ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **PROFI – CZ, spol. s r. o.,** se sídlem Klatovská 85, Železná Ruda, zast. Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem, se sídlem Loretánska 173/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 253/2015 - 70,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 253/2015 - 70, **se ruší a** věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9 A 253/2015 - 70, (dále „napadené usnesení“), jímž městský soud odmítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který žalobce spatřoval ve vedení postupu k odstranění pochybnosti v souvislosti s daňovým přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015.

[2] Žalobce v **žalobě** ze dne 10. 12. 2015 podrobně popsal průběh daňového řízení, přičemž uvedl, že toto řízení bylo zahájeno výzvou ze dne 23. 3. 2015, v níž bylo jako důvod uvedeno to, že dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně k daňovému přiznání za květen 2014 a prosinec 2014; a že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši uskutečněných plnění. Žalovaný však neuvedl žádné konkrétní

pochybnosti způsobem umožňujícím žalobci jejich odstranění, neboť měl předložit veškeré daňové doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období. Žalobce žalovanému následně při místním šetření zpřístupnil záznamní evidenci a příslušné daňové doklady, přičemž mu na výslednou žádost doložil, kolik vlastnil vozidel v letech 2013 až 2015. Žalovaný však přes opakované předložení příslušných dokumentů zůstával nečinný, nadto zahajoval další postupy k odstranění pochybností. Dne 1. 7. 2015 podal žalobce stížnost proti postupu správce daně, dne 31. 8. 2015 žalovaný doručil žalobci vyřízení jeho stížnosti s tím, že ji posoudil jako nedůvodnou. Dne 8. 9. 2015 žalobce požádal o přešetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 1. 7. 2015, a dne 14. 9. 2015 podal novou stížnost proti postupu správce daně. Dne 5. 10. 2015 byl žalobci doručen úřední záznam o průběhu postupu a výsledku k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015. Dne 20. 10. 2015 podal žalobce další stížnost proti způsobu vedení a ukončení postupu k odstranění pochybností. Dne 9. 11. 2015 bylo žalobci doručeno vyrozumění o prošetření vyřízení stížnosti za dne 1. 7. 2015. Žalovaný následně dne 16. 11. 2015 žalobci sdělil, že s ním zahájí daňovou kontrolu, a daňová kontrola byla následně zahájena dne 14. 12. 2015. Žalobce měl za to, že žalovaný porušil ustanovení § 89 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého výzva k odstranění pochybností neobsahovala konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Žalobci nebylo známo, jaké pochybnosti žalovanému vlastně vznikly, když ve výzvě odkazoval na předchozí zdaňovací období. Postup žalovaného je přitom v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou zevrubně citoval. Žalobce vyslovil názor, že se jednalo o libovůli žalovaného. Nikdy mu rovněž nebylo vysvětleno, jak měl pochybnosti žalovaného odstranit. I v případě, že by žalovaný s ohledem na probíhající postup k odstranění pochybností ve věci DPH za předchozí zdaňovací období získal jisté podezření, měl zahájit daňovou kontrolu, zvláště s ohledem na délku těchto řízení. Přestože žalobce podle svého mínění vyhověl všem požadavkům žalovaného, ten nyní zahajuje daňovou kontrolu. Skutečným důvodem předmětného stavu je přitom to, že za předmětné zdaňovací období vykázal nadměrný odpočet na DPH. Žalobce se proto domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období leden 2015 byl nezákonným zásahem.

[3] Městský soud v odůvodnění napadeného usnesení zrekapituloval průběh daňového řízení, a dospěl k závěru, že žaloba je opožděná, neboť nebyla podána v subjektivní dvouměsíční lhůtě. Předmětný postup k odstranění pochybností byl zahájen výzvou ze dne 23. 3. 2015, dne 5. 10. 2015 žalovaný doručil stěžovateli úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Soud s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 8/2013 uzavřel, že pokud byl postup k odstranění pochybností ukončen, nemůže mít podání stížnosti dle daňového řádu vliv na počátek lhůty pro podání žaloby. Soud nepřehlédl, že žalobce podal celkem tři stížnosti, o jejich vyřízení se dozvěděl ve vztahu k první až 9. 11. 2015, avšak to nic nemění na tom, že v mezidobí byl postup k odstranění pochybností, vůči němuž se žalobce bránil, ukončen, tudíž podané stížnosti nemohly mít na právní sféru žalobce žádný vliv. Okamžik, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení dříve podané stížnosti, tedy nemůže ovlivnit počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty k podání deklaratorní zásahové žaloby. Lhůta k podání předmětné žaloby tedy začala plynout nejpozději dne 5. 10. 2015, kdy se žalobce dozvěděl o ukončení postupu k odstranění pochybností, a skončila dne 7. 12. 2015. Pokud

byla žaloba (ze dne 10. 12. 2015) podána až dne 15. 12. 2015, jedná se o opožděnou žalobu. Soud nepřehlédl, že ve vztahu k předchozím žalobám dospěl ohledně jejich včasnosti k jiným závěrům, avšak to nemůže nic změnit na to, že je na místě předmětnou žalobu odmítnout pro opožděnost.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému usnesení kasační stížnost podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítal, že soud přehlédl aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 10 Afs 254/2016), která dospívá k závěru, že jeho procesní postup byl naprosto správný a že nebylo na místě žalobu odmítnout, protože bylo nutné zohlednit, že stěžovatel podal stížnost dle daňového řádu. Kdyby totiž postupoval jinak, byla by jeho žaloba odmítnuta pro předčasnost. Zdůraznil, že stížnost podle daňového řádu podal ještě v době probíhajícího postupu k odstranění pochybností, a mohl očekávat, že situaci napraví Odvolací finanční ředitelství, což je v souladu se zásadou subsidiarity soudního přezkumu. Není přitom jeho chyba, že stížnost byla vyšetřena až po ukončení předmětného postupu. Stěžovatel v neposlední řadě nesouhlasil se závěry městského soudu ohledně ukončení postupu k odstranění pochybností, neboť ten je ukončen podle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu buď okamžikem doručení rozhodnutí o stanovení daně daňovému subjektu nebo okamžikem zahájení daňové kontroly.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 4. 2017 uvedl, že souhlasí s názorem městského soudu, tj. že je nutné zabývat se tím, zda stížnost podle daňového řádu mohla na situaci něčeho změnit, pokud ne, nelze při podání žaloby vyčkávat. Lhůta pro podání deklaratorní žaloby tedy počala běžet ukončením zásahu – postupu k odstranění pochybností.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky předpokládané v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému usnesení přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené usnesení takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **je důvodná.**

[8] Stěžovatel ve své kasační stížnosti správně podřadil důvody podání kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Pokud totiž stěžovatel kasační stížností napadá rozhodnutí o odmítnutí žaloby, z povahy věci pro něj přichází v úvahu kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 7/2004 - 47 ze dne 18. 3. 2004; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

jsou dostupná na www.nssoud.cz). Naplnění tohoto důvodu přitom může založit i to, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2016, č. j. 6 As 2/2015 - 128 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98.

[9] Nejvyšší správní soud ale je v takovém případě v řízení o kasační stížnosti oprávněn zkoumat pouze to, zda rozhodnutí krajského soudu a důvody, o které se toto odmítavé rozhodnutí opírá, jsou v souladu se zákonem; jeho úkolem není věcně přezkoumávat, zda je žaloba stěžovatele důvodná.

[10] 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.

[11] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 – 52, 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.

[12] 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.

[13] 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.

[14] Naproti tomu subjektivní lhůta k podání žaloby proti zásahu z důvodu nezákonnosti vztahující se k řízení jako celku (např. právě nepřiměřená délka postupu nebo volba nevhodného institutu namísto daňové kontroly) 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.

[15] 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*.

[16] 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.

[17] 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).

[18] 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].

[19] 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.

[20] 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 tak již z tohoto důvodu nemohla být opožděná.

[21] Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že se rovněž ztotožňuje s argumentací 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 řízení před správními orgány.

[22] Pro posouzení této otázky je nutné vycházet z jednotlivých kroků stěžovatele a finančních orgánů v dané věci. Z obsahu daňového spisu a dokumentů předložených stěžovatelem vyplývá, že správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 dne 23. 3. 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.

[23] 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 leden 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 5. 10. 2015, kdy žalovaný doručil stěžovateli úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností) 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 vydán úředním záznam o průběhu a výsledku postupu 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, je nutné odvíjet počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby až od jejich vyřízení (srov. právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 – 51, 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.*").

[24] 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 tedy uzavírá, že při posuzování včasnosti a přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je tedy 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, čímž v žádném případě nepředjímá, že žaloby podané stěžovatelem ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím byly podány včas. Proto ani pod tímto zorným úhlem nemohla být žaloba opožděná.

[25] 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.

[26] 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

[27] Nejvyšší správní soud proto napadené usnesení městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné 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

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu