



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Internet Mall, a. s.**, se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, zast. Mgr. Luděkem Šrubařem, advokátem se sídlem Hanusova 1537/1, Praha 4, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2016 - 163,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2016 - 163, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila v řádných daňových tvrzeních za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014 nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v souhrnné výši 94 330 414 Kč. Výzvou ze dne 24. 10. 2014 zahájil Specializovaný finanční úřad (dále jen „žalovaný“) postup k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2014, který byl ukončen dne 28. 5. 2015, a v návaznosti na něj byla protokolem z téhož dne zahájena daňová kontrola za toto období. Žalovaný pojal podezření, že uplatněné nadměrné odpočty jsou důsledkem zapojení žalobkyně do tzv. karuselového podvodu na DPH. Dne 25. 11. 2014 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2014. Dne 9. 12. 2014 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2014. Dne 28. 1. 2015 vyhotovil žalovaný výzvu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2014 a dne 28. 5. 2015 byla za toto zdaňovací období zahájena daňová kontrola.

[2] Proti zatěžování prováděním kontrolních úkonů a zadržováním nadměrných odpočtů podala žalobkyně stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterou žalovaný posoudil vyrozuměním ze dne 9. 10. 2015, č. j. 207444/15/4200-12776-506454, jako nedůvodnou, přičemž zdůraznil, že pochybnosti získal v důsledku nesrovnalostí v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům a v důsledku výrazného navýšení nadměrného odpočtu poté, co žalobkyně přešla na obchodní model B2B (*business to business*). Délku trvání kontrolních postupů odůvodnil probíhajícím mezinárodním dožádáním a velkým počtem dat, která žalobkyně předložila a která se týkají elektronického zboží v ceně stovek milionů korun pocházejícího od více obchodních partnerů a dále prodávaného prověřovaným odběratelům z jiných členských států EU. Žalobkyně následně podala k Odvolacímu finančnímu ředitelství podle § 261 odst. 6 daňového řádu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze strany žalovaného, kterou Odvolací finanční ředitelství posoudilo jako nedůvodnou vyrozuměním ze dne 18. 1. 2016, č. j. 396/16/5100-41454-711804.

[3] Žalobkyně podala k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu na nezákonný zásah, který spatřovala v rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů, v rámci kterých jí byl zadržován nadměrný odpočet na DPH. Oproti předchozím stížnostem zejména brojila proti tomu, že přestože se na základě kontrolních postupů domnívala, že má prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na nadměrný odpočet DPH, teprve 16. 12. 2015 a následně 8. 3. 2016 jí žalovaný zaslal výzvy k prokázání skutečností týkajících se dobré víry ve vztahu k údajným podvodným transakcím jiných daňových subjektů. Poukázala také na značnou újmu, která jí vznikla jednak samotným zadržováním nadměrného odpočtu na DPH, který představuje fakticky čtvrtinu jejího provozního kapitálu, jednak tím, že v důsledku nejistoty ohledně vnímání B2B obchodů ze strany finanční správy se rozhodla raději preventivně zastavit další obchodování na tomto trhu, ačkoliv bylo součástí její dlouhodobé obchodní strategie.

[4] Městský soud žalobu nejprve zamítl rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016 - 56. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 - 49.

[5] Žalobkyně následně podala proti oběma soudním rozhodnutím ústavní stížnost. V jejím doplnění upozornila na judikaturní posun provedený nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, podle něhož daňové předpisy nedávají správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Ústavní soud v nyní posuzované věci na tuto judikaturu navázal a nálezem ze dne 24. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17, zrušil rozsudek NSS i rozsudek městského soudu. Konstatoval, že mu nepřisluší přehodnocovat závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu žalovaného v daném řízení ani rozsah provedení dokazování. Ve svém přezkumu se omezil výhradně na otázku ústavnosti zadržování nadměrného odpočtu ve světle požadavků plynoucích z čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zopakoval, že chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Daňový řád umožňuje správci daně prověřovat před

pokračování

vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává mu však pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Ústavní soud proto dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva žalobkyně postrádal zákonný základ, takže postup žalovaného představoval bez dalšího protiústavní zásah do jejích práv. Ve vztahu k samotnému postupu žalovaného, spočívajícímu ve způsobu zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol, ústavní stížnost odmítl pro nepřipustnost podle § 43 odst. 1 písm. e) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. Zrušením napadených rozsudků je totiž otevřen dostatečný prostor pro to, aby obecné soudy samy poskytl ochranu základním právům a svobodám žalobkyně.

[6] V dalším řízení se městský soud při ústním jednání konaném dne 6. 5. 2021 dotázal žalobkyně, zda trvá na žalobě a jejím petitu v celém rozsahu. Žalobkyně uvedla, že na žalobě trvá a nevidí důvod k úpravě žalobního petitu. Městský soud následně žalobě vyhověl a rozsudkem z téhož dne deklaroval, že zásah žalovaného do práv žalobkyně „*spočívající ve způsobu vedení postupů k odstranění pochybností zahájených výzvami k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014, č. j. 224832/14/4000-17202-203936, a ze dne 28. 1. 2015, č. j. 23287/15/4200-12776-203936, a daňových kontrol zahájených protokoly ze dne 25. 11. 2014, č. j. 246199/14/4200-12776-203936, ze dne 9. 12. 2014, č. j. 258109/14/4200-12776-203936, a ze dne 28. 5. 2015, č. j. 126255/15/4200-12776-203936, byl nezákonným zásahem*“. Městský soud konstatoval, že došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně spočívajícímu v tom, že žalovaný zadržoval i nespornou část uplatněného nadměrného odpočtu na DPH. Ostatní námitky žalobkyně vyhodnotil městský soud opět jako nedůvodné, neboť NSS v předchozím zamítavém rozsudku tyto právní závěry potvrdil a Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 uvedl, že mu nepřísluší přehodnocovat závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně, a omezil se pouze na posouzení ústavnosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti a replika

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel předně označil za chybné pojetí městského soudu, podle nějž zadržení nesporných částí nadměrných odpočtů samo o sobě způsobilo nezákonnost kontrolních postupů, kvůli nimž byly uplatněné odpočty prověřovány. I ze samotného nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18 plyne, že problém zadržení nesporné části nadměrného odpočtu spočívá v tom, že správce daně tuto nespornou část nevyměřil částečným platebním výměrem, přestože tak učinit měl. Ani existence nesporné části nadměrného odpočtu ovšem nebrání samotnému postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontrole ve vztahu ke sporné části nadměrného odpočtu. Neoprávněné zadržení nesporné části nadměrného odpočtu proto nemůže samo o sobě ovlivnit zákonnost postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, v jejichž rámci je prověřována sporná část nadměrného odpočtu. Tu totiž správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly prověřovat může. Závěr městského soudu, že protiústavní zadržení nesporné části nadměrného odpočtu způsobilo samo o sobě nezákonnost kontrolních postupů, je tudíž nesprávný.

Žádné jiné důvody nezákonnosti kontrolních postupů městský soud neuvedl. Ani podle nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 totiž nepředstavují zásah do vlastnického práva samotné kontrolní postupy, jejichž zákonnost Ústavní soud nijak nezpochybil, nýbrž pouze zadržení nesporné části nadměrných odpočtů. Úvaha městského soudu, že by snad nezákonnost kontrolních postupů vyplývala z nálezu, je tak nesprávná.

[9] Žalobkyně se přitom svou žalobou ze dne 18. 3. 2016 nedomáhala vydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu ani deklarace nezákonnosti zásahu spočívajícího v absenci částečného vyměření nesporné části nadměrného odpočtu. Brojila pouze proti samotným kontrolním postupům. Otázku nesporné části nadměrného odpočtu poprvé nastolila až v doplnění ústavní stížnosti ze dne 17. 5. 2019. Pokud Ústavní soud této námitce vyhověl, šlo o námitku, která neměla svůj odraz v původní žalobě. Právě o ní však jednal městský soud i v dalším řízení. Tím vznikl nesoulad mezi žalobou a kasačním důvodem nálezu. V situaci, kdy žaloba mířila toliko proti tvrzenému nezákonnému zásahu v podobě kontrolních postupů, neskýtala prostor pro to, aby městský soud zohlednil závěry nálezu a konstatoval nezákonný zásah v podobě nevyměření nesporné části nadměrného odpočtu, neboť takový zásah žalobkyně v žalobě netvrdila. Mělo-li v řízení před městským soudem dojít k zohlednění závěrů vyslovených v nálezu, bylo nutné, aby žalobkyně žalobní petit změnila. Vzhledem k tomu, že stěžovatel o DPH za zdaňovací období srpen 2014 až listopad 2014 již rozhodl svými platebními výměry ze dne 29. 3. 2017, byla tím zkonsumována i případná nesporná část nadměrného odpočtu (viz bod 20 rozsudku NSS ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1 Afs 22/2020 - 34, č. 4040/2020 Sb. NSS). V úvahu tak připadala pouze změna žalobního petitu, jímž by se žalobkyně domáhala deklarování nezákonného zásahu v podobě zadržení nesporné části nadměrného odpočtu za vymezená zdaňovací období a za vymezenou dobu. K podobné změně žalobního petitu došlo ostatně i v řízení navazujícím na náleze ve věci sp. zn. II. ÚS 819/18 (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52 Af 24/2016 - 230). V souvislosti se změnou žalobního petitu by měla žalobkyně rovněž doplnit skutková tvrzení ohledně tvrzené nesporné části nadměrného odpočtu. Ovšem v situaci, kdy původní žalobní petit nezměnila, znemožnila, aby mohl městský soud náleze v novém řízení zohlednit. Nevyužila tak procesního prostoru, který Ústavní soud náleze otevřel. Setrvala-li na původním žalobním petitu, měla být žaloba zamítnuta. Na nedůvodnosti žalobních námitek, které mířily toliko proti samotným kontrolním postupům, se totiž ani po náleze nic nezměnilo. Samotné kontrolní postupy nepředstavovaly nezákonný zásah, jak to v předchozím soudním řízení správním potvrdil městský soud i NSS. Výrok napadeného rozsudku je proto s náleze v rozporu, neboť Ústavní soud nekonstatoval nezákonnost kontrolních postupů či způsobu jejich provádění, nýbrž protiústavnost zadržení nesporné části nadměrného odpočtu. Tu však městský soud nedeklaroval.

[10] Dále stěžovatel vytkl městskému soudu nedostatečné zjištění skutkového stavu. Ústavní soud svým náleze pouze otevřel procesní prostor pro posouzení otázky protiústavního zadržení nesporné části nadměrného odpočtu. K tomu, zda byly splněny podmínky pro částečné vyměření nadměrného odpočtu, popřípadě kdy a ve vztahu k jakým zdaňovacím obdobím, se totiž Ústavní soud nevyjádřil. Tuto otázku měl v navazujícím soudním řízení zodpovědět městský soud. Ten ovšem v napadeném rozsudku bez jakéhokoliv dokazování jen konstatoval, že stěžovatel žalobkyni zadržel nespornou

pokračování

část nadměrného odpočtu. Stěžovatel se však ve svých kontrolních postupech zaměřil hned od počátku na prověřování odpočtu DPH z plnění od trojice vybraných dodavatelů a na uplatnění osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu u osmi vybraných odběratelů. Až z výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 8. 2016 vyplynulo, že zatímco podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu žalobkyně splnila, nárok na uplatněný odpočet daně na vstupu jí nenáleží. Výše zpochybněné a prověřované DPH na vstupu i na výstupu v obdobích srpen, říjen a listopad 2014 převyšovala žalobkyní uplatněný nadměrný odpočet. Na počátku kontrolních postupů tak mohly být podmínky pro částečné vyměření nesporné části nadměrného odpočtu splněny pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2014. V ostatních případech by výsledkem částečného vyměření daně byla vlastní daňová povinnost, což není podle nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18 možné. Teprve v závěrečné fázi daňové kontroly, kdy stěžovatel ve výsledku kontrolního zjištění uzavřel, že žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, by mohlo dojít k částečnému vyměření daně i za zdaňovací období srpen 2014. V případě zdaňovacích období říjen a listopad 2014 však podmínky pro částečné vyměření nadměrného odpočtu nebyly splněny nikdy.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Zdůraznila, že poslední dotazy stěžovatele týkající se *intrakomunitárních* dodání byly formulovány ve výzvě ze dne 16. 12. 2015, na kterou reagovala dne 29. 1. 2016, a následně již správní spis neobsahuje žádné informace týkající se dalšího prověřování *intrakomunitárních* dodání. Nejpozději od února 2016 tak již nedocházelo k prověřování jiných plnění než těch, u kterých byl následně zamítnut nárok na odpočet DPH. To, že správce daně v rámci daňových kontrol závěr o existenci nesporné části nadměrného odpočtu za srpen a září 2014 vtělil až do výsledku kontrolního zjištění o půl roku později, nelze vykládat k tíži žalobkyně.

[12] Dále žalobkyně připomněla, že se již v žalobě ohrazovala proti nesprávnému postupu stěžovatele ohledně rozsahu kontrolních postupů, při nichž nebyla prověřována všechna plnění, a přesto byl zadržován celý nárok na nadměrný odpočet za prověřovaná zdaňovací období. V žalobě také upozorňovala na negativní vliv zadržování celého nadměrného odpočtu na svou ekonomickou situaci. Není tedy pravdou, že by se zde proti nezákonnosti stěžovatelova postupu nebránila. Pokud stěžovatel do rozsahu kontrolních postupů po dobu 2,5 let zahrnul i nikdy neproověřovaná plnění a po celou tuto dobu zadržoval i nadměrný odpočet z nich plynoucí, je nutné za nezákonný zásah považovat kontrolní postupy v celém jejich rozsahu.

[13] Žalobkyně s rozsudkem městského soudu souhlasí, nicméně pokud by NSS došel k závěru, že je nesprávný, a zrušil by jej, měl by se městský soud opětovně zabývat i posouzením zákonnosti samotných kontrolních postupů nad rámec zadržovaných nesporných a neproověřovaných částí nadměrných odpočtů. Tyto námitky totiž nyní městský soud bez dalšího opět posoudil jako nedůvodné. Z nálezu Ústavního soudu však plyne, že Ústavní soud považoval za dostatečné vyjádřit se pouze k nejzásadnějšimu porušení jejích práv a na tomto podkladu zrušit předchozí rozhodnutí správních soudů. Zároveň však předpokládal, že se těmito ostatními námitkami budou správní soudy opětovně zabývat, nikoliv že pouze odkáže na svá předchozí rozhodnutí. Žalobkyně je nadále přesvědčena, že způsob zahájení a vedení kontrolních postupů byl nezákonný.

Stěžovatel postupoval zcela svévolně, po dobu téměř dvou let nesdělil žádné konkrétní pochybnosti či nesrovnalosti o správnosti podaných daňových tvrzení, opakovaně požadoval prokázání stejných skutečností a předložení stejných důkazů, které měl již několik měsíců ve správním spise, a opakovaně manipuloval s dokumenty ve správním spise (přesouvání dokumentů tam a zpět mezi veřejnou a vyhledávací částí, opakované reorganizace spisu) a činil neodůvodněné průtahy v řízení. Plný rozsah neoprávněných manipulací se správním spisem zjistil současný právní zástupce žalobkyně až v červenci 2020 při nahlížení do spisu v rámci soudního přezkumu konečných výsledků daňové kontroly. Žalobkyně uvádí konkrétní zjištění, která dokreslují její domněnky o nezákonném vedení spisu. Způsob práce stěžovatele se správním spisem vzbuzuje důvodné pochybnosti o legalitě vedené daňové kontroly. Vzniká enormní nejistota ohledně toho, s jakými dokumenty ve skutečnosti stěžovatel při daňové kontrole pracoval.

[14] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že Ústavní soud nálezem otevřel správním soudům prostor pouze k vyřešení problému protiústavnosti zadržení nadměrného odpočtu. K opětovnému, či snad dokonce odlišnému posouzení zákonnosti samotných kontrolních postupů není důvod. Tím není ani nová námitka ohledně vedení spisu, kterou žalobkyně uvedla v bodech 18 až 20 vyjádření, neuplatnila ji však v původní žalobě. Stěžovatel připomněl, že rozsah kontrolních postupů týkajících se DPH za zdaňovací období srpen až listopad 2014 zahrnoval toliko plnění žalobkyně, která stěžovatel prověřoval. Po případném zrušení napadeného rozsudku zbude k posouzení pouze otázka, zda stěžovatel neoprávněně zadržel nespornou část nadměrných odpočtů žalobkyně za zdaňovací období srpen až listopad 2014 v důsledku toho, že tuto nespornou část nadměrných odpočtů částečně nevyměřil, ačkoli pro to byly splněny podmínky vyslovené v judikatuře Ústavního soudu. Prostor pro takové posouzení zde ale bude jediné tehdy, pokud žalobkyně upraví žalobní petit.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Jak bylo rekapitulováno výše, nové řízení před městským soudem bylo důsledkem zrušení předchozích rozsudků NSS i městského soudu nálezem sp. zn. I. ÚS 1251/17. Ten vycházel z nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18, v jehož bodech 33. a 35. při zrušení zamítavých rozsudků správních soudů ve věci zásahové žaloby Ústavní soud konstatoval: „*V projednávané věci bylo do vlastnického práva stěžovatelky zasaženo tím, že po dobu trvání daňové kontroly (tedy po dobu více než tři let) jí byla správcem daně zadržována celá částka nárokováného nadměrného odpočtu (tedy cca 52 milionů Kč), přestože rozsah daňové kontroly se týkal pouze části zdanitelných plnění. V souladu s výše uvedenými principy je předmětem ústavního přezkumu tohoto zásahu zkoumání jeho zákonného základu, a až v případě splnění této podmínky i požadavků vhodnosti, potřebnosti a proporcionality v užším smyslu. (...)*

pokračování

Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Daňový řád sice výslovně neumožňuje nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou.“ Po zrušení nálezem sp. zn. II. ÚS 819/18 se v uvedené věci řízení vrátilo před Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, který rozsudkem č. j. 52 Af 24/2016 - 230 žalobě vyhověl poté, co připustil změnu žalobního petitu. Žalobce totiž upravil žalobní návrh tak, že požadoval právě určení nezákonnosti ukončeného postupu žalovaného, který po dobu trvání daňové kontroly za vymezená zdaňovací období zadržoval žalobci nárokováný nadměrný odpočet ze zdanitelných plnění nesouvisejících s dodáním zpochybněným při daňové kontrole.

[18] K takovému postupu dostala žalobkyně příležitost i v nyní posuzované věci. Ústavní soud v bodě 18. zrušujícího nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 v nynější věci jasně konstatoval, že „*mu nepřísluší přehodnocovat závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně v řízení ve věci stěžovatelky, jelikož tyto jsou neodmyslitelně spjaty se zjišťováním a hodnocením skutkového stavu; stejně tak jako mu nepřísluší přehodnocovat rozsah provedeného dokazování. Ústavní soud se proto ve svém přezkumu omezí na zkoumání souladu postupu orgánů veřejné moci s ústavně zaručenými právy, a to výhradně na otázku ústavnosti zadržování nadměrného odpočtu ve světle požadavků plynoucích z čl. 11 Listiny, respektive taktéž z nově utvořené judikatury Ústavního soudu a Soudního dvora EU, která se týká zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH.“* Samotné kontrolní postupy, jejichž zákonnost předtím potvrdily (nyní zrušené) rozsudky obou stupňů správních soudů, tedy nezpochybnil ani Ústavní soud; naopak v bodě 26. jasně řekl, že se nezabýval „*z důvodů výše vyložených již namítaným porušením ostatních práv stěžovatelky, resp. ostatními námitkami (a to včetně námitek značně spekulativního charakteru uváděných sub čl. III a IV doplnění ústavní stížnosti)“*. V bodě 22. nálezu zkritizoval pouze důsledek uvedených postupů v podobě zadržování i nesporné části žalobkyni uplatněných nadměrných odpočtů: „*Jelikož Ústavní soud dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva stěžovatelky zcela postrádá zákonný základ, postup Specializovaného finančního úřadu v předmětné věci představuje bez dalšího protiústavní zásah do práv stěžovatelky. Není proto již důvodné pokračovat v přezkumu napadených rozhodnutí zkoumáním naplnění požadavků vhodnosti, potřebnosti a proporcionality v užším smyslu, jelikož ani naplnění těchto podmínek by nevedlo k ospravedlnění předmětného zásahu do práv stěžovatelky. V této situaci proto bylo povinností obecných soudů, aby ve smyslu čl. 4 Ústavy poskytly ochranu základnímu právu stěžovatelky garantovanému v čl. 11 Listiny a aby daly správci daně instrukce k ústavně konformnímu postupu dle daňového řádu (podrobněji k tomu viz body 38 až 41 citovaného nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18).“* V bodě 27. pak dodal: „*Kasací napadených rozsudků je totiž otevřen dostatečný prostor pro to, aby obecné soudy samy poskytly – v intencích tohoto nálezu a příslušné citované judikatury Ústavního soudu, Soudního dvora EU a nově také Nejvyššího správního soudu – ochranu základním právům a svobodám stěžovatelky.“*

[19] Městský soud postupoval zcela v intencích tohoto nálezu a při ústním jednání dne 6. 5. 2021 vyzval žalobkyni, aby svůj petit patřičně upravila. Podle § 87 odst. 1 části

věty za středníkem s. ř. s. platí, že *rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu*. Výzva ke změně petitu umožňovala žalobkyni zareagovat na změněný skutkový stav (kontrolní postupy stěžovatele již byly ukončeny a žaloba směřovala pouze k deklarování nezákonnosti zásahu) i právní stav (Ústavní soud v reakci na svou novou judikaturu závazně deklaroval, že zadržování nadměrného odpočtu v té části, jež nebyla kontrolními postupy zpochybněna, představuje nezákonný zásah do vlastnického práva žalobkyně). Jinak řečeno, správní soudy dostaly procesní prostor, aby ochránily vlastnické právo žalobkyně zasažené zadržováním nezpochybněné části nadměrného odpočtu. Žalobkyně proto dostala příležitost, aby svůj petit upravila, například obdobně jako to učinil žalobce ve výše citované věci rozhodované Krajským soudem v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích. Mohla tak svůj původní široký žalobní petit změnit věcně (zaměřit jej na zadržování nesporné části nadměrného odpočtu), časově (vymezit, ve kterých zdaňovacích obdobích vykával nadměrný odpočet, který nebyl sporný) i z hlediska rozsahu (vymezit částku tohoto nesporného nadměrného odpočtu). To však žalobkyně při ústním jednání výslovně odmítla a setrvala na svém původním žalobním petitu, který zahrnoval způsob vedení postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol za všechna výše uvedená zdaňovací období, nijak se však nezaměřoval na samotné zadržování nezpochybněného nadměrného odpočtu.

[20] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že na půdorysu původního petitu nemohl městský soud žalobě vyhovět, tedy převzít žalobkyní zformulovaný žalobní petit a bez dalšího jej přetvořit do vyhovujícího výroku svého nyní napadeného rozsudku. V tvrzeném zásahu spočívajícím v samotných kontrolních postupech v rámci postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly ostatně městský soud žalobní námitky výslovně zamítl, shodně jako ve svém prvním rozsudku v této věci, což NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 232/2016 - 49 výslovně schválil a Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 nezpochybnil. Jak správně připomněl stěžovatel, neoprávněné zadržování nesporné části nadměrného odpočtu nemůže samo o sobě způsobit nezákonnost postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly jako takových, jak deklaroval výrokem svého rozsudku městský soud. Ústavní soud se vyjadřoval svým závazným právním názorem výhradně k zadržování údajně nesporné části nadměrných odpočtů.

[21] Přestože nedošlo k žádné změně žalobního petitu, městský soud žalobě bez dalšího vyhověl, byť z odůvodnění jeho rozsudku plyne, že shledaný nezákonný zásah se týkal důsledku uvedených kontrolních postupů v podobě zadržování údajně nezpochybněné části nadměrného odpočtu. Bez patřičné změny žalobního petitu, doprovázené případně doplňujícími skutkovými informacemi, však městský soud nemohl posoudit, jakou část zadržovaných nadměrných odpočtů bylo možno pokládat za nespornou a zda nějaká taková nesporná část vůbec existovala ve všech čtyřech prověřovaných zdaňovacích obdobích. Samotná žalobkyně v části VIII. odůvodnění žaloby bez podrobnější argumentace tvrdila, že nespornou část zadržovaného nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2014 představovala částka 21 228 076,46 Kč a za zdaňovací období září 2014 částka 25 615 430 Kč (ve smyslu rozsudku č. j. 1 Afs 22/2020 - 34 tedy lze konstatovat, že již původní žaloba nějaká tvrzení k uvedené otázce obsahovala, a tudíž není pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že otázku nesporné části nadměrného odpočtu žalobkyně poprvé nastolila až v doplnění ústavní stížnosti ze dne 17. 5. 2019). Stěžovatel naopak tvrdí, že

pokračování

podmínky pro částečné vyměření nesporné části nadměrného odpočtu mohly být splněny pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2014, a to jen v částce 6 236 820,99 Kč. Naopak v obdobích srpen, říjen a listopad 2014 podle něj výše zpochybněné a prověřované DPH na vstupu i na výstupu převyšovala žalobkyní uplatněný nadměrný odpočet.

[22] Těmito rozpory, respektive časovým rozsahem a výší částky neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu se však městský soud nijak nezabýval – a bez výše popsané nezbytné změny petitu ani zabývat nemohl. Stejně tak nemohl posoudit, zda byly splněny podmínky, za kterých je možné vrátit nespornou část uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH, jak byly vymezeny v judikatuře NSS.

[23] Ten v bodě 41 rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017 - 191, č. 4163/2021 Sb. NSS, zdůraznil, že „o nesporné části uplatňovaného nadměrného odpočtu lze uvažovat, pokud tuto část odpočtu nebude možné v dalším průběhu řízení zpochybnit (nestane se součástí prověřovaných zdanitelných plnění v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností a nebude zasažena daňovým podvodem nebo získaná zneužívajícím způsobem)“.

[24] NSS přitom vyšel z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 14. 5. 2020, věc C-446/18, AGROBET CZ, jenž v bodech 47, 48 a 50 potvrdil, že samotné tvrzení daňového subjektu nestačí k prohlášení určité části uplatněného nadměrného odpočtu za nespornou: „Je třeba rovněž upřesnit, že možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH za určité zdaňovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení před skončením daňové kontroly, neznamená automaticky povinnost daňového orgánu vrátit tuto část předem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Z článku 183 směrnice o DPH totiž vyplývá, že členské státy jsou bez ohledu na podmínky, které samy stanoví, **povinny vrátit nebo převést nadměrný odpočet DPH pouze v případě, kdy za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH.** Povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet, kterou toto ustanovení členským státům ukládá, je tedy podmíněna existencí nadměrného odpočtu DPH za celé příslušné zdaňovací období. Za těchto podmínek je třeba mít za to, že v případě, kdy se osoba povinná k dani dovolává v rámci daňové kontroly existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH, je **daňový orgán povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpočtu DPH, kterou je schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti této kontroly a s ohledem na relevantní okolnosti projednávaného případu určit jasně, přesně a jednoznačně, nezávisle na výsledku této kontroly a za celé zdaňovací období, které je předmětem počátečního přiznání k DPH.** Vzhledem k tomu, že se taková povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet vztahuje k určitému zdaňovacímu období, musí tedy platit nikoli ve vztahu k samotným částkám splatné daně a odpočitatelné daně, které odpovídají plněním nedotčeným rozsahem předmětné daňové kontroly a které daňový orgán identifikoval jako nesporné, nýbrž ve vztahu k části nadměrného odpočtu DPH, která bude nadále existovat nezávisle na výsledku této kontroly a která jako jediná může být v konečném výsledku považována za nespornou.“ Soudní dvůr EU proto uložil vnitrostátnímu soudu „ověřit, zda s ohledem na důkazy případně předložené společností AGROBET daňový orgán v kterékoli fázi daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním řízení, jasně, přesně a jednoznačně identifikoval nebo měl identifikovat existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH a konkrétně zda určil nebo měl určit, že částky splatné daně a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, se již nemohly do skončení této kontroly odchýlit od částek deklarovaných osobou povinnou k dani. Dále mu přísluší ověřit, zda daňový

orgán byl nebo měl být schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti daňové kontroly a s ohledem na veškeré podklady v rámci této kontroly a na relevantní okolnosti dané věci stejným způsobem určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem kontroly dotčena. (...) Pokud by daňový orgán nebyl schopen tato zjištění učinit, nebylo by možné mu vytýkat, že odmítl vydání částečného platebního výměru před skončením daňové kontroly, o niž jde ve věci v původním řízení.“ (zvýraznění provedl NSS)

[25] Městský soud svůj postup, tedy vyhovění původnímu širokému žalobnímu petitu, bez jeho změny a podložení konkrétní argumentací prokazující konkrétní částku nesporného nadměrného odpočtu v konkrétních zdaňovacích obdobích, ani nijak přesvědčivě neodůvodnil. Naopak v bodě 46. rozsudku deklaroval, že případná nezákonnost postihuje pouze skutečnost zadržování části uplatněného nadměrného odpočtu: „Vzhledem k tomu, že Ústavní soud jasně určil, že v případě žalobkyně došlo k zásahu do jejích práv, které postrádalo zákonný základ, musel rozhodnout o tom, že zásah žalovaného, který zadržoval celou (i nespornou) částku nárokováného nadměrného odpočtu na DPH, byl nezákonný.“ V bodech 50. a 51. rozsudku pak lakonicky konstatoval, že přestože žalobkyně odmítla změnit žalobní petit a zaměřit jej jen na část, v níž by žaloba mohla být podle nálezu Ústavního soudu důvodná, vyhověl jí v celém rozsahu původního petitu. Na bližší vysvětlení rezignoval: „50. Vzhledem k výše uvedenému tak Městský soud v Praze dospěl k závěru, že došlo k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně, když žalovaný zadržoval i nespornou část uplatněného nadměrného odpočtu na DPH. Ostatní námitky žalobkyně Městský soud v Praze vyhodnotil opět jako nedůvodné. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 232/2016 tyto právní závěry Městského soudu v Praze potvrdil a Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 uvedl, že mu nepřísluší přehodnocovat závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně v řízení ve věci žalobkyně a omezil se pouze na posouzení ústavnosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu. Městský soud v Praze tak neviděl důvod, proč by ostatní námitky žalobkyně nyní vypořádával odlišným způsobem (viz body 30 až 42 tohoto rozsudku).

51. S přihlédnutím k tomu, že žalobce neprojevil zájem na úpravě žalobního návrhu, a k tomu, že Ústavní soud v bodě 22 nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 zcela jednoznačně konstatoval, že postupem žalovaného došlo k zásahu do ústavního práva stěžovatelky (žalobkyně), a že tedy postup žalovaného v posuzované věci představuje – bez dalšího – protiústavní zásah do práv žalobkyně, nemohl Městský soud v Praze rozhodnout jinak, než v dané konkrétní věci názor Ústavního soudu jako závazný respektovat. Proto soud rozhodl, jak ve výroku I. tohoto rozsudku uvedeno.“

[26] Takový postup městského soudu nelze schválit. Výrok vyhovující žalobě v plném rozsahu se dostal do rozporu s odůvodněním, v němž sám městský soud deklaroval, že tvrzený zásah v části týkající se samotných kontrolních postupů neshledal nezákonným a v části týkající se zadržování nadměrného odpočtu se jím nezabýval z hlediska vymezení konkrétní částky a konkrétních zdaňovacích období, v nichž mohla být část uplatněného nadměrného odpočtu vyplacena. Bez změny a upřesnění žalobního petitu k tomu ostatně ani neměl příležitost, neboť teprve po upřesnění petitu z hlediska zdaňovacího období a částky by mohl stěžovatel zareagovat argumentací zpochybňující rozsah zadržování nadměrného odpočtu, kterou takto uplatnil až v kasační stížnosti, a městský soud by pak

pokračování

mohl náležitě posoudit klíčovou otázku existence a zadržování nesporné části nadměrného odpočtu. Je třeba připomenout, že dosud nebylo jasně prokázáno, že zde vůbec nějaká nezpochybněná část uplatněného nadměrného odpočtu je. Jak uvedl NSS v bodě 52 svého – nyní zrušeného – prvního rozsudku v této věci, v případě žalobkyně „*však není zjevné, že by bylo možno takto jednoznačně oddělit nárok na odpočet plynoucí z obchodů zasazených podezřením ze zapojení do řetězce, v němž se mohl vyskytnout karuselový podvod, a část nezasaženou, když již původní podezření bylo založeno na výrazném navýšení nadměrného odpočtu poté, co stěžovatel ve svém obchodování – tedy nikoli pouze ve vztahu k jediné komoditě – přešel na obchodní model B2B*“.

[27] Napadený rozsudek je tak stížen nepřezkoumatelností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť plně vyhovující výrok odporuje zčásti zamítavému odůvodnění napadeného rozsudku (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107).

[28] Nejvyššímu správnímu soudu je navíc z jeho úřední činnosti známo, že tento vnitřní rozpor má již zcela praktické důsledky. Na straně jedné je zde autoritativní tvrzení městského soudu v bodě 50. jeho rozsudku, podle něž jsou žalobní námitky týkající se samotných kontrolních postupů nedůvodné. Na druhé straně je zde však výrok deklarující nezákonnost celých těchto postupů. Právě tímto výrokem žalobkyně argumentuje v souběžně probíhajícím řízení vedeném před NSS pod sp. zn. 5 Afs 55/2020, v němž je posuzována zákonnost samotných platebních výměrů, kterými byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období měsíců srpna až listopadu 2014. V tomto řízení zaslala žalobkyně NSS dne 18. 5. 2021 přípis, v němž soud informovala, že městský soud „*v řízení vedeném pod sp. zn. 11 A 34/2016 rozhodnul o nezákonnosti daňové kontroly a postupů k odstranění pochybností týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty stěžovatelky za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014, měsíce září roku 2014, měsíce října roku 2014 a měsíce listopadu roku 2014. Jedná se tedy o stejné kontrolní postupy správce daně, jejichž výsledky jsou předmětem řízení vedeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 55/2020.*“ Žalobkyně tak argumentuje právě nyní napadeným rozsudkem městského soudu, jehož výrok deklaruje nezákonnost postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, přestože takový závěr odporuje odůvodnění uvedeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť městský soud neměl prostor pro vyhovění původnímu žalobnímu petitu bez jeho změny v reakci na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1251/17. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 17. března 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu