



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MK – REVIZE s.r.o.**, se sídlem Na Hrázi 195/13a, Děčín, zastoupený Mgr. Martinou Knickou, advokátkou se sídlem Tyršova 1434/4, Děčín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017 – 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017 – 92, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu domáhal určení, že kontrola DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, zahájená dne 29. 8. 2016 Finančním úřadem pro Ústecký kraj, územním pracovištěm v Děčíně (žalovaným), byla nezákonným zásahem, a dále toho, aby krajský soud žalovanému přikázal zdržet se nezákonného pokračování v daňové kontrole. Po ukončení daňové kontroly žalobce změnil žalobní petit tak, že se nadále domáhal pouze určení nezákonnosti provedené daňové kontroly.

[2] Žalobce především tvrdil, že uvedená daňová kontrola byla nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolou, neboť DPH za příslušné zdaňovací období již byla žalovaným jakožto správcem daně kontrolována dne 12. 8. 2013, kdy žalovaný provedl u žalobce úkon, který označil za místní šetření, dle žalobce se však ve skutečnosti s ohledem na rozsah úkonu jednalo o daňovou kontrolu. Dále žalobce namítal, že si žalovaný při zahájení daňové kontroly počínal svévolně, neboť z daňového spisu ani z vyjádření finančních orgánů není zřejmé, na základě čeho zahájil daňovou kontrolu právě u žalobce; žalovaný přitom prováděl u žalobce opakovaná místní šetření a průběžně ověřoval jím deklarovaná plnění.

[3] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl, neboť se neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož bylo místní šetření provedené dne 12. 8. 2013 ve skutečnosti daňovou kontrolou. Dle krajského soudu byl uvedený úkon jednoznačně místním šetřením směřujícím k vyhledávání důkazních prostředků svědčících o reálném uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný prověřoval skutečnosti týkající se zakoupeného pálicího stroje (k výrobě hasicích přístrojů), na něž byl uplatněn nárok na odpočet ve výši 647 160,57 Kč, přičemž uzavřel, že nárok na odpočet DPH byl žalobcem vyčíslen v souladu se zákonem, a proto vydal platební výměr ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1701596/13/2503-24801-506131, kterým žalobci vyměřil uplatňovaný nadměrný odpočet ve výši 446 035 Kč. Při místním šetření bylo zároveň zjištěno, že stroj ještě nebyl uveden do provozu. Skutečnost, že byl popsán úkon místním šetřením, vyplývá dle krajského soudu nejen z textu protokolu o místním šetření ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, v jehož záhlaví jsou výslovně zmíněny § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), obsahující právní úpravu místního šetření, a z časového rozpětí úkonu (šetření žalovaného v sídle žalobce probíhalo od 8.00 do 12.00 hod.), ale také z faktických úkonů žalovaného a žalobce, jak jsou zaznamenány v protokolu. Krajský soud dodal, že z obsahu daňového spisu vyplývá, že v sídle žalobce následně proběhlo ještě několik místních šetření v letech 2014, 2015 a 2016 za účelem ověření uvedení daného stroje do provozu; na jejich základě bylo zjištěno, že se tak nestalo, a stroj tedy nebyl použit v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný tudíž zcela legitimně zahájil dne 29. 8. 2016 kontrolu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013, která byla první kontrolou DPH za příslušné zdaňovací období u žalobce, a nelze ji tedy považovat za nepřípustně opakovanou daňovou kontrolu (nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02).

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž odkazuje na kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dále (nesprávně) i na kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[5] Stěžovatel konkrétně namítá, že se krajský soud dostatečně nezabýval povahou úkonu žalovaného provedeného dne 12. 8. 2013 – vyšel pouze z jeho formálního označení, aniž by posoudil skutečné počínání žalovaného, které stěžovatel popsal v žalobě. Krajský soud také opřel napadený rozsudek pouze o nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, který sice připustil možnost provedení opakované daňové kontroly, zároveň ji však podmínil splněním velmi přísných podmínek, jejichž naplnění však již krajský soud nezkoumal. Soud se dle stěžovatele rovněž nevypořádal s některými žalobními námitkami – konkrétně s tím, že žalovaný neodůvodnil provedení (opakované) daňové kontroly, s námitkami směřujícími vůči způsobu, jakým byly vypořádány jeho námitky vznesené při zahájení daňové kontroly dne 29. 8. 2016, a s žalobní argumentací ohledně důvodů zahájení uvedené daňové kontroly.

[6] Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku možné náplně místního šetření a jeho odlišnosti od daňové kontroly; krajský soud si v odůvodnění rozsudku protičeří a jeho úvahy jsou nelogické, když uvádí, že žalovaný prověřoval skutečnosti týkající se zakoupeného pálicího stroje, přičemž soud odkazuje na platební výměr ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1701596/13/2503-24801-506131, ten se však vztahuje k celému příslušnému zdaňovacímu období. Žalovaný tedy neřešil jednu dílčí otázku, nýbrž daňovou povinnost za celé zdaňovací období, k čemuž však nemá místní šetření sloužit. Skutečnost, že u stěžovatele proběhla rovněž další místní šetření, je v kontextu posuzované věci irelevantní. Ani krátké trvání úkonu

pokračování

provedeného dne 12. 8. 2013 a jeho formální označení žalovaným v protokolu dle stěžovatele nevyvrací jeho názor, že se jednalo o daňovou kontrolu.

[7] Stěžovatel má rovněž za to, že záměnou místního šetření za daňovou kontrolu žalovaný porušil zákon „*v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*“. Dále zde podle stěžovatele „*byla dána i vada řízení před správním orgánem (správcem daně) spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí*“.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, napadený rozsudek má za srozumitelný a přezkoumatelný. Nesouhlasí s názorem stěžovatele, podle něhož si krajský soud ve svém rozsudku protirečí. Žalovaný uvádí, že již z porovnání protokolu o místním šetření provedeném dne 12. 8. 2013 a zprávy o daňové kontrole je zřejmý rozdíl v rozsahu obou úkonů. Dle žalovaného nelze daňovou kontrolu již s ohledem na její přísně formalizovaný průběh provést formou jediného protokolu o ústním jednání. Žalovaný popsal smysl a účel institutu místního šetření a zdůraznil, že zákon nevyklučuje jeho opakované použití. Dodal, že stěžovateli byly důvody zahájení daňové kontroly již v průběhu daňového řízení známy.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[11] Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti namítal mimo jiné nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, tedy kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto námitkou. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením namítané věcné otázky, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu v dané otázce skutečně nepřezkoumatelné.

[12] K požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy,

kdy se soud podstatou námitky žalobce řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené argumentace a případně se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li soud na stěžejní námitku či argument žalobce zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení žalobce postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní argumentace jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43)

[13] Stěžovatel opřel svou žalobu o dva argumentační okruhy. Podstatou první argumentační linie žaloby je, že daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 byla nezákonným zásahem, neboť se jednalo o nepřipustně opakovanou daňovou kontrolu. Stěžovatel má za to, že k první kontrole DPH za příslušné zdaňovací období došlo již dne 12. 8. 2013, kdy žalovaný provedl u stěžovatele úkon, který označil za místní šetření. Dle stěžovatele se však ve skutečnosti jednalo o daňovou kontrolu provedenou procesně vadným způsobem. Druhý argumentační okruh formuloval stěžovatel poměrně neobratně – argumentoval absencí záznamu o „rozhodnutí správce daně o provedení kontroly“. Zejména z bodu 4. 2 žaloby je však zřejmé, že stěžovatel v podstatě tvrdí, že si žalovaný při zahájení daňové kontroly počínal svévolně.

[14] První okruh žalobních argumentů shledal krajský soud neopodstatněným již z toho důvodu, že se neztotožnil s názorem stěžovatele, podle něhož byl úkon provedený žalovaným dne 12. 8. 2013 daňovou kontrolou, tedy se základní výchozí premisou celé argumentace. Stěžovatel má za to, že krajský soud uvedený závěr neodůvodnil přezkoumatelným způsobem.

[15] Již v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 – 36, Nejvyšší správní soud akcentoval odlišnost institutů místního šetření a daňové kontroly a zdůraznil, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Posouzením povahy úkonu správce daně formálně označeného za místní šetření se Nejvyšší správní soud dále zabýval v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 – 44, jímž navázal na svou starší judikaturu vztahující se k povaze místního šetření a daňové kontroly; i v uvedené věci přitom daňový subjekt namítal, že se ve skutečnosti jednalo o skrytou daňovou kontrolu: „Skutečnost, že zdejší soud se v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zabýval právě takovou (krajskou) situací, ve které si správce daně vyžádal kompletní účetnictví a prověřoval celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, nevylučuje využití obecných závěrů daného rozsudku i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně. Jinými slovy, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše).“

[16] Nejvyšší správní soud dále dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že se krajský soud měl posuzovanou situací komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury. Měl

pokračování

posoudit, zda správce daně (žalovaný v uvedené věci) pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Krajský soud měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak to, zda množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně odpovídalo povaze místního šetření, nebo zda se jednalo o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Kromě okolností samotného místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření. Následně měl krajský soud vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly.

[17] Nejvyšší správní soud ve shodě s již zmiňovaným rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 – 36, ve věci sp. zn. 7 Afs 390/2019 zdůraznil, že podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daní. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu (viz rozsudek ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 – 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, který se sice vztahuje ještě k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze vztáhnout i na stávající právní úpravu v daňovém řádu). Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud rovněž zdůraznil, že daňová kontrola může být zaměřena i na prověřování určitých „částí“ daňové povinnosti (např. na konkrétní uplatněný odpočet): *„Až na základě takto zjištěného skutkového stavu věci a jeho odpovídajícího právního posouzení mohl krajský soud adekvátně vyhodnotit zaprvé, zda žalovaný v nyníjší věci překročil meze místního šetření, a zadruhé, zda tato skutečnost zakládá nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly.“*

[18] V nyní posuzované věci krajský soud odůvodnil svůj závěr o povaze úkonu provedeného žalovaným dne 12. 8. 2013 v podstatě pouze obecným odkazem na text protokolu o místním šetření, formální označení úkonu v uvedeném protokolu, na dobu jeho trvání, případně tím, že bylo v rámci tohoto úkonu prověřováno uplatnění odpočtu na konkrétní stěžovatelem zakoupený stroj, který dle následných poznatků žalovaného nebyl nikdy uveden do provozu; takové posouzení nelze s ohledem na citovanou judikaturu považovat za dostačující a přezkoumatelné. Pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání (v případě posuzovaném citovaným rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 – 44, trval daný úkon necelé tři hodiny), podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Touto otázkou se však krajský soud dostatečně nezabýval; pouhý obecný odkaz na obsah protokolu o místním šetření nelze s ohledem na závěry citované judikatury v tomto směru považovat za dostačující, zvláště pak za situace, kdy podle uvedeného protokolu ze dne 12. 8. 2013 si žalovaný k tomuto úkonu vyžádal od stěžovatele mj. veškerou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani přidané hodnoty, za dané zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013.

[19] K druhému okruhu žalobních argumentů, jimiž stěžovatel brojil proti údajné svévoli žalovaného při zahájení daňové kontroly, se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku přímo nevyjádřil.

[20] Ač tedy Nejvyšší správní soud opět zdůrazňuje, že nebylo úkolem krajského soudu vypořádat se s každým dílčím žalobním argumentem, nýbrž uchopit obsah a smysl stěžovatelem představené argumentace a vypořádat se s ní jako s celkem, krajský soud této své základní

povinnosti nedostál, Nejvyšší správní soud proto nemohl než napadený rozsudek zrušit pro jeho nepřezkoumatelnost.

[21] Pokud jde o další námitky uplatněné v kasační stížnosti, nelze než uzavřít, že nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu v zásadě brání Nejvyššímu správnímu soudu v posouzení základní sporné otázky. Už jen z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud rovněž neprováděl k důkazu stěžovatelem označené listiny, nehledě na to, že jsou vesměs součástí daňového spisu.

[22] K některým dílčím aspektům stížní argumentace se však Nejvyšší správní soud vyjádřit může. V první řadě je třeba uvést, že krajský soud zmínil nálezný Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pouze pro ilustraci přístupu soudní judikatury k otázce přípustnosti opakované daňové kontroly (k tomu srov. § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu, ve znění účinném v době provádění předmětné daňové kontroly, nyní § 85a daňového řádu). Vzhledem k tomu, že nedůvodnost příslušné žalobní argumentace spatřoval krajský soud již v tom, že žalobou napadená daňová kontrola nebyla dle krajského soudu opakovaná, neměl krajský soud důvod posuzovat naplnění podmínek formulovaných Ústavním soudem či zmiňovanými ustanoveními daňového řádu pro přípustnou opakovanou daňovou kontrolu.

[23] Namítá-li stěžovatel, že „*záměnami místního šetření za daňovou kontrolu dochází ze strany správce daně k porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*“, a že „*zde byla dána i vada řízení před správním orgánem (správcem daně) spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí*“, nelze než stěžovatele upozornit, že svou žalobou brojil proti tvrzenému nezákonnému zásahu žalovaného v podobě provedené daňové kontroly, nikoliv proti jakémukoli rozhodnutí finančních orgánů. Dle daňového spisu byla po ukončení daňové kontroly stěžovateli dodatečným platebním výměrem žalovaného ze dne 4. 4. 2018, č. j. 844066/18/2503-50521-507251, doměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2013 ve výši 677 788 Kč a penále v částce 135 557 Kč, přičemž na základě odvolání stěžovatele Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 19. 7. 2019, č. j. 28926/19/5300-21442-711458, změnilo uvedený dodatečný platební výměr pouze v otázce stanovení splatnosti doměřené daně a penále, v ostatním zůstal výrok dodatečného platebního výměru nezměněn, nicméně zrušení těchto rozhodnutí se stěžovatel mohl domáhat pouze samostatnou žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud nad rámec kasačních námitek přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) k tomu, že zatímco stěžovatel v žalobě i dále v průběhu řízení před krajským soudem označoval za žalovaného kromě Finančního úřadu pro Ústecký kraj rovněž Odvolací finanční ředitelství, krajský soud jednal jako s žalovaným pouze s finančním úřadem, který rovněž označil v napadeném rozsudku za jediného žalovaného. Nejvyšší správní soud vyšel pro účely řízení o kasační stížnosti z toho, jak okruh účastníků řízení vymezil krajský soud (§ 105 odst. 1 s. ř. s.), zároveň však musí konstatovat, že podle § 83 s. ř. s. je žalovaným u zásahové žaloby ten správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Výkladem uvedeného ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 9. 12. 2014, č. j. Nad 224/2014 – 53, publ. pod č. 3196/2015 Sb. NSS, a dospěl k následujícím závěrům: „*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, eventuálně 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. Láš-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*

pokračování

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.“ Pokud tedy krajský soud vyhodnotil vymezení žalovaných obsažené v žalobě jako nesprávné, měl stěžovatele na tuto skutečnost upozornit, vyzvat jej ke změně označení žalovaných, popřípadě postupovat dále v souladu s citovaným usnesením.

IV.

Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), bude tedy povinen přezkoumatelným způsobem vypořádat stěžejní argumenty uplatněné stěžovatelem v zásahové žalobě, zejména řádně posoudí povahu úkonu provedeného žalovaným dne 12. 8. 2013 v souladu s výše formulovanými požadavky, a pokud by dospěl k závěru, že se materiálně jednalo o daňovou kontrolu, musel by se dále zabývat otázkou, zda byla následná daňová kontrola, zahájená dne 29. 8. 2016, prováděna za podmínek, kdy bylo možné daňovou kontrolu opakovat, či nikoliv. Za tímto účelem krajský soud v případě potřeby doplní odpovídajícím způsobem dokazování. Krajský soud v dalším řízení rovněž v součinnosti se stěžovatelem vyjasní otázku, zda má i Odvolací finanční ředitelství v tomto řízení postavení žalovaného správního orgánu.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. května 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu