ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Monarchy Trade s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zast. Mgr. Janem Kramperou, advokátem se sídlem Pobřežní 394/12, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2018, čj. 11 A 54/2018-67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat ve vedení daňových kontrol na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září – prosinec 2016 a únor – květen 2017. Shora specifikovaným rozsudkem městský soud žalobu zamítl.

[2] Městský soud se zabýval postupem žalovaného při provádění daňových kontrol, kterým předcházel postup k odstranění pochybností. Shledal, že žalovaný již v průběhu postupu k odstranění pochybností žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti o správnosti a pravdivosti jí uvedených údajů v daňovém přiznání a v rámci daňových kontrol činil

důvodné úkony. Žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobkyně a též vlastní činností získával další důkazní prostředky.
[3] K žalobkyní namítaným průtahům a nehospodárnosti kontrolních zjištění městský soud uvedl, že v případě neodůvodněných průtahů v řízení je žádoucím prostředkem ochrany žaloba nečinnostní podle § 79 a následujících s. ř. s.; protože žalobkyně nevyčerpala prostředky ochrany [podnět nejbližšímu nadřízenému správci daně podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád")], označil žalobu co do těchto žalobních námitek jako nepřípustnou. Městský soud zároveň uvedl, že by námitky ani nemohly být důvodné, a to pro rozsáhlost a časovou náročnost daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného, jež byly podle názoru soudu činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.

[4] Městský soud uzavřel, že v postupu žalovaného neshledal prvky svévole, nepřiměřenosti či nehospodárnosti, ale naopak racionální postup k dosažení cíle správy daní. Jednotlivými úkony, zejména dožádáními a z nich vyplývajícími dalšími výzvami k prokázání skutečností, žalovaný zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobkyně s konkrétními daňovými subjekty, které by z žalobkyní předložených důkazních prostředků s nejvyšší mírou pravděpodobnosti nezískal.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") kasační stížnost. Stěžovatelka je přesvědčena, že doba, po kterou žalovaný vede daňové kontroly je nepřijatelná pro jakéhokoliv podnikatele. Žalovaný ji od roku 2016 blokuje odpočet daně, přestože stěžovatelka poskytuje maximální součinnost. Žalovaný je stále nečinný, délka daňových kontrol mezitím zapříčinila ukončení stěžovatelčina podnikání; stěžovatelka již dva roky čeká *„až žalovaný porozumí jeho podnikatelskému modelu a bude schopen k němu v rámci daňových kontrol zaujmout jasné stanovisko. Zatím se tak nestalo, což pro žalobce představuje stav nejistoty a nepřijatelné riziko pro jakékoliv další podnikání."*

[6] Stěžovatelka namítla, že nezákonný zásah spatřovala v neúměrné délce provádění daňových kontrol; ačkoliv jiné žalobní námitky neuplatnila, městský soud se zabýval i dalšími otázkami souvisejícími s vedením daňových kontrol (odůvodnění jejich zahájení atd.), které však neměly být předmětem řízení; odůvodnění rozsudku je proto nesrozumitelné.

[7] Městský soud ve vztahu k průtahům daňových kontrol dospěl k závěru, podle kterého je žaloba nepřípustná; uvedené odůvodnil tím, že prostředkem ochrany proti průtahům v řízení měla být žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s. a konstatoval, že stěžovatelka nepodala podnět nejbližšímu nadřízenému správce daně podle § 38 daňového řádu. Tento závěr je podle stěžovatelky nesprávný a rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29), na kterou stěžovatelka odkazovala již v žalobě. Podle stěžovatelky žaloba podaná podle § 82 s. ř. s. byla přípustná. Závěry městského soudu uvedené v bodě 43. napadeného rozsudku jsou v rozporu se závěry uvedenými v bodech 23. a 26., což rozsudek činí vnitřně rozporuplný a nepřezkoumatelný. Stěžovatelka navíc podnět podle § 38 daňového řádu podala.

[8] Podle stěžovatelky se městský soud snažil odůvodnit, proč by nebylo možné žalobě vyhovět, i kdyby byla přípustná. Odůvodnění však obsahuje pouze obecné teze a neuvádí žádné konkrétní důvody. Závěr soudu tak není srozumitelně a přesvědčivě odůvodněn, je rozporný a nelogický.

[9] Stěžovatelka též polemizovala se závěrem městského soudu, podle kterého *„[j]ednotlivými úkony, zejména dožádáními a z nich vyplývajícími a žalobou rozporovanými dalšími výzvami k prokázání skutečností, žalovaný zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobce s konkrétními daňovými subjekty, jež by z žalobcem předložených důkazních prostředků s nejvyšší mírou pravděpodobnosti nezískal.“* Dospěl-li soud k závěru, že žalovaný již získal ucelený přehled o obchodních transakcích, pak takový závěr logicky znamená, že daňové kontroly je možné ukončit, neboť již není nutné provádět další šetření. Znamená to také, že pokud daňové kontroly pokračují i za situace, kdy žalovaný již získal ucelený přehled o jejích obchodních transakcích, děje se tak bezdůvodně a jedná se o nezákonné průtahy.

[10] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci městským soudem a uvedl, že v rámci daňových kontrol nečinil žádné úkony, kterými by kontroly záměrně prodlužoval; všechny jeho kroky směřovaly ke správnému zjištění daňové povinnosti.

[12] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů; ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Stěžejní námitkou, jíž stěžovatelka brojila proti postupu žalovaného v daňových kontrolách, je tvrzené nerespektování principů rychlosti a hospodárnosti; stěžovatelka je přesvědčena, že žalovaný nepostupuje dostatečně rychle a efektivně, což se v její sféře negativně projevuje zejména tím, že je jí zadržován nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 5,2 milionů Kč.

[15] Zásahovou žalobou podanou na ochranu před postupem správce daně při daňové kontrole se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shrnul, že *„[z]ásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům*

ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole." (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55). K obraně proti tvrzeným neoprávněným průtahům při daňové kontrole nelze využít žalobu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s.; srov. právní větu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29, publ. pod č. 3199/2015 Sb.: „*Obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole zahájené před prvním vyměřením daně, i v případě tvrzených neoprávněných průtahů, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., nikoli žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona.*"

[16] Závěr městského soudu, podle kterého „*v případě neodůvodněných průtahů v řízení je žádoucím prostředkem ochrany žaloba nečinnostní podle § 79 a následujících s. ř. s.*" tak správný není. Podstatné ovšem je, že městský soud žalobní námitku brojící proti tvrzené nečinnosti žalovaného vzápětí meritorně posoudil. Městský soud v odstavci 44. napadeného rozsudku s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015-41, a ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, shledal, že by „*tyto námitky nemohl posoudit jako důvodné vzhledem k rozsáhlosti a časové náročnosti vedených daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného, jež byly podle názoru soudu činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.*" Jinak řečeno, městský soud sice nejprve námitku směřující proti průtahům v kontrolních postupech označil za nepřípustnou, což je pohledem dosavadní judikatury problematická a chybná argumentace, vzápětí ji přesto věcně posoudil. To je postup sice procesně nedokonalý a poněkud narušující vnitřní konzistenci rozsudku, nicméně podstatné je, že jím nebyla stěžovatelka zbavena práva na věcný přezkum své námitky, jež byla přípustná (obdobně postupoval Nejvyšší správní soud i v řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 232/2016, při posouzení shodného pochybení městského soudu).

[17] Městský soud jako druhý důvod nepřípustnosti žaloby uvedl nevyčerpání prostředků ochrany nabízené daňovým řádem k ochraně proti nečinnosti správce daně, tj. podnět nejbližšímu nadřízenému správci daně podle § 38 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s uvedeným ztotožňuje v tom rozsahu, že prostředkem ochrany proti nečinnostnímu zásahu správce daně je podnět proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, čj. 7 Afs 60/2016-25, podle kterého „*Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že – bez ohledu na následný typ žaloby ve správním soudnictví – prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu spočívající v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím, je právě podnět proti nečinnosti podle § 38 odst. 1 daňového řádu.*" Ztotožnit se však nelze s konstatováním městského soudu, podle kterého stěžovatelka podnět podle § 38 daňového řádu nepodala. Ve správním spise je takový podnět založen a byl přiložen i k žalobě; stěžovatelka ho podala 14. 8. 2017 a Odvolací finanční ředitelství ho vyrozuměním z 13. 9. 2017 odložilo. Městský soud se však žalobní námitkou proti průtahům při vedení daňových kontrol přesto věcně zabýval, nesprávnost jeho závěru o neuplatnění podnětu proto nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku a k vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení; tak by musil postupovat

jedině, pokud by se městský soud omezil na pouhý závěr o nepřípustnosti žaloby (což v souzeném případě nenastalo).

[18] V této souvislosti též Nejvyšší správní soud upozorňuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, v němž se Ústavní soud zabýval dopady trvajícího zásahu na počátek běhu lhůty k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem; Ústavní soud uvedl: *„Ústavně-konformní výklad pojmu ‚došlo' v § 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s. by tedy měl s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu směřovat ke konci jednání představujícího zásah správního orgánu. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad uvedeného pojmu odpovídá spíše pojmu ‚dochází'. Obdobný princip musí platit i pro běh subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 věta první s. ř. s., protože o neukončeném trvajícím zásahu se dotčený jednotlivec znovu a znovu ‚dozvídá'. Jak říká judikatura Evropského soudu pro lidská práva, lhůta k podání stížnosti ve skutečnosti začíná běžet každý den znovu."* Úvaha městského soudu, který subjektivní lhůtu k podání žaloby proti trvajícímu zásahu počítal od doručení vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu, s citovaným výkladem Ústavního soudu nekoresponduje.

[19] Stěžovatelka uvedla, že se městský soud snažil odůvodnit, proč by nebylo možné žalobě vyhovět. Jeho závěry považuje za nedostatečně odůvodněné, nesrozumitelné, rozporné a nelogické. Nejvyšší správní soud posoudil konkrétní kroky žalovaného v rámci daňových kontrol na základě předloženého spisového materiálu. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný postupoval plynule a bez nepřiměřených prodlev, nevykonával evidentně nadbytečné a ryze formální úkony; jím vedené daňové kontroly tak plně korespondovaly s požadavkem rychlosti, hospodárnosti a efektivity.

[20] (Ne)činnost správce daně při provádění jednotlivých úkonů daňové kontroly je nutno posuzovat vždy individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu. Z tohoto pohledu Nejvyššímu správnímu soudu z obsahu předloženého spisu nevyplynulo, že by mezi úkony žalovaného existovaly nepřiměřené prodlevy. Nadto nemohl přehlédnout, že ani sama stěžovatelka uvedená kasační tvrzení neupíná k žádným konkrétním úkonům správce daně před podáním žaloby. Neprovádění úkonů správcem daně v roce 2018 lze přičíst vedenému soudnímu řízení před městským a následně před Nejvyšším správním soudem; ostatně podle § 148 odst. 4 daňového řádu po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví, neběží lhůta pro stanovení daně. Míra podrobnosti odezvy kasačního soudu je přitom závislá na tom, jak detailně své námitky formuluje sám stěžovatel; omezila-li se stěžovatelka na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně zdejší soud reagovat jinak, než srovnatelně obecně.

[21] Z pohledu posuzování účelnosti úkonů prováděných správcem daně v průběhu daňové kontroly je vhodné zmínit judikaturní závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39, podle kterého *„[s]právci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení* [vedení daňové kontroly]*, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně,*

včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost.“

[22] Ke kasační námitce, podle které se městský soud zabýval i dalšími otázkami souvisejícími s vedením daňových kontrol, byť stěžovatelka brojila pouze proti jejich délce, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly je jednání správce daně v průběhu kontroly. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55). V rámci soudního přezkumu postupu správce daně, tak jak jej vymezila stěžovatelka, bylo nezbytné vzít v potaz i okolnosti zahájení daňových kontrol; zvláště předcházel-li jejich zahájení postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, jehož extenzivní délka či průběh může též vést k jeho nezákonnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015-41).

[23] Závěrečnou polemiku o tom, zda městský soud uvedl, že žalovaný již získal dostatečný přehled o stěžovatelčiných obchodních transakcích, nepovažuje Nejvyšší správní soud za příhodnou. Městský soud zdůrazňoval, že správce daně činil i řadu úkonů, které vyžadovaly součinnost třetích subjektů, opětovně odpovídal na četná stěžovatelčina podání a opětovně na žádost stěžovatelky prodlužoval lhůty jí stanovené ke splnění povinností. Závěr citovaný v odst. [9] nynějšího rozsudku se vztahoval výlučně k dosavadnímu průběhu daňových kontrol. Nelze z něj, vzdor předcházejícím závěrům městského soudu o zákonném postupu žalovaného, vyvozovat, že žalovaný získal ucelený přehled o obchodních transakcích stěžovatelky a přesto dál nezákonně vede daňové kontroly.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 18. září 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu