



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Naděždy Řehákové a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics, s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2014, č.j. 45 Af 28/2013-131,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2014, č.j. 45 Af 28/2013-131, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu před krajským soudem

[1] Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen stěžovatel) navrhuje zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem. Touto žalobou se stěžovatel domáhal určení, že postup k odstranění pochybností, prováděný u stěžovatele Finančním úřadem v Kolíně, a po transformaci finančních úřadů ke dni 1. 1. 2013 žalovaným (dále také „správce daně“), ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za říjen 2012, byl nezákonným zásahem. Stěžovatel v žalobě současně navrhl, aby soud zakázal žalovanému ve shora označeném postupu pokračovat. Následně však v důsledku úkonů žalovaného, jimiž byl postup ukončen, svůj návrh upravil tak, že se domáhá pouze určení, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem. Upřesnil také, že postup správce daně napadá jako celek. Tento celek postupů byl dle stěžovatele zahájen výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 12. 2012 a byl ukončen až dne 15. 1. 2014. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního

soudu, sp. zn. 1 Afs 105/2012 stěžovatel připomněl, že je-li napadený postup nezákonně zahájen, způsobuje to vadnost postupu jako celku.

[2] Stěžovatel v řízení před krajským soudem v podané žalobě, v doplnění žaloby i při jednání před soudem namítal následující skutečnosti, které dle jeho názoru činí postup k odstranění nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Podle stěžovatele výzva správce daně k odstranění pochybností ze dne 17. 12. 2012 nespĺňuje požadavky ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen daňový řád), aby byla konkrétní, srozumitelná a odůvodněná tak, aby stěžovatel měl možnost se k pochybnostem správce daně vyjádřit, nejasnosti vysvětlit a neúplnosti doplnit. Postup k odstranění pochybností správce daně byl prováděn jen z důvodu, že daň na vstupu opakovaně převyšovala daň na výstupu. Výzva za zdaňovací období říjen 2012 byla dle stěžovatele pouze formální, neboť správce daně již disponoval řadou informací o daňových povinnostech stěžovatele, na základě nichž mohl konstruovat konkrétní pochybnosti.

[4] Dle stěžovatele byl postup k odstranění pochybností také v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť trval déle než 5 měsíců a zahrnoval obsáhlé časově i personálně náročné dokazování, ač je v tomto typu postupu správce daně provádět nesmí. Správce daně svým přípisem ze dne 22. 5. 2013 fakticky ukončil postup k odstranění pochybností a měl zahájit daňovou kontrolu, nebo vydat platební výměr.

[5] Stěžovatel v rámci tvrzeného zásahu namítal, že správce daně byl též nečinný, neboť pochybnosti se vztahovaly pouze k přijatým plněním od společností Orlen Steel, a. s., a EXEMPO, s. r. o., avšak u ostatních přijatých plnění, která jsou v pořádku, správce daně nerozhodl a odpovídající část nadměrného odpočtu nevrátil. O této části DPH za říjen 2012 byl správce daně povinen vydat samostatné rozhodnutí. Stěžovatel dovozoval, že nevydáním rozhodnutí o nepochybné části DPH byl poškozen, a požádal o přiznání úroku, který má reparovat jeho škodu vzniklou v důsledku opožděného vydání rozhodnutí o stanovení daně způsobenou nezákonným postupem k odstranění pochybností. Proti této části postupu správce daně, spočívající v nevydání rozhodnutí, stěžovatel brojil podněty k odstranění nečinnosti, z nichž poslední podnět ze dne 5. 11. 2013 Odvolací finanční ředitelství shledalo důvodným a vydalo „Příkaz ke zjednání nápravy“ ze dne 12. 12. 2013 s tím, že úkony správce daně ode dne 29. 7. 2013 byly nezákonné, protože byly prováděny v rámci nezákonně zahájené daňové kontroly. Na základě tohoto příkazu správce daně ukončil napadený postup k odstranění pochybností a dne 13. 1. 2014 doručil stěžovateli platební výměr za předmětné zdaňovací období.

[6] Žalovaný v řízení před soudem popřel, že by postup správce daně k odstranění pochybností a dále i tvrzená nečinnost byla nezákonným zásahem. Uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla srozumitelná, stěžovatel na základě výzvy se správcem daně komunikoval a navrhoval důkazní prostředky. Postup k odstranění pochybností byl ukončen dle § 90 daňového řádu sdělením ze dne 22. 5. 2013 a provádění dokazování, které bylo zahájeno uvedenou výzvou dle § 89 daňového řádu přešlo do fáze pokračování v rámci daňové kontroly. Šlo pouze o změnu formy dokazování v rámci jednoho daňového řízení.

[7] Dle žalovaného nezákonný zásah nespočíval ani v nečinnosti správce daně, neboť vrácení nadměrného odpočtu je vázáno na jeho vyměření jako celek za zdaňovací období. Pokud není nadměrný odpočet vyměřen, není možné jej plátcí vrátit. Daňový řád nezná institut částečného vyměření daně, a pokud by žalovaný DPH vyměřil z nesporně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, nemohl by vést řízení o sporné části DPH,

pokračování

neboť vydáním platebního výměru by bylo vyměřovací řízení ukončeno. V reakci na tvrzení o nečinnosti žalovaný poukázal na to, že stěžovatel nevyčerpal všechny prostředky ochrany, které umožňuje ust. § 261 daňového řádu. Uvedl, že při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012, seznámil stěžovatele s výsledkem tohoto postupu, vymezil kontrolu v rozsahu, v jakém nebyly pochybnosti odstraněny, a umožnil stěžovateli navrhnout důkazy. Tím byla zahájena daňová kontrola. Žalovaný uvedl, že se odlišuje od názoru Odvolacího finančního ředitelství v tom, zda daňová kontrola byla zahájena či nikoliv. Dle žalovaného se Odvolací finanční ředitelství k postupu správce daně po 29. 7. 2013 nevyslovalo, neboť se zabývalo podnětem na ochranu proti nečinnosti a dospělo k závěru, že úkony správce daně prováděné v rámci daňové kontroly, která nebyla řádně zahájena, nelze akceptovat. Odvolací finanční ředitelství činilo opatření k odstranění nečinnosti, na základě čehož žalovaný dne 13. 1. 2014 vydal platební výměr.

[8] Žalovaný upozornil na nesrozumitelnost žaloby, která se jeví být jak žalobou proti nečinnosti, tak žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Byl-li vydán platební výměr a stěžovatel se domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, může se bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

[9] K uvedenému stanovisku žalovaného stěžovatel uvedl, že cestou podnětů proti nečinnosti vyčerpal řádné opravné prostředky dle § 38 daňového řádu. Poukázal na výklad učiněný v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Ans 2/2009-38, z něhož lze dovodit, že úkony činěné v rámci nezákonné daňové kontroly jsou nezákonné. Připomněl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 2 Afs 65/2012-64) je nutno přihlídnout ke koncentraci řízení, v jejímž důsledku nelze v žalobě proti rozhodnutí napadat nezákonný zásah. Stěžovatel uvedl, že proti platebnímu výměru v dané věci již podal odvolání.

II. Posouzení věci krajským soudem

[10] Krajský soud předně shledal, že jsou dány procesní podmínky k projednání žaloby z hlediska zachování lhůty dle § 84 odst. 1 a 2 s. ř. s. k podání žaloby, neboť vycházel ze skutečnosti, že tvrzený zásah byl v době podání žaloby tvrzeným zásahem trvajícím a lze na něj nahlížet jako na jeden celek, proto žaloba není opožděná.

[11] Vzhledem k tomu, že se stěžovatel ve výsledku svého žalobního návrhu domáhal pouze určení, že tvrzený zásah byl nezákonný, krajský soud nepovažoval za potřebné se zabývat otázkou vyčerpání „jiných právních prostředků“ v daňovém řízení ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s., neboť citované ustanovení *in fine* výslovně předpokládá, že podmínka vyčerpání jiných právních prostředků ochrany (nápravy) neplatí v případě řízení o žalobě, v níž se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[12] Krajský soud považoval za stěžejní otázku sporu polemiku mezi účastníky řízení o tom, zda bylo na místě bránit se proti popsanému postupu správce daně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Krajský soud se při vypořádání této otázky řídil judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku č. j. 1 Aps 4/2011-80, pojednávající o subsidiaritě jednotlivých prostředků soudní ochrany předpokládaných ve správním soudnictví, kdy žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má přednost před žalobou proti nezákonnému zásahu. Byť se tato judikatura vztahovala k dříve platnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a k ust. § 85 s. ř. s.,

ve znění do 31. 12. 2011, krajský soud dovodil, že učiněné závěry lze aplikovat i na nyní projednávanou věc, neboť smyslem provedené novelizace nepochybně nebylo vyloučit soudní ochranu proti již skončeným zásahům do jiné sféry ochrany ve správním soudnictví. Stejný vztah subsidiarity, jaký byl popsán shora, pak platí i mezi žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a žalobou na ochranu proti nečinnosti. Lze-li se tedy ochrany domoci žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, nemůže být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná z téhož důvodu úspěšná. Subsidiární pozice řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ve vztahu k řízením o žalobách podle § 65 a § 79 s. ř. s. proto vylučuje, aby se žalobce bránil žalobou podle § 82 s. ř. s. proti dílčím úkonům správního orgánu (správce daně) ve správním řízení (daňovém řízení), resp. prodlevám v postupu v rámci řízení, jež nutně musí být ukončena vydáním rozhodnutí napadnutelným žalobou podle § 65 s. ř. s., samozřejmě za předpokladu, že žaloba podle § 65 s. ř. s., resp. § 79 s. ř. s. žalobci může poskytnout potřebnou ochranu proti nezákonnému postupu správního orgánu.

[13] Krajský soud při převzetí shora uvedeného stanoviska Nejvyššího správního soudu vycházel z toho, že stěžovatel v dané věci brojí proti dílčím úkonům postupu k odstranění pochybností, které následně vyústily ve vydání platebního výměru na DPH. K tomu uvedl, že jak postup k odstranění pochybností, tak i daňová kontrola se uskutečňují uvnitř nalézacího daňového řízení, které v režimu daňového řádu vždy musí skončit vydáním správního rozhodnutí napadnutelného žalobou podle § 65 s. ř. s., tedy (dodatečného) platebního výměru, popř. usnesení o zastavení řízení. Dle krajského soudu v tomto směru není prostor pro uplatnění žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ani ve vztahu k úkonům správce daně činěným v rámci postupu k odstranění pochybností ani v rámci daňové kontroly.

[14] Výjimkou je situace, kdy postup k odstranění pochybností či daňová kontrola skončí vydáním (dodatečného) platebního výměru na nulovou částku nebo částku tvrzenou v daňovém přiznání, v takovém případě daňový subjekt postrádá subjektivní oprávnění k podání žaloby podle § 65 s. ř. s. a v důsledku toho zde může absentovat soudní ochrana ve vztahu k opakovaně nedůvodně zahajovaným řízením či daňovým kontrolám a nelze vyloučit i šikanózní postupy, které budou daňový subjekt značně zatěžovat. Proto žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu, směřující vůči postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, je principiálně vždy nedůvodná, ledaže žalobce tvrdí skutečnosti, z nichž plyne, že konkrétní úkony správce daně citelně zasahují do jeho veřejných subjektivních práv, přičemž je zjevné, že řízení běží nedůvodně, a nelze očekávat, že by skončilo doměřením daně, resp. jejím vyměřením nad tvrzenou výši. Nezákonný zásah však nemůže mít povahu nečinnosti správce daně v řízení, neboť tu může daňový subjekt úspěšně namítat v žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a domoci se tak u soudu uložení povinnosti vydat konečné rozhodnutí v řízení (vyměřovacím či doměřovacím) v určité lhůtě.

[15] Krajský soud uvedený výklad zaujal při vědomí toho, že se odchyluje od závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, a převzatých do jeho dalších rozsudků, dle nichž: „*daňový řád, již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly (§ 90 odst. 3 daňového řádu)*“.

[16] Od citovaných závěrů se krajský soud odklonil s odůvodněním, že nelze oddělovat postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, jako by se jednalo o samostatná řízení. Jedná se o dílčí postupy uvnitř vyměřovacího či doměřovacího řízení, u nichž není rozhodující, zda správce daně vydá rozhodnutí přímo v rámci postupu k odstranění pochybností nebo až po ukončení navazující daňové kontroly. Rozhodující je, že vyměřovací řízení musí být ukončeno vydáním soudem přezkoumatelného rozhodnutí. Soudu proto nic

pokračování

nebrání, aby v rámci řízení o podané žalobě na ochranu proti nečinnosti správci daně uložil vydání rozhodnutí a je pouze na správci daně, jaké postupy ve lhůtě stanovené soudem uplatní, zda mu bude soudem poskytnutá lhůta k vydání rozhodnutí postačovat, případně se ocitne v situaci, kdy bude muset akceptovat daňové tvrzení.

[17] Krajský soud dále nepřevzetí výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu do svých úvah odůvodnil tím, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku využil judikatury, která se zabývala možností soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS), avšak v podmínkách zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy bylo dovozováno, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím a proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v rozhodnutí. Dle krajského soudu se východiska usnesení rozšířeného senátu ve věci daňových kontrol podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v režimu daňového řádu neuplatní a daňová kontrola musí vždy vyústit v rozhodnutí, jež (s výjimkou nulového doměrku daně) je soudem přezkoumatelné. To, že takové rozhodnutí může být vydáno mimo postup k odstranění pochybností či až následně po ukončení daňové kontroly, je z hlediska zajištění soudní ochrany daňového subjektu nepodstatné. Krajský soud přesto připustil, že nadále platí jen rozšířeným senátem zdůrazněná intenzivní povaha zásahů, které případná nezákonná daňová kontrola daňovým subjektům působí. Intenzivní povaha zásahů se neprojeví v obecné přípustnosti zásahové žaloby proti kterémukoliv z úkonů správce daně v postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, nýbrž v tom, že není vyloučena pro případy šikanózního zneužívání oprávnění správce daně v případech, jež pravděpodobně neskončí doměřením daně.

[18] Krajský soud dále svou argumentaci založil na úvaze o nepříznivých důsledcích možnosti napadnout žalobou na ochranu před nezákonným zásahem jednotlivě každý z dílčích úkonů nalézacího daňového řízení, popř. napadnout i tvrzenou nečinnost správce daně. Tento postup seznal jako nepřijatelným v tom, že může brzdit postup správce daně a třeba až šikanózně bránit správci daně v řádném hájení fiskálních zájmů státu, zbytečně zatěžovat správce daně i soudy. Nejde-li tedy o případy zjevného šikanování daňového subjektu bezdůvodnými a opakovanými úkony, je ochrana daňových subjektů dostatečně zajištěna souhrnným přezkumem řízení předcházejícího platebnímu výměru, popř. usnesení o zastavení řízení, resp. přezkumem dosavadního postupu správce daně na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Krajský soud zdůraznil, že v projednávané věci je řízení vedeno pouze ve vztahu k deklarování již skončeného zásahu.

[19] Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci je třeba setrvat na vymezené subsidiaritě využití jednotlivých žalobních typů ve správním soudnictví. Vady zahájení postupu k odstranění pochybností a případnou nepoužitelnost důkazů získaných v rámci neadekvátního procesního postupu může stěžovatel uplatnit v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nadměrnou délku řízení a nevydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu pak mohl stěžovatel uplatnit podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. K námitce stěžovatele, odkazující na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 65/2012-64, dle něhož krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí ve věci samé, krajský soud uvedl, že tento závěr Nejvyšší správní soud vyslovil ve věci, v níž došlo ke specifické situaci, kdy v důsledku nezákonně zahájené daňové kontroly bylo nezákonné i rozhodnutí o daňové povinnosti. Nejde tedy o názor obecně vylučující přezkum v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[20] Krajský soud se zabýval i tím, zda v dané věci nešlo o výjimečnou možnost ochrany na základě zásahové žaloby, avšak v postupech žalovaného žádné zjevně šikanózní či svévolné uplatňování postupu k odstranění pochybností neshledal. Jako příklad takového postupu nastínil v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 3/2012-33 např. bezdůvodné a nadbytečné zatěžování daňového subjektu. Ačkoliv připustil, že úkony správce daně vyvolávají spor o jejich účelnosti, nevykazují znaky svévole či šikany, stěžovatel je za šikanózní či svévolné neoznačuje a z jeho podání nevyplývuly okolnosti, jež by nasvědčovaly zjevně nedůvodnému prověřování daňových tvrzení (např. vyměření daně ve shodě s tvrzením stěžovatele v tomto či předchozích měsících, dosavadní průběh řízení plně přisvědčující daňovým tvrzením stěžovatele apod.).

III. Kasační stížnost

[21] Stěžovatel podal proti uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[22] Krajský soud dle stěžovatele nezvážil, že postup k odstranění pochybností byl v daňové věci stěžovatele šikanózním zneužíváním oprávnění správce daně prověřovat daňové povinnosti. Šikanózní způsob postupu správce daně stěžovatel spatřuje ve zjevné nedůvodnosti prověřování daňových tvrzení za situace, kdy v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období září 2012 byla daň stanovena ve shodě s daňovým přiznáním stěžovatele, žalovaný disponoval informacemi o všech realizovaných zdanitelných plněních, která konkrétně nezpochybnil, a vycházel pouze z obecných údajů o hospodaření stěžovatele. Výzva tak byla vydána za účelem šikany stěžovatele, proto ji nelze považovat za úkon zahajující postup k odstranění pochybností a celý tento postup je nezákonný.

[23] Stěžovatel namítá, že v rámci uvedeného postupu žalovaný z důvodu prověřování pouze dvou zdanitelných plnění zadržel nadměrný odpočet u dalších nezpochybněných plnění na dobu cca 14 měsíců a tyto finanční prostředky tak stěžovateli chyběly v podnikání. Stěžovatel principiálně nesouhlasí s tím, že nelze vyměřit pouze část daně.

[24] Dle stěžovatele k šikanování docházelo i po skončení postupu k odstranění pochybností tím, že se žalovaný rozhodl zahájit daňovou kontrolu, tu však nezačal v souladu se zákonem a pokračoval v provádění již skončeného postupu k odstranění pochybností. Uvedené potvrdilo i Odvolací finanční ředitelství v „Příkazu ke zjednání nápravy“, v němž uvedlo, že stěžovatel prováděl nezákonnou daňovou kontrolu.

[25] Stěžovatel krajskému soudu vytýká pochybení v tom, že nepřezkoumal žalobní námítky stěžovatele z hlediska zásahové žaloby, ale přijal závěr, že nečinnost (resp. Dlouho probíhající proces odstraňování pochybností) lze namítat v žalobě na ochranu proti nečinnosti. Tuto úvahu považuje stěžovatel za nereálnou, neboť v řízení o žalobě nemůže mít správní soud dostatek informací o přiměřené délce postupu správce daně (zvláště při náročnosti daňových kontrol z hlediska provádění důkazů) a nemůže sám odhadnout a stanovit v rozsudečném výroku přiměřenou lhůtu pro rozhodnutí správního orgánu. V této souvislosti stěžovatel poukázal na výrazný posun v právní úpravě daně daňovým řádem, podle níž se zvýšila odpovědnost správce daně za zjištěný skutkový stav a skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. V případě přezkumu postupu k odstranění pochybností jde o postup, kdy se krajský soud nemůže přiklonit k jedné z alternativ a přikázat správci daně vydání rozhodnutí ve věci samé. Proto musí postup správce daně přezkoumat s ohledem na jeho účelnost.

pokračování

[26] Dle stěžovatele neobstojí názor krajského soudu o subsidiaritě žalobních návrhů ve správním soudnictví, a to proto, že novela soudního řádu správního i vývoj judikatury ohledně řízení o tzv. posteriorních zásazích směřuje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění i ke zrychlení řízení o náhradě škody u civilních soudů, což plyne z důvodové zprávy k novele soudního řádu správního. V případě zásahové žaloby tedy nejde o duplicitu soudní ochrany, již dle krajského soudu nemůže sloužit soudní řád správní, nýbrž o prostředek k lepší dostupnosti náhrady škody.

[27] Stěžovatel namítá nesprávné posouzení závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 65/2012-64, neboť závěry tohoto rozsudku jsou jasným závěrem o tom, že krajský soud nemůže přihlížet k vadám daňové kontroly až v řízení o žalobě podle § 65 s. ř. s.

[28] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti trvá na tom, že stěžovatel má právo na posouzení posteriorního zásahu i v případě, kdy by postup žalovaného nebyl zjevně šikanózní, a nedošlo ke svévolnému uplatnění postupu k odstranění pochybností.

[29] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[30] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že přezkumu soudem podléhá výzva k odstranění pochybností a nikoliv informace o stěžovateli, které měl žalovaný k dispozici před vydáním výzvy. Je toho názoru, že řádně ukončil postup k odstranění pochybností sdělením o výsledku tohoto postupu a přetrvávajících pochybnostech. Přešel do daňové kontroly tím, že vymezil rozsah kontroly a vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků. Skutečnost, že stěžovatel odmítl daňovou kontrolu a součinnost se správcem daně, nemá na tento postup vliv. Dokazování o dani bylo zahájeno postupem k odstranění pochybností a bylo v něm pokračováno v rámci daňové kontroly. Nebylo postupováno v rozporu s názorem Odvolacího finančního ředitelství, neboť to uložilo žalovanému buď zahájit daňovou kontrolu, nebo vydat platební výměr. Žalovaný podle toho postupoval a vydal platební výměr. Žalovaný se vyjadřuje ke dvěma důvodům, pro které stěžovatel namítá nezákonný zásah. V případě tvrzené nezákonnosti výzvy má za to, že stěžovatel nevyčerpal v plném rozsahu právní prostředek ochrany dle § 261 daňového řádu. K námitce nečinnosti - nevydání rozhodnutí o částečném nadměrném odpočtu - vysvětlil princip stanovení daně a odpočtu, pro který nelze za zdaňovací období vyměřit daň (nadměrný odpočet) pouze částečně.

[31] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Doplnění kasační stížnosti a replika stěžovatele

[32] Stěžovatel v následném doplnění kasační stížnosti polemizuje se žalovaným ohledně závěru, že nelze rozhodnout o části daně, s argumentací, že zásah do činnosti jednotlivce je možný jen v nezbytném rozsahu. Současně naznačuje postupy dle daňového řádu, jimiž je možné i po vyměření daně (nadměrného odpočtu) zajistit následné vrácení nadměrného odpočtu a docílit vyrovnaní správné částky daně. Uvádí, že žalovaný měl dvě možnosti: buď odstranit vadu spočívající v nezákonně zahájené daňové kontrole, nebo ukončit postup k odstranění pochybností. To žalovaný neučinil, vydal platební výměr, přičemž před jeho vydáním nesdělil, které skutečnosti považoval za prokázané a jakými úvahami

se řídil. K argumentaci žalovaného o nevyčerpání opravných prostředků dle daňového řádu stěžovatel upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které pouze u určení, že zásah byl nezákonný, není nutné předchozí vyčerpání jiných opravných prostředků.

[33] V následné replice stěžovatel předesťl závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014 pod č.j. 1 Aps 20/2013, které přisvědčují tomu, že námitky nesprávného postupu k odstranění pochybností, spočívajícího v neúměrně rozsáhlém dokazování a v nečinnosti lze namítat v zásahové žalobě dle § 82 a násl. s. ř. s.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je při přezkumu rozhodnutí vázán důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

[35] Kasační stížnost je důvodná.

[36] V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda postup k odstranění pochybností, zahájený v daňovém řízení stěžovatele výzvou ze dne 17. 12. 2012, byl nezákonným zásahem. Zodpovězení této otázky však předpokládá prioritně posoudit, zda krajský soud nepochybil ve svém závěru, že v dané věci jde o postup, jehož ochrana soudem je zajištěna žalobou na přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru dle § 65 s. ř. s. - a nikoliv žalobou na ochranu před nezákonným zásahem.

[37] V souvislosti s uvedeným považuje Nejvyšší správní soud za rozhodné vymezení, jaké jednání či postupy správce daně stěžovatel považuje za nezákonný zásah. Stěžovatel tvrdí, že nezákonným zásahem je postup k odstranění pochybností jako celek, tj. že jím je soubor úkonů zahájený výzvou správce daně dle § 89 odst. 2 daňového řádu, který zahrnoval dle stěžovatele vadně vydanou výzvu k odstranění pochybností, obsáhlé a časově náročné dokazování, okolnost, že nebylo vydáno rozhodnutí o nepochybné části DPH, řádné neukončení tohoto postupu k odstranění pochybností a nezákonné zahájení, resp. nezahájení daňové kontroly.

[38] Zahrnovalo-li žalobní tvrzení o nezákonném zásahu tvrzení o dílčích nezákonných úkonech a postupech správce daně provedených v rámci postupu k odstranění pochybností, bylo na krajském soudu, aby správně vyhodnotil, jak lze tyto úkony a postupy z hlediska soudní ochrany posuzovat. Je zřejmé, že skutečnosti, v nichž stěžovatel spatřuje zásah, nenastaly samy o sobě, ale ve vzájemné provázanosti. Výzva k odstranění pochybností směřovala k ověření daňového tvrzení, v důsledku reakce stěžovatele na uvedenou výzvu správce daně přistoupil k následnému prověřování daňového tvrzení dokazováním. Nevyměření (nevrácení) nezpochybněné části nadměrného odpočtu bylo zapříčiněno časově náročnějším dokazováním o pochybných částech nadměrného odpočtu. Proto se také stěžovatel domáhal ochrany proti sledu těchto úkonů a jednání správce daně v jejich celku, neboť v tomto celku spatřoval intenzitu a povahu zásahu.

[39] Krajský soud v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 1 Aps 4/2011-80), týkající se vytýkácího řízení dle zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, posoudil postup k odstranění pochybností dle nové právní

pokračování

úpravy daňového řádu obdobně, jako neoddělitelný postup směřující k rozhodnutí o daňové povinnosti, ať již je rozhodnutí o daňové povinnosti vydáno po ukončení tohoto postupu či po daňové kontrole, navazující na postup k odstranění pochybností. Tato úvaha krajského soudu byla stěžejní a vycházela z jediného hlediska a účelu, jímž je akt vydání rozhodnutí, o daňové povinnosti, tj. platební výměr, dodatečný platební výměr či rozhodnutí o nulové daňové povinnosti nebo rozhodnutí o zastavení řízení.

[40] Pro úvahu krajského soudu o možnostech soudní ochrany dle soudního řádu správního proti postupu k odstranění pochybností tedy bylo rozhodující, že tento postup v rámci daňového nalézacího řízení musí být ukončen rozhodnutím, a toto hledisko soud vedlo k závěru o subsidiární pozici žaloby na ochranu před nezákonným zásahem oproti prioritní ochraně poskytované dle § 65 s. ř. s. na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a žaloby podle § 79 s. ř. s. na ochranu proti nečinnosti. Krajský soud tak, veden hlediskem povinností správce daně po jakémkoliv prověření daňové povinnosti vydat rozhodnutí o dani, nevzal v dané věci v úvahu skutkové okolnosti a nevyhodnotil souvislost a provázanost úkonů, které byly provedeny a skutečností, které v rámci postupu k odstranění pochybností nastaly. Nevyhodnotil dílčí projevy tohoto postupu, jimiž je vydání výzvy, prověřování daňové povinnosti (zde) časově náročnějším dokazováním a důsledek tohoto prověřování spočívající v prozatímním nevydání rozhodnutí o dani a ostatně ani způsob přechodu na daňovou kontrolu, což jsou vzájemně navazující skutečnosti v rámci postupu k odstranění pochybností. Proto jediné ve svém celku a nikoliv odděleně mohou být tyto úkony a skutečnosti posouzeny z hlediska tvrzení stěžovatele o zásahu do jeho práv. Pokud by nebyla vydána výzva, na kterou navazovala dle správce daně nedostačující reakce stěžovatele, neprobíhalo by náročnější nalézací řízení (dokazování). Nebylo-li by prováděno náročnější dokazování, nenamítal by stěžovatel prodlevu v řízení a nečinnost správce daně, spočívající v nevydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu. K tomu se přidružuje způsob přechodu na daňovou kontrolu, který byl zapříčiněn jak správcem daně, tak nesoučinností stěžovatele. Z těchto důvodů zde proto není pro volbu prostředku soudní ochrany rozhodné pouze hledisko vydání rozhodnutí o dani, nýbrž to, zda důvod a způsob provádění postupu k odstranění pochybností byly v daném případě adekvátní účelu, povaze a smyslu tohoto procesního institutu.

[41] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle § 90 odst. 1 téhož zákona o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

[42] Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3 téhož ustanovení, 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.

[43] Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který učinil ve vztahu k právní úpravě vytykácího řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola) vyhodnotil, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytykácího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytykácího řízení.

[44] Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce. Tato nová, upřesňující pravidla mají svůj význam i z hlediska vztahu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013-61 zabýval povahou postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu i z hlediska dřívější judikatury, která se týkala vztahu vytykácího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k daňové kontrole, a dovodil, že parametry těchto kontrolních postupů lze použít i na vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly dle daňového řádu. To proto, že tyto kontrolní postupy nelze „*uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytykácí řízení (nyní postup k odstranění pochybností) opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyžal k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzívní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytykácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS). Pro současnou úpravu dle daňového řádu to stále a v nezměněném smyslu znamená, že lze-li daň vyměřit na základě každého z těchto postupů nebo až v důsledku jejich návaznosti a sledu, je při jejich uplatnění vždy třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů.*

[45] V souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012 - 52 a č. j. 1 Aps 20/2013 - 61 lze tedy zopakovat, že zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil.*

pokračování

Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů“.

[46] Uvedená koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přílehavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností.

[47] Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat hranice stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví [srov. náleze ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)].

[48] Protože v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti a cílem žalovaného bylo ověřit a vyměřit daň z přidané hodnoty ve správné výši, bylo na žalovaném, aby s ohledem na okolnosti případu zvolil odpovídající prostředek k dosažení tohoto cíle. Na krajském soudu bylo v dané věci nejen přezkoumat, zda žalovaný dostal své zákonné povinnosti konkrétně vyjádřit své pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností, ale zejména posoudit, zda tento zvolený kontrolní postup byl a zůstal i následně v probíhající řízení tím adekvátním kontrolním prostředkem, který bylo možné za okolností dále probíhajícího došetřování daňové povinnosti a dokazování tolerovat. Krajský soud ve svém rozsudku předestřel relevantní skutkový stav, z něhož vyplývá časová posloupnost úkonů žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností. Z tohoto stavu je patrné, že žalovaný prováděl dokazování řadou dílčích dožádání (u správců daně tuzemských i zahraničních), místním šetřením a výslechy svědků. Uvedené naznačovalo nezbytnost přezkoumat, zda i v případě, kdy by byl postup k odstranění pochybností zvolen jako odpovídající na samém jeho počátku, nedošlo následně v procesu odstraňování pochybností k potřebě prověření dalších skutečností v širším rozsahu a zda tedy postup k odstranění pochybností neztratil svůj smysl, neboť nemá sloužit k obsáhlému, časově i věcně náročnému dokazování, a zda nemělo být již dříve přikročeno k daňové kontrole či k jinému způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností.

[49] Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje stěžejní a výchozí kasační námitce, že krajský soud se dopustil v této věci nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení, že pro volbu prostředku soudní ochrany proti kontrolním postupům v daňovém řízení je rozhodující způsob ukončení daňového řízení rozhodnutím o dani, nikoliv účel, povaha a cíl zvoleného kontrolního prostředku.

[50] Jestliže krajský soud nepřezkoumal zákonné hranice kontrolního postupu použitého v daňovém řízení vůči stěžovateli, nemohl obstat ani jeho závěr, že postup žalovaného k odstranění pochybností nevykazuje znaky svévole a šikany. Krajský soud ve svém rozsudku převážně koncipoval právní názor, neumožňující přezkum žalobních námitek stěžovatele v řízení

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, a tento právní názor vystavěl na právní argumentaci srovnávající judikaturu Nejvyššího správního soudu přijatou za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků se změnami, které přinesl daňový řád. Protože svoji argumentaci zaměřil na klíčovou otázku subsidiarity žalob ve správním soudnictví, nezabýval se skutkovým stavem věci, tj. časovými a věcnými dopady úkonů žalovaného do sféry stěžovatele. Z jím vysloveného názoru, že žaloba na ochranu před úkony správce daně v postupu k odstranění pochybností, je principiálně vždy nedůvodná, však připustil výjimku. Tou je důvodnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem při vyšší intenzitě zásahu hraničícího se šikanózním výkonem práva, např. při opakované daňové kontrole provedené i přes bezvysledná předchozí řízení a okolnosti zjištěné v nedávné minulosti daňového subjektu. Zda šlo v daném případě o takový nepřijatelný výkon práva, však krajský soud skutkově nevypořádal. Nepodrobil testu zákonnosti skutková zjištění o postupech žalovaného, vyplývající ze správního spisu v jednotlivostech i v jejich celku, přesto postup žalovaného z hlediska intenzity zásahu právně zhodnotil. Učinil závěr, že nešlo o svévolný či šikanózní postup žalovaného. Avšak i v tomto směru zhodnocení, zda se jednalo či nejednalo o svévolný či šikanózní (zjevně bezdůvodný, značně zatěžující či citelně zasahující) postup, předpokládalo náležitě posoudit okolnosti, které v dané věci postup k odstranění pochybností provázely. Takové posouzení krajský soud v důsledku svého právního názoru na žalobu stěžovatele z konkrétních skutkových zjištění nevyvodil, proto i jeho závěr otom, že nešlo o svévolný a šikanózní výkon práva je pouhou konstatací, odůvodněnou toliko odkazem na reprodukci správního spisu v odůvodnění jeho rozsudku.

[51] S ohledem na výše uvedené proto ani závěry krajského soudu o absenci silného zneužití práva správcem daně neobstojí, neboť úsudek o intenzitě zásahu nemá podklad v náležitě zhodnoceném skutkovém stavu.

VII. Závěr a náklady řízení

[52] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm a) s. ř. s. pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Krajskému soudu se věc vrací k dalšímu řízení, v němž je krajský soud je podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud v dané věci projedná žalobní námítky stěžovatele a po stránce skutkové a právní posoudí, zda celý postup žalovaného při prověřování daňové povinnosti stěžovatele byl či nebyl nezákonným zásahem.

[53] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. prosince 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu