ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **Alverso GmbH**, se sídlem Maienbuhlstr. 8c, Wembach, Spolková republika Německo, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2016, čj. 9 A 103/2015-84,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2016, čj. 9 A 103/2015-84, **se ruší** ve výrocích **I.** a **V.** a věc **se vrací** v uvedeném rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost proti výrokům **III.** a **IV.** rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2016, čj. 9 A 103/2015-84, **se zamítá**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (německá společnost) obchoduje s použitými plasty. Recykláty nebo regeneráty plastů ve formě drtě a pilin nakupuje od svých dodavatelů a prodává je svým zákazníkům zejména do Německa a Itálie k dalšímu použití. Žalobkyně byla od 18. 10. 2013 plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. V lednu 2014 podala daňové

přiznání za zdaňovací období *listopad 2013*, v únoru 2014 za zdaňovací období *leden 2014*. V obou daňových přiznáních vykázala nadměrné odpočty ve výši 718 239 Kč, resp. 602 172 Kč.

[2] Žalovaný (správce daně) pojal pochybnosti o vykázaných nadměrných odpočtech za obě zdaňovací období. Ve výzvě ze dne 23. 1. 2014 (vztahující se k období listopad 2013) a 25. 3. 2014 (vztahující se k období leden 2014) uvedl, že deklarované odpočty dosahují význačné hodnoty v poměrně krátkém časovém úseku od účinnosti registrace k DPH. Proto žalobkyni vyzval, aby odstranila pochybnosti o tom, zda deklarovaná plnění skutečně přijala, zda byl odpočet uplatněn v souladu s právními předpisy a zda jsou splněny podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Ve výzvě za období leden 2014 žalobkyni dále vyzval k prokázání, že přijatá plnění použila k uskutečnění ekonomické činnosti. Protože se dle správce daně žalobkyni nepodařilo v následném řízení jeho pochybnosti rozptýlit, zahájil za obě zdaňovací období daňovou kontrolu, a to dne 4. 2. 2015 (listopad 2013), resp. dne 1. 4. 2015 (leden 2014).

[3] Předmětem navazujících řízení, včetně řízení o kasační stížnosti, je nesouhlas žalobkyně s postupem žalovaného jak v rámci postupů k odstranění pochybností, tak daňových kontrol u obou zdaňovacích období.

II. Řízení před městským soudem

[4] Žalobkyně podala dne 12. 5. 2015 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. a domáhala se, aby městský soud vyslovil, že

i. postup k odstranění pochybností u DPH za období **listopad 2013 byl** nezákonným zásahem;
ii. postup k odstranění pochybností u DPH za období **leden 2014 byl** nezákonným zásahem;
iii. daňová kontrola u DPH za období **listopad 2013 je** nezákonným zásahem, žalovanému se zakazuje v ní pokračovat a nařizuje se mu vyměřit DPH ve výši uvedené v daňovém přiznání;
iv. daňová kontrola u DPH za období **leden 2014 je** nezákonným zásahem, žalovanému se zakazuje v ní pokračovat a nařizuje se mu vyměřit DPH ve výši uvedené v daňovém přiznání.

[5] Městský soud shledal rozsudkem označeným v záhlaví žalobu důvodnou, jen pokud jde o návrh týkající se nezákonnosti postupu k odstranění pochybností za období leden 2014 (bod ii). Ve zbytku žalobu odmítl pro opožděnost (bod i) a pro nepřípustnost z důvodu nevyčerpání jiných právních prostředků ochrany (body iii a iv). Opíral se přitom i o judikaturu NSS (sp. zn. 9 Afs 276/2014, 1 Afs 107/2014, 1 Aps 20/2013, 2 Afs 32/2015, 10 Afs 208/2014, a 9 Aps 4/2013).

III. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nesouhlasila se závěry městského soudu, proto podala proti výrokům I, III a IV rozsudku rozsáhlou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s.

[7] Podstatná část kasačních námitek (str. 8–19) se doslovně shoduje se žalobními námitkami. Stěžovatelka tak opakuje důvody, pro které namítá nezákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností a nezákonnost následných daňových kontrol. Městskému soudu pak stěžovatelka vytýká, že nesprávně posoudil opožděnost její žaloby ve vztahu k postupu k odstranění pochybností za období listopad 2013, a dále zpochybňuje jeho závěr, že ve vztahu k daňovým kontrolám měla podat další stížnosti podle § 261 daňového řádu. Upozornila, že v průběhu celého řízení podala ještě dva podněty na odstranění nečinnosti dle § 38 daňového řádu (druhý již v průběhu daňové kontroly). Nezákonnost samotné daňové kontroly je pak nutno vnímat ve smyslu teorie „ovoce z otráveného stromu“, tj. byl-li postup k odstranění pochybností, z něhož kontrola před vyměřením daně plynule vznikla, nezákonným zásahem, musí jím být i sama kontrola (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Připomněla, že městský soud potvrdil, že postup žalovaného u daňové kontroly za leden 2014 byl nezákonným zásahem. Judikaturu NSS, na kterou městský soud odkázal, považuje stěžovatelka za nepřípadnou.

[8] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby NSS vyslovil, že

- žaloba proti postupu k odstranění pochybností u DPH za listopad 2013 byla podána včas;
- žaloba proti daňové kontrole DPH za listopad 2013 a leden 2014 nebyla podána nepřípustně a je způsobilá projednání;
- postup k odstranění pochybností u DPH za listopad 2013 byl nezákonným zásahem žalovaného;
- postup k odstranění pochybností u DPH za leden 2014 byl nezákonným zásahem žalovaného;
- daňová kontrola u DPH za listopad 2013 je nezákonným zásahem žalovaného, žalovanému se nařizuje ji ukončit a vyměřit DPH do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku;
- daňová kontrola u DPH za leden 2014 je nezákonným zásahem žalovaného, žalovanému se nařizuje ji ukončit a vyměřit DPH do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku;

a konečně,

- aby NSS rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k napadeným výrokům stručně uvedl, že se ztotožňuje se stěžovatelkou v závěru, že městský soud měl žalobu věcně projednat (tj. nikoliv ji odmítnout pro opožděnost), i pokud jde o tvrzený zásah spočívající v postupu k odstranění pochybností za období listopad 2013, nicméně s námitkami stěžovatelky ve věci samé nesouhlasí. Naopak s výroky III a IV napadeného rozsudku plně souhlasí.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[11] NSS nejdříve podotýká, že v nyní projednávané věci neměl pravomoc rozhodnout tak, jak stěžovatelka navrhla v první až šesté odrážce v bodě [8] shora. Byla-li totiž žaloba (ve výrocích, které stěžovatelka napadá) odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (srov. č. 625/2005 Sb. NSS), tj. NSS se zabývá pouze otázkou naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby a nemůže se věnovat meritu věci. Je přitom vázán uplatněným rozsahem a důvody kasační stížnosti; v nyní projednávané věci tedy NSS posoudil zákonnost výroků I, III a IV. Nadto je třeba stěžovatelku upozornit, že rozhodnutí ve čtvrté odrážce se již úspěšně domohla před městským soudem a tento výrok v kasační stížnosti nijak blíže nenapadá (a ani úspěšně napadat nemůže).

[12] K tomu, aby mohl NSS posoudit otázku včasnosti, resp. přípustnosti žaloby ve vztahu k příslušným zdaňovacím obdobím, musel v prvním případě postavit najisto, odkdy počala stěžovatelce běžet lhůta k jejímu podání (**IV.A**), ve druhém případě, zda byla stěžovatelka povinna vyčerpat opravné prostředky podle § 261 daňového řádu i proti zahájení daňových kontrol, přestože je podala již proti postupům k odstranění pochybností, které kontrolám předcházely (**IV.B**).

IV.A. Posouzení včasnosti žaloby proti postupu k odstranění pochybností u DPH za listopad 2013

[13] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Podle § 84 odst. 2 s. ř. s. zmeškání lhůty nelze prominout.

[14] Uvedené obecné pravidlo jasně stanoví, odkdy plyne dvouměsíční lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Aby však mohl krajský (zde městský) soud žalobu věcně projednat, nestačí, aby byla pouze podána včas, ale musí splňovat i další náležitosti, a dále musí být přípustná.

[15] Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[16] Z uvedeného ustanovení vyplývá, že žalobce se musí snažit před nezákonným zásahem bránit již v řízení před správním orgánem. 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 č. 2956/2014 Sb. NSS, věc *Easy Working, s. r. o.*).

[17] Zákonodárce současně připustil výjimku z tohoto pravidla ve větě za středníkem pro ty případy, kdy účelem žaloby není ukončení trvajícího nezákonného zásahu, ale „zpětné“ konstatování, že ta která činnost správního orgánu byla nezákonná. Tato výjimka

vychází z logiky, že tam, kde již správní řízení neprobíhá, nelze žádné opravné prostředky účinně podat, a proto by nemělo smysl trvat na jejich uplatnění. Pro běh lhůty i pro žalobní posouzení je tak rozhodující, jak stěžovatelka v žalobě popsala nezákonnost zásahu. Stěžovatelka se v žalobě domáhala určení, že již ukončený postup k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2013 byl nezákonný, a to jednak z důvodu nezákonného zahájení (nekonkrétnost výzev a další důvody), jednak z důvodu nepřiměřené délky. Včasnost žaloby je nutno posuzovat zvlášť ve vztahu k oběma důvodům (viz rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51, bod 16).

[18] Městský soud odvozoval lhůtu k podání žaloby proti postupu k odstranění pochybností za listopad 2013 od obecného pravidla, tj. od okamžiku, kdy se stěžovatelka dozvěděla o nezákonném zásahu. V případě *zahájení* postupu tedy odvozoval lhůtu od 23. 1. 2014, v případě *nepřiměřené délky* postupu pak od 4. 2. 2015, kdy byl postup ukončen a „překlopen“ do daňové kontroly. Podala-li stěžovatelka žalobu teprve 12. 5. 2015, podala ji v obou případech více než rok po lhůtě. Stěžovatelka se však brání tím, že čekala na výsledek své stížnosti podané podle § 261 daňového řádu, resp. následné žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení podle § 261 odst. 6 daňového řádu, které podala proti postupu k odstranění pochybností. Posléze uvedenou žádost žalovaný zamítl teprve vyrozuměním ze dne 31. 3. 2015, které stěžovatelce doručil 10. 4. 2015. Kdyby stěžovatelka podala žalobu před tímto datem, byla by žaloba předčasná. Současně jí však městský soud přičetl k tíži skutečnost, že na rozhodnutí o svých opravných prostředcích musela čekat více než dva měsíce poté, co byl postup ukončen.

[19] NSS považuje stěžovatelčiny námitky v této části za důvodné. Za současné právní úpravy nezákonného zásahu, která rozlišuje mezi konstitutivním a deklaratorním rozhodnutím soudu, je klíčové právě to, jak stěžovatelka formulovala nezákonnost. Stěžovatelka sice s ohledem na výše popsaný skutkový stav, který není mezi stranami sporný, nebyla povinna vyčerpat přípustné opravné prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz bod [17] shora), přesto podala proti postupu k odstranění pochybností stížnosti podle § 261 daňového řádu. NSS se ve své judikatuře v minulosti zabýval i otázkou počátku lhůty k podání zásahové žaloby v situaci, kdy žalobce před podáním žaloby využije jiné prostředky procesní ochrany, ač jej taková povinnost netíží (což je případ stěžovatelky). V rozsudku 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46, věc *GLOBAL HOLDING*, soud konstatoval, že „*za situace, kdy existuje v dispozici daňového subjektu možnost podat opravný prostředek, na jehož základě může být operativně zjednána náprava, nelze daňovému subjektu ve využití takového způsobu procesní obrany bránit. Bylo-li by i v takovém případě trváno na obecném pravidlu pro počátek běhu subjektivní lhůty, mohl by se daňový subjekt pouze proto, že se snažil situaci řešit prostředkem, jenž mu skýtá právní řád, ocitnout v situaci, že by mu již uplynula lhůta pro podání zásahové žaloby. Tento závěr by znamenal popření obecné zásady subsidiarity soudního přezkumu a s ní souvisejícího principu minimalizace zásahů soudů do správního (daňového) řízení, kterými je ovládáno správní soudnictví (§ 5 s. ř. s.) a které umožňují, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví*“. Podle citovaného rozsudku je nutno v takovém případě za skutečnost určující počátek lhůty k podání zásahové žaloby považovat až vědomost daňového subjektu o vyřízení tohoto opravného prostředku (nevedlo-li jeho užití k ochraně či nápravě vadného stavu).

[20] Uvedené závěry dopadají i na nyní posuzovanou věc. Pokud stěžovatelka uplatnila stížnosti podle § 261 daňového řádu proti zásahu a průběhu postupu k odstranění pochybností, počala lhůta k podání zásahové žaloby v souladu s citovanou judikaturou běžet až od vědomosti stěžovatelky o jejich vyřízení, tj. od okamžiku doručení vyrozumění. V daném případě jí lhůta počala běžet 11. 4. 2015 a skončila dnem 10. 6. 2015. Žaloba podaná v květnu 2015 proto nemohla být opožděná. Opačný závěr městského soudu je nezákonný, a proto je třeba napadený rozsudek zrušit ve výroku č. I (a dále v závislém výroku č. V týkajícím se nákladů řízení).

IV.B. Posouzení přípustnosti žaloby proti daňovým kontrolám

[21] NSS dále zkoumal zákonnost výroků o odmítnutí žaloby proti daňovým kontrolám z důvodu její nepřípustnosti.

[22] Obdobně i ve vztahu k daňovým kontrolám je nutno věnovat především pozornost tomu, jak stěžovatelka popsala nezákonný zásah v žalobě. Vzhledem k tomu, že daňové kontroly za období listopad 2013 a leden 2014 stále probíhají, se stěžovatelka v žalobě domáhala nejen vyslovení, že kontroly jsou nezákonnými zásahy, ale i nařízení jejich ukončení, tedy konstitutivního rozhodnutí. Samotnou nezákonnost kontrol popisuje – na rozdíl od postupů k odstranění pochybností – poměrně stručně; tvrdí, že pokud byly nezákonné postupy k odstranění pochybností, musejí být nezákonné také kontroly.

[23] Podle § 84 a § 85 s. ř. s. a judikaturních závěrů popsaných výše v části **IV.A** i v tomto případě plyne lhůta k podání zásahové žaloby od vědomosti stěžovatelky o vyřízení jejich stížností, s tím rozdílem, že zde již stěžovatelku zcela jistě tíží povinnost vyčerpat právní prostředky nápravy. Proti daňovým kontrolám však stěžovatelka dle vlastních tvrzení stížnosti vůbec nepodala. Brání se tím, že stížnosti podala již proti postupům k odstranění pochybností. Daňové kontroly přitom byly zahájeny pouhým „překlopením“ z těchto postupů. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že měla podat nové stížnosti dle § 261 daňového řádu, a považuje jej za přepjatý formalismus. Stěžovatelka též upozornila, že v průběhu postupu k odstranění pochybností i daňové kontroly podala podnět na ochranu před nečinností a stížnost proti rozsahu, v němž jí bylo umožněno nahlížet do spisu.

[24] NSS ve shodě s městským soudem připomíná, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva rozdílné a relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci (viz např. rozsudky NSS ze dne 5. 2. 2015 čj. 9 Afs 276/2014-43, či ze dne 10. 9. 2014 čj. 1 Afs 107/2014-31). Oba tyto postupy proto nelze vzájemně zaměňovat a je třeba je považovat za samostatné „zásahy“ správního orgánu, a to i z hlediska hodnocení běhu lhůty k podání žaloby proti takovému zásahu. K tomu lze citovat též z již zmiňovaného rozsudku NSS ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51, který se částečně vyjádřil i k okruhu žalovatelných úkonů správního orgánu v rámci jednoho postupu či jedné daňové kontroly. Podle něj je sice pravda, 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*

pokračování

daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, [...]. *Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy*" (bod 27). Takové důvody stěžovatelka navíc ani netvrdí.

[25] Obdobně nelze dovozovat, že i kdyby skutečně byl postup k odstranění pochybností za období listopad 2013 nezákonným zásahem, musí být automaticky nezákonná i následná daňová kontrola, která je důsledkem neúspěšného odstraňování pochybností správce daně v předchozím postupu. Důvody, pro které žalobce napadne zásahovou žalobou postup k odstranění pochybností, se můžou totiž lišit od těch, pro které se následně domnívá, že daňová kontrola je nezákonná.

[26] Na to nemůže mít vliv ani § 90 odst. 3 daňového řádu, kterým argumentuje stěžovatelka v tom smyslu, že „překlopení" do daňové kontroly může nastat pouze v rozsahu důvodů, pro které byl zahájen postup k odstranění pochybností. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně*. „Důvody k pokračování v dokazování", v jejichž rozsahu může správce daně z postupu k odstranění pochybností přejít do daňové kontroly, se míní důvody, které uvedl sám daňový subjekt ve svém návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu (poté, co mu správce daně sdělil, že se jeho dřívější pochybnosti nepodařilo rozptýlit, tj. po ukončení samotného postupu k odstranění pochybností) a které si správce daně vyhodnotil tak, že jsou s to dříve zpochybněné obchody a skutečnosti prokázat. Tyto „důvody k pokračování v dokazování" tedy nelze ztotožňovat s důvody, které vedly správce daně k zahájení postupu k odstranění pochybností.

[27] Lze shrnout, že stěžovatelka ve vztahu k daňovým kontrolám nevyužila přípustné opravné prostředky ve smyslu rozsudku *Easy Working, s. r. o* (citovaného v bodě [16]). V takovém případě se nemůže žalobou podle § 82 s. ř. s. účinně domáhat výroku o nezákonnosti trvajících daňových kontrol a jejich ukončení. Pokud městský soud shledal její žalobu z tohoto důvodu nepřípustnou, je tento jeho závěr v souladu s § 85 s. ř. s. a námitky stěžovatelky jsou nedůvodné.

[28] Stěžovatelka též namítla, že uplatnila stížnosti podle § 261 daňového řádu i proti rozsahu, v němž jí žalovaný umožnil nahlédnout do spisu. Otázku nahlížení do spisu městský soud posuzoval v rámci meritorního hodnocení zákonnosti postupu k odstranění pochybností za období leden 2014 (výrok II napadeného rozsudku). Proti tomuto výroku stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí (a ani úspěšně brojit nemůže, protože městský soud žalobě v tomto jediném bodě vyhověl). NSS se proto nemůže jakkoliv vyjadřovat k důvodnosti její námitky, neboť při svém rozhodování je vázán důvody a rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek městského soudu ve výrocích č. I a V a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V novém řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. ledna 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu