



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobkyně: **Winsor Trading s.r.o.**, IČO 24305723, sídlem Sazovická 488/8, Praha 5, zastoupená JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. listopadu 2019 č. j. 8 A 161/2016 - 141

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. listopadu 2019 č. j. 8 A 161/2016 - 141 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný vydal dne 19. listopadu 2015 výzvu k odstranění pochybností č. j. 7005786/15/2009-52525-110151 týkající se daňového přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2015, konkrétně deklarovaných hodnot dodání zboží do jiného členského státu a přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců. Žalovaný žalobkyni vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání.

[2] Výzvou ze dne 29. února 2016 č. j. 1355275/16/2009-60565-110331 žalovaný žalobkyni vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně,

konkrétně, aby sdělila informace týkající se nákupu osobních automobilů od dodavatele – společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. (dále jen „LONGTOUCHE ENTERPRISE“) a aby specifikovala plnění, za něž obdržela na svůj bankovní účet dvě platby od společnosti AKCENTA CZ a.s. Žalobkyně na výzvu odpověděla dne 7. března 2016, přičemž předložila řadu listin.

[3] Dle úředního záznamu ze dne 13. dubna 2016 č. j. 2987423/16/2009-60565-110331, jehož prostřednictvím byla žalobkyně seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že posuzovaná plnění přijala od deklarovaného dodavatele (společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE), a tudíž jí nebude uznán nárok na odpčet DPH z těchto plnění.

[4] Žalobkyně dne 28. dubna 2016 navrhla žalovanému pokračování v dokazování (výslechem svého jednatele a obchodního zástupce a jednatele společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE a spisem o přeregistraci příslušných vozidel). Dne 5. května 2016 jí žalovaný oznámil, že u ní provede daňovou kontrolu.

[5] Stížnosti žalobkyně proti výzvě k odstranění pochybností a proti zahájení daňové kontroly ani žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížností nebyly úspěšné.

[6] Dne 24. května 2016 žalovaný zahájil s ohledem na návrh žalobkyně na pokračování v dokazování daňovou kontrolu žalobkyně na DPH za zdaňovací období září 2015.

[7] Žalobkyně následně brojila proti postupu k odstranění pochybností a proti provádění daňové kontroly žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 17. října 2017 č. j. 8 A 161/2016 - 82 vyslovil, že I. postup k odstranění pochybností, spočívající ve vydání výzvy k odstranění pochybností žalovaným dne 19. listopadu 2015, byl nezákonným zásahem, II. daňová kontrola vedená žalovaným zahájená protokolem ze dne 24. května 2016 je nezákonným zásahem, a zároveň III. žalovanému zakázal, aby u uvedené daňové kontroly pokračoval, a IV. uložil mu povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení. Městský soud přisvědčil žalobkyni, že výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní. Dále městský soud konstatoval, že pokud nebyl z výzvy k odstranění pochybností ani z dalšího postupu zřejmý rozsah pochybností žalovaného, nemůže být ani daňová kontrola zahájená na základě postupu k odstranění pochybností v souladu se zákonem.

[8] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. února 2018 č. j. 6 Afs 383/2017 - 26 zamítl kasační stížnost žalovaného proti výroku I rozsudku městského soudu (jímž byla vyslovena nezákonnost postupu k odstranění pochybností), výroky II, III (týkající se daňové kontroly) a IV (o náhradě nákladů řízení) tohoto rozsudku však zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Přisvědčil závěru městského soudu, že výzva k odstranění pochybností je nezákonná, jelikož nevyjadřuje konkrétní pochybnosti, které žalovanému vznikly v souvislosti s přiznáním žalobkyně k DPH. Toto pochybení nebylo odstraněno ani při ústním jednání konaném dne 1. prosince 2015, kdy žalovaný žalobkyni kladl pouze obecné otázky týkající se jejího fungování. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. února 2016 lze již s větší určitostí seznat, že žalovaný požaduje doložit okolnosti

pokračování

konkrétních obchodních případů se společností LONGTOUCHE ENTERPRISE. Zcela konkrétní pochybnosti, které vyhovují požadavkům zákona, pak byly vyjádřeny až v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 13. dubna 2016. Na základě těchto okolností Nejvyšší správní soud uzavřel, že postup k odstranění pochybností byl v posuzovaném případě stížen nezákonností, „*neboť žalobci byly konkrétní pochybnosti správce daně ohledně správnosti a pravdivosti daňového přiznání sděleny až spolu s výsledky postupu k odstranění pochybností, tedy bezprostředně před formálním ukončením tohoto postupu. Vytýkané vady tudíž již nemohly být v rámci postupu k odstranění pochybností jakkoliv zhojeny.*“ Tato okolnost však dle názoru Nejvyššího správního soudu nemá bez dalšího za následek nezákonnost daňové kontroly zahájené se žalobkyní na základě jejího návrhu na doplnění dokazování. Pokud tedy městský soud bez bližšího zkoumání uzavřel, že daňová kontrola byla nezákonná již v důsledku nezákonnosti postupu k odstranění pochybností z důvodu nekonkrétní výzvy k odstranění pochybností, dopustil se nesprávného posouzení právní otázky.

[9] Žalobkyně zaslala městskému soudu v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu vyjádření, v němž dovozovala, že daňová kontrola navazující na postup k odstranění pochybností je nezákonná, pokud daňový subjekt v rámci postupu k odstranění pochybností poskytl racionální a srozumitelnou odpověď, kterou správce daně ignoroval. Žalobkyně přitom na výzvu žalovaného k prokázání skutečností ze dne 29. února 2016 poskytla plnohodnotnou odpověď, na jejímž základě bylo možné bez problémů ověřit veškeré pochybnosti žalovaného o obchodní transakci mezi žalobkyní a společností LONGTOUCHE ENTERPRISE. Žalobkyně namítala, že se o pochybnostech žalovaného nedozvěděla až na konci postupu k odstranění pochybností z úředního záznamu, nýbrž již v únoru 2016, tedy ještě v průběhu postupu k odstranění pochybností, a že v tomto směru Nejvyšší správní soud nesprávně zhodnotil skutkový stav. Žalobkyně tedy ještě před ukončení postupu k odstranění pochybností sdělila žalovanému veškeré relevantní skutečnosti. V rámci daňové kontroly žalovaný neprovedl žádná zásadní šetření, pouze vyslechl osoby jednající za dodavatele žalobkyně, které mohl vyslechnout již v rámci postupu k odstranění pochybností, neboť nebyl vázán důkazními návrhy žalobkyně. To svědčí o nadbytečnosti daňové kontroly.

[10] Městský soud následně rozsudkem označeným v návěti zamítl žalobu v rozsahu, v němž se žalobkyně domáhala určení, že daňová kontrola zahájená dne 24. května 2016 je nezákonná, a v němž se žalobkyně domáhala, aby městský soud žalovanému zakázal v daňové kontrole pokračovat (tedy v rozsahu, v němž neobstál rozsudek městského soudu č. j. 8 A 161/2016 - 82), a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Městský soud od žalovaného zjistil, že daňová kontrola žalobkyně byla ukončena vydáním platebního výměru dne 21. května 2018. Nebylo tudíž již možné určit, že daňová kontrola je nezákonná a zakázat její pokračování. Žalobkyně v žádném ze svých podání neupravila petit žaloby tak, že by požadovala určení, že zásah žalovaného byl nezákonný, nelze to dovodit ani z jejich obsahu. Městský soud však nepovažoval za efektivní žalobkyni vyzývat ke změně žalobního návrhu, neboť daňovou kontrolu žalobkyně neshledal nezákonnou. Poukázal na to, že žalovaný může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních. Není vyloučeno, aby se postup k odstranění pochybností „překlopil“ do daňové kontroly. Dle názoru městského soudu byl žalovaný oprávněn daňovou kontrolu u

žalobkyně zahájit a skutečnost, že předchozí postup k odstranění pochybností byl nezákonný, neznamená, že nezákonná byla i provedená daňová kontrola, kterou je žalovaný oprávněn zahájit kdykoli. Tudíž, i pokud by žalobkyně upravila žalobní petit, nemohla by být procesně úspěšná. K nákladům řízení městský soud uvedl, že poměr úspěchu a neúspěchu žalobkyně a žalovaného byl shodný, proto ani jeden z nich nemá právo na náhradu nákladů řízení.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. V úvodu připomněla, že postup k odstranění pochybností sice má být účelný a hospodárný, i v jeho průběhu však správce daně může vydat výzvu k prokázání skutečností nebo vyslýchat svědky, přičemž není vázán jen důkazními návrhy daňového subjektu. Žalovaný nic takového nečinil, ačkoli od stěžovatelky obdržel potřebná vyjádření a podklady, na jejichž základě mohl provést odpovídající procesní úkony. Podání, v němž na tyto skutečnosti stěžovatelka upozorňovala, městský soud ve svém rozsudku nezmínil, přestože v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem se neuplatní koncentrace žalobních bodů. Stěžovatelka dále podrobně zopakovala argumentaci, kterou uplatnila již v řízení před městským soudem v reakci na první rozsudek Nejvyššího správního soudu (viz bod [9] výše), se závěrem, že daňová kontrola byla zahájena pouze proto, že žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností ignoroval relevantní tvrzení stěžovatelky. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 29 vycházel z nesprávných skutkových zjištění, že pochybnosti ohledně transakce s dodavatelem LONGTOUCHE ENTERPRISE byly stěžovatelce sděleny až v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností, přestože je prokazatelné, že se tak stalo již koncem února 2016, a ještě v průběhu postupu k odstranění pochybností stěžovatelka žalovanému sdělila veškeré relevantní informace k tomuto obchodnímu případu. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu, aniž by byl obeznámen s nějakou skutečností, kterou by v rámci daňové kontroly mohl provést jako důkaz nad rámec toho, co mu již stěžovatelka sdělila v rámci postupu k odstranění pochybností. Tato tvrzení stěžovatelky však městský soud nevyvrátil, protože stěžovatelka považuje jeho závěry za neodůvodněné a předčasné.

[12] Úřední záznam učiněný v rámci nezákonného postupu k odstranění pochybností nelze dle názoru stěžovatelky použít. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, aby soud prohlásil postup k odstranění pochybností za nezákonný a zároveň považoval úkony žalovaného v rámci nezákonného postupu za procesně použitelné. Žalovaný navíc sdělil pochybnosti stěžovatelce dříve než v tomto úředním záznamu.

[13] Stěžovatelka dále namítla, že byla s žalobou úspěšná v části týkající se postupu k odstranění pochybností. Po prvním rozhodnutí Nejvyššího správního soudu však musela vrátit náhradu nákladů řízení, kterou jí žalovaný zaplatil na základě původního rozsudku městského soudu. Stěžovatelka je přesvědčena, že v případě částečného úspěchu má nárok na náhradu odpovídající části nákladů řízení, žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává bez ohledu na úspěch či neúspěch (s výjimkou případů, kdy náklady překročily rámec obvyklé úřední činnosti žalovaného, což však není tento případ).

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[15] Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně připomíná význam řádného odůvodnění soudního rozhodnutí, které je jednou ze složek práva na spravedlivý proces (srov. například nálezy ze dne 8. listopadu 2016 sp. zn. II. ÚS 2571/16, N 214/83 SbNU 391, ze dne 15. dubna 2014 sp. zn. II. ÚS 313/14, N 59/73 SbNU 151, či ze dne 1. srpna 2016 sp. zn. II. ÚS 46/16, N 161/82 SbNU 257). „*Principu práva a spravedlivý proces odpovídá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, přičemž se musejí vypořádat s námitkami uplatněnými účastníky řízení, a to způsobem odpovídajícím míře jejich závažnosti. Pakliže tak obecné soudy neučiní, založí tím nepřezkoumatelnost jimi vydaných rozhodnutí a zpravidla tak i jejich protiústavnost. Nejsou-li totiž zřejmé důvody toho kterého rozhodnutí, svědčí to o libovůli v soudním rozhodování, přičemž zásada právního státu libovůli v rozhodování orgánů veřejné moci zakazuje*“ (nález ze dne 27. ledna 2015 sp. zn. III. ÚS 2588/13, N 17/76 SbNU; srov. též nálezy ze dne 14. září 2005 sp. zn. III. ÚS 183/03, N 175/38 SbNU 399, ze dne 3. října 2006 sp. zn. I. ÚS 74/06, N 175/43 SbNU 17, ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. I. ÚS 2568/07, N 20/48 SbNU 213, nebo ze dne 28. dubna 2008, sp. zn. I. ÚS 1589/07, N 69/49 SbNU 45). I Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že nevypořádání některého ze žalobních bodů zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“; srov. rozsudky ze dne 8. prosince 2009 č. j. 8 Afs 73/2007 - 111, ze dne 3. dubna 2017 č. j. 7 As 202/2016 - 38 či ze dne 17. října 2018 č. j. 4 Azs 214/2018 - 31).

[16] První rozsudek městského soudu v této věci v části týkající se daňové kontroly zrušil Nejvyšší správní soud kvůli zkratkovitě úvaze městského soudu, že byl-li nezákonný postup k odstranění pochybností vedený žalovaným vůči žalobkyni, byla nezákonná i na něj navazující daňová kontrola. V nyní posuzovaném rozhodnutí městský soud udělal podobnou zkratku, jen obráceně. Zamítl totiž žalobu na ochranu před daňovou kontrolou jen proto, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností nezakládá sama o sobě nezákonnost na něj navazující daňové kontroly. Samotnou daňovou kontrolu však vůbec neposuzoval, byť jej k tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 26 zavázal a stěžovatelka ve vyjádření navazující na tento rozsudek rozvedla poměrně podrobnou argumentaci, proč považuje i samotnou daňovou kontrolu za nezákonný zásah. V tomto směru je třeba připomenout, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem se neuplatní koncentrace žalobních námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. ledna 2008 č. j. 1 Aps 3/2006 - 69, č. 1590/2008 Sb. NSS). Stěžovatelka navíc ve vyjádření především reagovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 383/2017-26, městský soud byl tudíž povinen její argumenty vypořádat. Jelikož tak neučinil, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[17] Nejvyšší správní soud dále nemůže souhlasit s argumentem městského soudu, že „*správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních*“ (odst. 23 napadeného

rozsudku). Pro „obecnou“ daňovou kontrolu to bezesporu platí (jak potvrzuje judikatura citovaná městským soudem), nikoli však pro daňovou kontrolu navazující na postup k odstranění pochybností. Podle § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že pokud správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností *shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu* (zvýraznil Nejvyšší správní soud). Z tohoto ustanovení je zřejmé, že rozsah daňové kontroly navazující na postup k odstranění pochybností je omezen právě jen na pochybnosti správce daně, které se nepodařilo v rámci postupu odstranit, a důvody, které správce daně vedly k závěru o nutnosti pokračovat v dokazování. Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že daňová kontrola navazující na postup k odstranění pochybností je nezákonná například tehdy, *„pokud by byly výzvy k odstranění pochybností vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, případně nesplňovaly náležitosti kvalifikovaného úkonu a nemohly tedy účinně prodloužit lhůtu pro vyměření daně a tím i pro provádění daňové kontroly. Stejně tak je nezákonným zásahem zahájení daňové kontroly za situace, kdy jsou všechny pochybnosti postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou kontrolou nesouvisejí. Nezákonnost daňové kontroly byla konstatována i v situaci, kdy její zahájení bylo důsledkem ignorování právně relevantních podání daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností“* (bod 25 rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 26). V kontextu projednávané věci a s ohledem na námitky stěžovatelky bude na místě prověřit především, zda žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností neignoroval právně relevantní podání stěžovatelky (v tomto směru může být pro městský soud inspirativní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. února 2017 č. j. 10 Afs 22/2016 - 39), popřípadě zda mu lze vyčítat, že některé důkazy neprovedl z vlastní iniciativy. V tomto směru je na místě upozornit na rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Postup k odstranění pochybností má sloužit *„především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených“*, nikoli *„k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012 č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2017 Sb. NSS). Zásadní rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je v rozsahu oprávnění správce daně. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci sféry daňového subjektu proti jeho vůli (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, které se sice vztahovalo k již neúčinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a v něm upravenému vytýkácímu řízení, citované závěry jsou však přenositelné i na postupy v režimu daňového řádu).

[18] Nejvyšší správní soud dále považuje za nutné zdůraznit, že otázku, kdy žalovaný seznámil stěžovatelku s pochybnostmi odpovídajícími § 89 odst. 2 daňového řádu, již zodpověděl v rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 23 se závěrem, že se tak stalo až v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 13. dubna 2016 (srov. bod 22 citovaného rozsudku). Uvedený závěr není skutkovým zjištěním, jak ve svých podáních naznačovala stěžovatelka, nýbrž právním hodnocením (aplikací § 89 odst. 2 daňového řádu na skutkové okolnosti projednávaného případu), které je pro městský soud závazné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a ani Nejvyšší správní soud se od něj při opětovném posouzení téže věci

pokračování

nemůže odchýlit (srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. října 2019 č. j. 4 As 3/2018 - 50). Nejvyšší správní soud v této souvislosti upřesňuje, že v rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 26 neuvedl, že by žalovaný neseznámil stěžovatelku s nějakými pochybnostmi dříve (srov. bod 21, kde Nejvyšší správní soud konstatoval, že z výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. února 2016 „*lze již s větší určitostí seznat, že [žalovaný] požaduje doložit okolnosti konkrétních obchodních případů*“), nicméně teprve prostřednictvím úředního záznamu ze dne 13. dubna 2016 vyjádřil své pochybnosti způsobem odpovídajícím požadavkům daňového řádu na zahájení postupu k odstranění pochybností.

[19] Stěžovatelka dále namítala, že vůbec nebylo možné vycházet z úředního záznamu ze dne 13. dubna 2016, který byl vyhotoven v rámci nezákonného postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud k tomu především opakuje, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností sama o sobě neznamená, že bude nezákonná i na něj navazující daňová kontrola (viz rozsudek č. j. 6 Afs 383/2017 - 26 a v něm citovanou judikaturu). To znamená, že za určitých podmínek mohou být zjištění z nezákonného postupu k odstranění pochybností podkladem v navazující daňové kontrole, jejíž průběh již odpovídá daňového řádu a může být základem pro stanovení daně – tyto postupy na sebe sice navazují, nejsou však tak provázány, jak dovozuje stěžovatelka. Navíc postup k odstranění pochybností byl shledán nezákonným především s ohledem na jeho zahájení (nekonkrétní výzva k odstranění pochybností) a průběh (nedostatečně specifikovaná výzva k prokázání skutečností), nikoli ukončení. Bylo by možné dokonce říci, že úřední záznam ze dne 13. dubna 2016 byl prvním úkonem v rámci postupu k odstranění pochybností, který vyhovoval zákonu (čímž Nejvyšší správní soud nespochybňuje, že s ohledem na vady v průběhu byl postup k odstranění pochybností jako celek nezákonný). Mínila-li stěžovatelka svůj argument tak, že k nezákonným úkonům žalovaného nebylo vůbec možné přihlížet ani v řízení před městským soudem, pak Nejvyšší správní soud uvádí že, v daňovém řízení se doktrína „ovoce z otráveného stromu“ neuplatní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28). Aplikace této doktríny by navíc vedla jen k tomu, že by nebylo možné stěžovatelce na základě zjištění učiněných v rámci nezákonných kontrolních postupů stanovit daň, avšak neznamenala by, že by takto učiněné úkony měly být v jiných řízeních zcela ignorovány, zvláště, posuzuje-li se zákonnost těchto postupů (podobně by bylo možno poukázat na § 89 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, který zapovídá použít důkaz získaný donucením nebo hrozbou takového donucení, *s výjimkou případu, kdy se použije jako důkaz proti osobě, která takového donucení nebo hrozby donucení použila*).

[20] Nejvyšší správní soud nicméně vyhodnotil jako důvodnou námitku stěžovatelky směřující proti výroku městského soudu o náhradě nákladů řízení. Městský soud rozhodoval o náhradě nákladů řízení v procesní situaci, kdy vyhověl žalobě směřující proti jednomu zásahu (postupu k odstranění pochybností) a žalobu směřující proti druhému zásahu (daňové kontrole) zamítl. Takový výsledek však nelze chápat jednoduše jako částečný (poloviční) úspěch žalobkyně i žalovaného, tedy jako remízu, při níž nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. V rozsudku ze dne 22. října 2015 č. j. 2 Afs 44/2015 - 23 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*z hlediska určení náhrady nákladů řízení podle § 60 odst. 1 s. ř. s. není podstatné, že žalobce napadl tři správní rozhodnutí žalovaného jednou společnou žalobou a krajský soud následně podle § 39 odst. 2 s. ř. s. vyloučil*

žalobu proti napadenému rozhodnutí k samostatnému projednání. Úspěch ve věci je třeba posoudit ve vztahu ke každému jednotlivému žalobou napadenému správnímu rozhodnutí samostatně. Totéž platí pro žaloby, jimiž jen napadeno více samostatných zásahů. Není přijatelné, aby se náhrada nákladů řízení lišila v závislosti na tom, zda je o dvou samostatných zásazích rozhodováno zvlášť, nebo v rámci jediného řízení. Prakticky to znamená, že ve vztahu ke každému napadenému zásahu „je třeba na základě principu úspěchu určití dílčí náhradu nákladů řízení tím, že se náklady řízení vzniklé účastníkovi, jenž má podle tohoto principu právo na dílčí náhradu nákladů řízení, rozdělí na části připadající na jednotlivé věci. Náhrada nákladů řízení se pak stanoví jako součet dílčích náhrad nákladů řízení“ (srov. KÜHN, Z., KOCOUREK, T., a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 489). Proto, pokud městský soud rozhodne opět tak, že žalobu na ochranu před daňovou kontrolou zamítne, posoudí právo účastníků na náhradu nákladů řízení ve vztahu ke každému žalovanému zásahu zvlášť. V části týkající se postupu k odstranění pochybností má stěžovatelka bezpochyby právo na náhradu nákladů řízení (tj. zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč a odměny a náhrady hotových výdajů zástupce za úkony vztahující se k tomuto zásahu). Pokud městský soud zamítne žalobu na ochranu před daňovou kontrolou, bude sice žalovaný v tomto rozsahu procesně úspěšný, avšak v souladu s konstantní judikaturou správních soudů (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015 č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS) se mu náhrada nákladů řízení nepřizná, nevzniknou-li mu náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti. Naopak v případě, kdy by městský soud vyhověl žalobě v části směřující proti daňové kontrole, by stěžovatelka byla úspěšná v plném rozsahu, a proto by měla proti žalovanému právo na náhradu všech nákladů, které v řízení účelně vynaložila.

[21] Na závěr a nad rámec nutného odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za nutné vyjádřit se k procesnímu postupu městského soudu. Městský soud si byl vědom, že v situaci, kdy se žalobce domáhá toho, aby soud zakázal žalovanému správnímu orgánu pokračovat v zásahu, a zásah v průběhu řízení skončí, je povinen žalobce vyzvat, aby na tuto skutečnost procesně zareagoval (upravil žalobní návrh – k poučovací povinnosti správních soudů srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 15. ledna 2019 sp. zn. III. ÚS 2634/18). Takto měl městský soud postupovat i v projednaném případě poté, co zjistil, že daňová kontrola byla ukončena vydáním platebního výměru. Namísto toho však věcně posoudil žalobu po hypotetické úpravě petitu se závěrem, že by tak jako tak nebyla úspěšná, stěžovatelku k úpravě žaloby (či jiné reakci na ukončení daňové kontroly) nevyzýval a žalobu zamítl.

[22] Takový postup je vadou řízení, která v tomto případě neměla mít vliv na zákonost napadeného rozsudku, neboť městský soud se žalobou věcně zabýval (byť nepřezkoumatelným způsobem) i přesto, že petitu tak, jak byl formulován, nebylo možné vyhovět (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu 2019 č. j. 6 As 137/2019 - 55). Nejvyšší správní soud přesto městský soud vyzývá, aby se podobných procesně úsporných řešení v budoucnu vyvaroval. Nejde totiž o samouúčelný postup, rozlišování mezi jednotlivými subtypy zásahové žaloby má své opodstatnění. V prvé řadě jde o odlišný okamžik, k němuž se skutkově ukotvuje posuzování ukončeného a neukončeného zásahu (srov. § 87 odst. 1 s. ř. s.). Dále je třeba poukázat na faktický rozpor mezi výrokem rozhodnutí soudu v takovém případě (kterým se zamítá žaloba

pokračování

směřující na to, aby žalovanému soudu zakázal pokračovat v zásahu) a jeho odůvodněním (zabývajícím se zpětným určením nezákonnosti zásahu) – v extrémních případech by takový rozsudek mohl být nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. A navíc si lze představit, že někteří žalobci podávají zásahovou žalobu jen proto, aby docílili ukončení zásahu, a samotná deklarace nezákonnosti pro ně nemá význam – tato skupina žalobců by po ukončení zásahu vzala žalobu zpět a neupravovala ji. Postupem podobným tomu, který v projednávané věci použil městský soud, by se takovým žalobcům vnutilo věcné řešení v situaci, kdy o ně již nestojí. K žádné takové situaci v projednávané věci nedošlo, neboť stěžovatelka zpochybňovala především zahájení daňové kontroly (s ním související skutkové okolnosti se v průběhu řízení prakticky neměnily) a má evidentně zájem na samotném posouzení zákonnosti daňové kontroly a rozsudek městského soudu je srozumitelný. Nepoučení stěžovatelky o možnosti upravit žalobu se tudíž v zákonnosti rozsudku městského soudu nepromítlo, nelze však vyloučit, že v jiných případech by tomu bylo jinak (a správnost určitého postupu obecně nelze hodnotit na základě jeho výsledku).

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, neboť městský soud zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že v mezích stěžovatelčiny argumentace a v souladu s pokyny, kterých se mu dostalo v rozsudku č. j. 6 Afs 383/2017 - 26 a v tomto rozhodnutí (především v bodě [17]), posoudí, zda daňová kontrola navazující na nezákonný postup k odstranění pochybností byla, či nebyla nezákonným zásahem.

[24] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 103 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu