



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Petra Mikeše a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Global Holding, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2014, čj. 3 A 58/2013-46,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2014, čj. 3 A 58/2013-46, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Výzvou ze dne 16. 8. 2012, čj. 167219/12/178913506811 zahájil původně místně příslušný Finanční úřad v Děčíně u žalobkyně postup k odstranění pochybností zaměřený na přezkoumání příznání k DPH podaného žalobkyní dne 24. 7. 2012 za 2. čtvrtletí 2012. Jelikož si žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet daně ve výši 585 425 Kč, správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. příznání k dani. Dne 18. 9. 2012 podala žalobkyně proti postupu správce daně stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V ní namítala, že výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní. Stížnost nebyla původním správcem daně shledána jako důvodná.

[2] Dne 21. 10. 2012, tedy v průběhu postupu k odstranění pochybností, se stal novým místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hl. m. Prahu (žalovaný). Žalovaný dožádal přípisem ze dne 15. 11. 2012 původního správce daně o dokončení tohoto postupu. V průběhu postupu k odstranění pochybností se žalobkyně domáhala ochrany před nečinností původního správce daně a žalovaného, ale její podněty byly odloženy. Po provedení nezbytných úkonů pak dne 14. 3. 2013 původní správce daně odpověděl žalovanému na jeho dožádání. Rovněž mu sdělil, že bude vhodnější, pokud postup k odstranění pochybností dokončí právě žalovaný. Žalovaný pak po provedení dalších výsledků vydal dne 13. 5. 2013 platební výměr na DPH v té samé výši, jak tvrdila ve svém příznání žalobkyně.

[3] Žalobkyně podala dne 10. 6. 2013 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. V ní se domáhala, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za 2. čtvrtletí u žalobkyně, který byl zahájen výzvou ze dne 21. 8. 2012 a ukončen dne 25. 4. 2013, byl nezákonným zásahem. Městský soud její žalobu zamítl, neboť neshledal, že by provedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replikách stěžovatelky

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka se nemohla proti nezákonnému postupu k odstranění pochybností bránit odvoláním proti rozhodnutí o vyměření daně, neboť postup byl ukončen bez nálezu a daň stanovena ve shodě s řádným daňovým příznáním. Odvolání, které by směřovalo proti takovému platebnímu výměru, je ze zákona vyloučeno. Žaloba proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. by podle závěrů NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 57/2012 též nemohla být úspěšná, neboť zrušením správního rozhodnutí by městský soud nemohl napravit skutečnost, že rozhodnutí bylo vydané na základě nezákonného postupu.

[5] Závěry městského soudu jsou rovněž v rozporu s judikaturou NSS, a to zejména s rozsudkem ve věci sp. zn. 1 Ans 10/2012, dle něhož se lze proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností bránit právě zásahovou žalobou. Městský soud však žalobní bod ohledně nepřiměřené délky tohoto postupu meritorně neposoudil a stěžovatelku odkázal na nečinnostní žalobu. Stěžovatelka dále zpochybňuje názor městského soudu o tom, že délka postupu k odstranění pochybností byla dána procesní aktivitou stěžovatele. Městský soud přitom opomněl, že v případě nezákonně zahájeného postupu jsou všechny úkony prováděné v jeho rámci nezákonné, protože tam, kde není zákonný počátek, nemůže být zákonný ani průběh, ani konec tohoto postupu.

[6] Žalovaný zdejšímu soudu připomíná, že žaloba měla být městským soudem v části odmítnuta pro opožděnost, neboť stěžovatelka nenapadla nedostatečnou konkrétnost výzvy k odstranění pochybností ve lhůtě dle § 84 odst. 1 s. ř. s. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 2 Aps 8/2013 a sp. zn. 9 Aps 4/2013.

[7] V replice stěžovatelka upozornila, že právní závěry z věci sp. zn. 2 Aps 8/2013 nejsou na tuto věc bez dalšího použitelné. Nynější případ je prý typově odlišný, neboť na věc rozhodovanou druhým senátem dopadalo znění soudního řádu správního před novelou č. 303/2011 Sb. Druhý senát NSS navíc nepředložil věc k posouzení rozšířenému senátu,

pokračování

ačkoliv tak učinit měl. Proto stěžovatelka napadla rozsudek sp. zn. 2 Aps 8/2013 i ústavní stížností, kterou zdejšímu soudu rovněž zaslala. Stěžovatelka dále v doplnění kasační stížnosti poukázala na právní závěry NSS týkající se nepřiměřeně dlouhého postupu k odstranění pochybností jako nezákonného zásahu (rozsudek sp. zn. 1 Aps 20/2013).

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); shledal přitom vady, kterými by byl povinen se zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byl v daném případě postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Důvody nezákonnosti stěžovatelka spatřuje jednak *v nedostatečně konkrétní výzvě, kterou byl postup zahájen*, jednak *v délce tohoto postupu*.

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že 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 (viz rozsudek ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013 – 25, č. 2956/2014 Sb. NSS, věc *Easy Working s.r.o.*).

[12] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žaloba byla deklaratorní, stěžovatelka se tedy domáhala zpětného určení, že již ukončený zásah *byl* nezákonný. Zavedení deklaratorní zásahové žaloby do soudního řádu správního bylo spojeno s upuštěním od podmínky vyčerpání prostředků ochrany nebo nápravy uvnitř veřejné správy. Zákon v § 85 s. ř. s. totiž vychází z toho, že tyto prostředky mají smysl jen v případě trvání zásahu, jeho důsledků, případně hrozí-li opakování zásahu. Naopak domáhá-li se žalobce pouze soudního určení, že v minulosti proběhlý zásah byl nezákonný, nemělo by trvání na vyčerpání správních prostředků ochrany či nápravy žádný smysl (srov. takto již rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013 – 46, týkající se jiné kasační stížnosti téže stěžovatelky). Proto podle § 85 nemohla být žaloba nepřijatelná, třebaže stěžovatelka nevyužila všechny prostředky nápravy či ochrany před nezákonným zásahem (konkrétně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu).

[13] Jakkoliv tedy v nynější věci nepřicházela v úvahu nepřijatelnost žaloby pro nevyčerpání prostředků ochrany dle § 85 s. ř. s., je nutno trvat na včasnosti žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Právě podmínka včasnosti podání zásahové žaloby koriguje poměrně velkoryse nastavenou možnost napadat v minulosti proběhnuvší nezákonný zásah, aniž by bylo třeba vyčerpat prostředky ochrany uvnitř veřejné správy.

[14] Zákon v § 84 odst. 1 s. ř. s. rozlišuje subjektivní lhůtu pro podání žaloby (dva měsíce ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu) a lhůtu objektivní (dva roky od okamžiku, kdy k zásahu došlo).

[15] Rozhodující pro běh lhůty není žalobní tvrzení stěžovatelky, k jakému datu byl zásah ukončen. Rozhodující pro běh lhůty i pro žalobní posouzení je, jak stěžovatelka v žalobě popíše nezákonnost zásahu. V závislosti na tvrzení podaná v žalobě se následně určí, k jakému časovému bodu lze tvrzenou nezákonnost ukotvit. Ve věci nyní řešené proto není pro běh lhůty podstatné, že stěžovatelka v žalobě konstatovala zahájení i ukončení úkonů, které považovala za nezákonné zásahy, ale skutečnost, jak vymezila, v čem jejich nezákonnost spatřuje. Spojila-li zásah s nedostatkem důvodů pro zahájení postupu či kontroly, není rozhodné, zda a kdy byly další úkony žalovaného ukončeny (shodně již cit. rozsudek čj. 2 Aps 8/2013 – 46 v předchozí kasační stížnosti téže stěžovatelky).

[16] Nejvyšší správní zdůrazňuje, že stěžovatelka napadá postup žalovaného ze dvou různých důvodů: jednak z důvodu nezákonného zahájení postupu, jednak z důvodu nezákonných průtahů. Včasnost žaloby je nutno posuzovat zvláště ve vztahu k oběma důvodům. Není totiž dost dobře myslitelné, že žaloba vztahující se k určitému úkonu v rámci řízení, který má být nezákonným zásahem, se po uplynutí dvouměsíční lhůty stane opožděnou, jen aby se opět stala včasnou i ve vztahu k těmto starším úkonům jen proto, že posléze se v rámci téhož řízení objeví nové důvody jeho protizákonnosti (zde stěžovatelkou tvrzené průtahy s ukončením postupu k odstranění pochybností).

[17] Nejvyšší správní soud proto nejprve posoudil včasnost žaloby v části tvrdící zásah v podobě nezákonného zahájení postupu (**III.A.**). Následně posoudil včasnost žaloby v části tvrdící nepřiměřenou délku postupu k odstranění pochybností; po konstataci včasnosti dospěl k závěru, že napadený rozsudek je dílem nesprávný, dílem i nepřezkoumatelný (**III.B.**).

III.A.

Zásah spočívající v tvrzeném nezákonném zahájení postupu

[18] V následující části vycházel zdejší soud ze skutkově zčásti srovnatelného případu téže stěžovatelky, řešeného již cit. rozsudkem čj. 2 Aps 8/2013-46. Zde Nejvyšší správní soud konstatoval, že lhůty k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nesprávném *zahájení postupu* k odstranění pochybností plynou ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobitelného zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu. Byla-li tedy stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu uplatněna, soud počítá lhůty k podání žaloby proti zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení stížnosti daňovému subjektu.

[19] Stěžovatelka se o vyřízení její stížnosti dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu dověděla dne 15. 10. 2012, neboť právě v tento den jí bylo doručeno vyrozumění o výsledku šetření o její stížnosti ze dne 2. 10. 2012. Ochranu podle § 261 odst. 6 nevyužila. Subjektivní lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností proto uplynula dne 16. 12. 2012. S ohledem na tyto právní závěry by proto bylo nutné v části, v níž stěžovatelka brojila proti postupu k odstranění pochybností z důvodu jeho nezákonného zahájení, žalobu posoudit jako opožděnou.

[20] Stěžovatelka si je této interpretace vědoma. Nicméně s ní nesouhlasí. Tvrdí, že se právní závěry uvedené v cit. rozsudku čj. 2 Aps 8/2013-46 nepoužijí na nyní posuzovaný případ, a to pro odlišnost nyní řešené věci a věci řešené druhým senátem, neboť na předchozí věc stěžovatelky se vztahovalo jiné znění právní úpravy zásahové žaloby v soudním řádu správním. Tento argument je nicméně v rozporu s obsahem rozsudku čj. 2 Aps 8/2013-46. Tento rozsudek

pokračování

řešil otázku včasnosti zásahové žaloby podané v roce 2013, tedy žaloby podané více než jeden rok po účinnosti novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb.

[21] Stěžovatelka tvrdí, že na odlišnost nyní řešené věci a věci řešené druhým senátem upozornil i sám druhý senát. Ten v rozsudku čj. 2 Aps 8/2013-46 k argumentu téže stěžovatelky, podle níž ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Aps 8/2013 městský soud žalobu odmítl pro opožděnost, zatímco v nynější věci týž městský soud žalobu věcně projednal, uvedl, že zásadní odlišnost spočívá v tom, že v posléze uvedené věci „*byl předmětem řízení postup k odstranění pochybností, a jak plyne z předloženého rozsudku, shodný stěžovatel v žalobě tento postup označil za nezákonný nejen pro nedostatek relevantních pochybností obsažených ve výzvě* [jako ve věci řešené pod sp. zn. 2 Aps 8/2013], *ale také proto, že byl prováděn po dobu delší, než je přípustná.*“ Jinými slovy, nyní posuzovaná věc je odlišná právě v části, která je řešena dále v pasáži **III.B**. V tvrzeních ohledně nedostatku výzvy je věc naopak naprosto srovnatelná.

[22] Stěžovatelka dále obsáhle argumentuje, že cit. rozsudek čj. 2 Aps 8/2013-46 je v rozporu s judikaturou zdejšího soudu. Za tím účelem předložila rovněž kopii ústavní stížnosti, v níž tyto argumenty stručně sumarizuje. Argumentuje, že pokud druhý senát zdejšího soudu nepředložil spornou otázku k posouzení rozšířenému senátu, porušil tím ústavní právo na zákonného soudce ve smyslu čl. 38 odst. 1 Listiny.

[23] Nyní rozhodující senát proto zvážil, zda mu vskutku vznikla povinnost předložit věc rozšířenému senátu v souladu s § 17 s. ř. s.

[24] Ve shodě s druhým senátem nespatřuje desátý senát zdejšího soudu důvody pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť rozpornost rozsudku druhého senátu s judikaturou zdejšího soudu je pouze domnělá. Jak již vysvětlil druhý senát, rozsudky, kterých se stěžovatelka dovolává (ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005 – 70; ze dne 14. 10. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 113; ze dne 9. 9. 2009, čj. 2 Afs 58/2009 – 85, věc *KENTOYA, a. s.*, bod 23; ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 – 227; ze dne 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 38/2011 – 117, věc *TLC Czech s. r. o.*; ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 – 37, věc *Auto Pool, a. s.*, body 31 - 34) se bez výjimky týkaly dopadu nezákonně započatého řízení na jeho výsledek, tedy správní rozhodnutí, aniž by cokoliv říkaly ke lhůtě napadení nezákonného zásahu v souvislosti s vadným započatím řízení. Kupříkladu rozhodnutí ve věci *Auto Pool* výslovně spojuje nezákonné zahájení vytykácího řízení s nezákonným rozhodnutím o daňové povinnosti (bod 34), aniž by se jakkoliv vyjadřovalo k souvisejícím možnostem ochrany před nezákonným zásahem. Stejně tak teze „*kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh*“, o kterou se stěžovatelka tak opírá, se vztahuje k řízení o žalobě proti rozhodnutí, nikoliv k řízení o zásahové žalobě (cit. rozsudek čj. 9 Afs 110/2007 – 113 stejně jako cit. věc *KENTOYA*).

[25] Stěžovatelka argumentuje, že právě citovaná judikatura je navíc vnitřně rozporná. Tvrzené rozpory v judikatuře se však nijak nevztahují k právní otázce nyní řešené, neboť jde vesměs o věci týkající se žalob proti rozhodnutí, nikoliv žalob zásahových. Proto existenci (údajných) rozporů v judikatuře nemohl soud v nynější věci jakkoliv hodnotit, neboť sám je vázán skutkovým a právním rámcem nyní rozhodované věci.

[26] Stěžovatelka se tedy nedomáhala ochrany či nápravy ve vztahu posouzení zákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností včasným žalobním bodem. Nejvyšší správní soud odmítá takový výklad, podle něhož na včasném uplatnění důvodu nezákonnosti zásahu nezáleží, neboť stál-li tento důvod u počátku řízení, lze *jen* proto napadat nezákonnost zásahu neomezeně

dlouho v průběhu trvání řízení až do zákonem určené lhůty po jeho skončení. Takovýto výklad je v jasném rozporu s dikcí § 84 odst. 1 s. ř. s.

[27] Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.

[28] Stěžovatelkou cit. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 – 95, v žádném případě neříká, že jakákoliv nezákonně zahájená kontrola tvoří z hlediska žaloby podle § 82 násl. s. ř. s. jeden celek. Smyslem a základním poselstvím tohoto judikátu je naopak omezit okruh úkonů správce daně, které jsou přezkoumatelné v rámci řízení o zásahové žalobě.

[29] Pouze představuje-li daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností *jako celek* nezákonný zásah, platí závěr, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu, a to ani lhůta subjektivní (dvouměsíční), ani lhůta objektivní (dvouletá), nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá (srov. k tomu stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 26. 6. 2013, čj. 6 Aps 1/2013 – 51, *Statutární město Ostrava*, bod 22).

[30] Protože je v této části žaloba opožděná, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat ani výtkou směřující k nesprávnému výkladu přímého zkrácení stěžovatelky na jejích právech v důsledku nekonkrétnosti výzvy, ani výtkou polemizující s nemožností obrany proti platebnímu výměru, respektive posléze žalobou proti odvolacímu rozhodnutí. Tyto závěry totiž městský soud vesměs uplatnil ve vztahu k té části žaloby, kterou zdejší soud shledal opožděnou.

III.B.

Zásah spočívající v tvrzené nepřiměřené délce postupu k odstranění pochybností

[31] Naproti tomu subjektivní lhůta k podání žaloby proti zásahu z důvodu nepřiměřené *délky postupu* k odstranění pochybností nemohla z logiky věci uplynout dříve, než byl tento postup ukončen. Nezákonnost spočívající v nepřiměřené délce postupu je z povahy věci nezákonností vztahující se k řízení jako celku. Subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby v tomto případě uplyne teprve po dvou měsících ode dne, kdy se o ukončení postupu k odstranění pochybností daňový subjekt dozvěděl.

[32] V tomto rozsahu je tedy žaloba včasná, což ostatně nerozporuje ani žalovaný.

[33] Stěžovatelka kritizuje, že ji městský soud v rozsahu, v němž napadla délku postupu k odstranění pochybností, odkázal na nečinnostní žalobu. S touto výtkou Nejvyšší správní soud souhlasí a zdůrazňuje, že proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností se nelze bránit žalobou proti nečinnosti dle § 79 s. ř. s. Nepřiměřeně dlouhý postup k odstranění pochybností může být dle okolností nezákonným zásahem (viz rozsudek NSS ve věci *MPM Invest s.r.o.* ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS).

[34] V rovině soudní ochrany veřejných subjektivních práv je důležité poukázat na změnu předchozího institutu vytýkacího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,

pokračování

na stávající postup k odstranění pochybností dle daňového řádu. Zdejší soud již konstatoval, že na rozdíl od dřívější zákonné úpravy obdobného právního institutu nemusí být postup k odstranění pochybností vždy ukončen vydáním rozhodnutí o dani (viz shora cit. rozsudek čj. 1 Ans 10/2012 – 52, bod 22). K (možnému) porušení práv stěžovatelky navíc dochází následkem trvajících procesu, včetně zadržování finančních prostředků, jak ostatně správně upozorňuje stěžovatelka. Městský soud tak konstruoval právní stav, ve kterém by stěžovatelka byla nucena strpět nezákonný zásah žalovaného po takřka neomezeně dlouhou dobu, bez možnosti tento zásah za jeho trvání jakýmkoliv způsobem v řízení před soudem ukončit. I po ukončení zásahu, třebaže snad na jeho konci následuje rozhodnutí, nutno odlišit eventuálně nezákonný zásah, na straně jedné, a právní dopady správního rozhodnutí, na straně druhé. Tyto dvě věci nelze směšovat: je dost dobře možné, že s rozhodnutím daňový subjekt souhlasí, zatímco se domnívá, že zkrácen byl toliko postupem vedoucím k tomuto rozhodnutí (zde dle stěžovatelky zadržováním finančních prostředků po nepřipustně dlouhou dobu).

[35] Z odůvodnění městského soudu není ostatně ani patrné, zda v tomto rozsahu vůbec žalobu přezkoumal. Ve stručném odstavci na konci napadeného rozsudku totiž jen uvedl, že „[p]ro úplnost soud uvádí, že žalobce opřel důvodnost předmětné žaloby rovněž o skutečnost, že postup k odstranění pochybností trval v daném případě delší dobu než je přípustná. Ani v uvedeném nelze dle soudu sledovat nezákonný zásah. Jednak z průběhu daného řízení je evidentní, že délka tohoto řízení byla ve velké míře ovlivněna počtem žalobcem navrhovaných a správcem daně prováděných důkazů, jednak objektivně do délky řízení zasáhla změna správce daně. Pokud přesto žalobce měl za to, že správce daně oddaluje nedůvodně posouzení jeho nároku, mohl se domáhat ochrany nečinností žalobou dle ust. § 79 s. ř. s.“

[36] Městský soud tedy nejprve stručně dovedl, že o nezákonný zásah v daném případě nešlo (a to pro četnost důkazních návrhů samotné stěžovatelky a změnu správce daně). Následně ovšem vyzval stěžovatelku k podání nečinností žaloby, v níž by měla být její argumentace přezkoumána. Tím je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, a proto nepřezkoumatelné. Navíc to, že v daném případě nebylo možno postupovat cestou nečinností žaloby, jasně plyne z argumentace podané v bodě [34] shora (blíže pak v bodě [33] cit. rozsudek čj. 1 Ans 10/2012-52, příp. rozsudek ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 – 61).

[37] Námitka je proto důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem).

[39] Stěžovatelka se žalobou domáhala, aby městský soud určil, že postup k odstranění pochybností zahájený dne 21. 8. 2012 a ukončený dne 25. 4. 2013 byl nezákonným zásahem. V žalobě nicméně uvedla dvě samostatná a na sobě nezávislá tvrzení o zásahu, pročež lhůtu bylo nutno počítat ke každému z nich zvlášť. Městský soud v následujícím rozsudku nejprve uvede, že žaloba byla v důvodech majících původ v nezákonném zahájení postupu opožděná, a proto tento okruh námitek dále nebude z důvodu opožděnosti posuzovat (srov. přiměřeně v bodě [29] cit. věc *Statutární město Ostrava*, bod 23 *in fine*). Poté městský soud přezkoumatelným způsobem posoudí všechny žalobní body vztahující se k nezákonným průtahům v postupu žalovaného. Přitom je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu

vysloveným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. srpna 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu