybností“ (tj. do 14. 12. 2015, kdy žalovaný zahájil daňovou kontrolu) postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která pro přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem požadovala podání stížnosti a žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatel v době podání těchto „opravných prostředků“ vyžadovaných recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu nemohl očekávat, kdy dojde k jejich vyřízení a zda se tak stane dříve, než bude ukončen postup k odstranění pochybností. Potom mu nelze klást k tíži, že se touto „procesní“ cestou vydal a že čekal na jejich vyřízení. Jestliže tedy byl stěžovatel za tehdejší procesní situace z důvodu probíhajícího daňového řízení „nucen“ rozhodovací praxí správních soudů vyčerpat „opravné prostředky“, resp. jiné prostředky nápravy, je nutné odvíjet počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby až od jejich vyřízení (srov. právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 28/2014 – 51 ze dne 14. 8. 2014, podle níž „*lhůta k podání deklaratorní žaloby proti nezákonnému zásahu (§ 84 odst. 1 s. ř. s.) spočívajícímu v nesprávném zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive pokud se domáhal nápravy uvnitř veřejné správy, kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu.*“).

[29] Pokud městský soud v tomto směru vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2015, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46, je nutné uvést, že tam uvedená argumentace, na níž odkazuje, se vztahovala k jiné procesní situaci, neboť daňový subjekt v této věci podal stížnost až po ukončení postupu k odstranění pochybností. V nyní posuzované věci však stížnost byla podána ještě v průběhu postupu k odstranění pochybností, což Nejvyšší správní soud i v tomto rozhodnutí považoval za správný postup. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že při posuzování včasnosti a přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je nutné zkoumat to, co učinil žalobce předmětem řízení, a v případě postupu k odstranění pochybností zjišťovat, zda daňový subjekt proti úkonům v rámci tohoto postupu či proti němu celému brojil včasnou stížností dle ustanovení § 261 daňového řádu v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu či nikoli. Po zohlednění výše uvedených okolností daného

případu má Nejvyšší správní soud za to, že žaloba byla v této věci podána stěžovatelem včas.

[30] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že výše uvedené právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 8/2013 jsou nyní přezkoumávány rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, a to na základě usnesení ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 28. K tomu je nutno uvést pouze to, že i kdyby rozšířený senát tam uvedené závěry revidoval v tom smyslu, že podání stížnosti nemá vliv na posouzení včasnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, je nutné zmínit, že stěžovatel v roce 2015 postupoval v souladu s tehdejší recentní a vnitřně jednotnou judikaturou Nejvyššího správního soudu, tudíž následná změna soudní praxe mající negativní vliv na přístup daňového subjektu k soudu nemůže být aplikována retroaktivně tak, aby byl stěžovatel zpětně vyloučen z přístupu k soudu – srov. přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11.

[31] Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na výše uvedené neztotožnil s argumentací městského soudu, že žaloba byla podána opožděně.

IV.
Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v dalším řízení posoudí důvodnost žaloby v mezích včas uplatněných žalobních bodů.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 29. listopadu 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu