



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KOMPLEX INVEST CZ s.r.o.**, sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zastoupená JUDr. Igorem Andryškem, advokátem, sídlem Masarykovo náměstí 120/22, Hodonín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného ve věci tvrzené daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2018, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2020, č. j. 11 A 56/2020 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobou podanou k Městskému soudu v Praze se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného v řízení, v němž žalovaný vydal dne 14. 5. 2020 celkem tři dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2018. Žalobkyně požadovala, aby městský soud určil, že „*daňová kontrola daně z přidané hodnoty za vyjmenovaná zdaňovací období, která nebyla zahájena, je nezákonná, a aby žalovanému zakázal v této daňové kontrole pokračovat*“.

[2] Městský soud dospěl k závěru, že žaloba je dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), nepřipustná. Tvrzená daňová kontrola, vůči které se žalobkyně domáhala určení, že je nezákonná, včetně toho, aby žalovanému bylo uloženo v ní dále nepokračovat, skončila vydáním dodatečných platebních výměrů. Tyto platební výměry žalobkyně napadla odvoláním, o kterém bude rozhodnuto odvolacím orgánem. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobkyně bude moci brojít žalobou ve správním soudnictví. Proto městský

soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem odmítl z důvodu její předčasnosti, resp. z toho důvodu, že žalobkyně měla volit jiný právní prostředek k ochraně svých práv.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti v záhlaví označenému usnesení městského soudu kasační stížnost. Namítala, že se v daném případě jedná o pokračující nezákonný zásah správního orgánu. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, uvedla, že soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má. Stěžovatelka zdůraznila, že správní orgán v posuzované věci, aniž zahájil daňovou kontrolu, doručil jí zcela nepřezkoumatelné dodatečné platební výměry ze dne 14. 5. 2020, přičemž nic z toho, čím jsou tyto platební výměry odůvodněny, nelze dle stěžovatelky pokládat za objektivní zjištění skutkového stavu, ani za relevantní zpochybnění tvrzení, která uvedla v daňových přiznáních. Stěžovatelka se rovněž domnívala, že postupem městského soudu došlo k pochybení, neboť přes její výslovný nesouhlas soud rozhodl bez nařízení jednání.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelkou uvedený nález Ústavního soudu se zabýval lhůtami pro podání zásahové žaloby v návaznosti na to, zda se jedná o nezákonný zásah trvající nebo již ukončený. V daném případě však městský soud žalobu stěžovatelky odmítl nikoli pro opožděnost, ale z toho důvodu, že může k obraně využít podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (jakmile bude odvolacím orgánem rozhodnuto o odvolání proti dodatečným platebním výměrům).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[6] Z obsahu předložené spisové dokumentace vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti. Dne 22. 10. 2019 správce daně vydal pod č. j. 4439872/19/3002-60564-707975 oznámení ve věci zahájení daňové kontroly (doručené zástupci stěžovatelky dne 23. 10. 2019), které se konkrétně týkalo daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října, listopadu a prosince 2018 (v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění uvedených na rádcích 40 daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za tato zdaňovací období). V reakci na toto oznámení stěžovatelka sdělila, že vzhledem ke skutečnosti, že není skončeno soudní řízení ve věcech podaných žalob vedených u městského soudu pod sp. zn. 8 Af 15/2018 a sp. zn. 3 Af 23/2019, nebude do doby jejich ukončení poskytovat žádné informace, předávat účetnictví, ani se zúčastňovat zahájení daňové kontroly. S ohledem na neposkytnutí potřebné součinnosti správce daně vydal dle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly (ze dne 21. 11. 2019, č. j. 4670530/19/3002-60564-707975), která byla stěžovatelčině zástupci doručena dne 22. 11. 2019. Stěžovatelka reagovala na výzvu odpovědí, v níž zopakovala, že nejsou-li skončena soudní řízení o žalobách vedených u městského soudu pod sp. zn. 8 Af 15/2018 a sp. zn. 3 Af 23/2019, nebude do doby jejich ukončení poskytovat žádné informace, předávat účetnictví, ani se zúčastňovat zahájení daňové kontroly, neboť má za to, že by se s odkazem na judikaturu Ústavního soudu jednalo o porušování zákazu sebeobviňování. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ani po výzvě správce daně neumožnila ve sděleném termínu provést daňovou kontrolu, zaslal správce daně stěžovatelce sdělení ze dne 6. 2. 2020, č. j. 503746/20/3002-60564-707975, v němž ji seznámil s výsledkem doměřovacího řízení, včetně možnosti dostavit se ke správci daně k seznámení s podklady, které má správce daně k dispozici. Spisový materiál dále obsahuje úřední záznamy ze dne 6. 2. 2020, č. j. 85496, 86930 a 101604/20/3002-60564-707975, o stanovení daně z přidané hodnoty dle § 92 daňového

pokračování

řádu, v návaznosti na § 87 odst. 5 téhož zákona (po postupu správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu), kdy stěžovatelka neumožnila správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců říjen, listopad a prosinec roku 2018; a dále dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 14. 5. 2020, č. j. 3686478/20/2004-52525-108484 (za zdaňovací období říjen 2018), č. j. 3786900/20/2004-52525-108484 (za zdaňovací období listopad 2018) a č. j. 3813160/20/2004-52525-108484 (za zdaňovací období prosinec 2018) vydané s odkazem na § 87 odst. 5 daňového řádu, dle kterého platí, že nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odst. 2 ve stanovené lhůtě, aniž by správci daně sdělil závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu.

[7] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že stěžovatelka spatřovala podstatu nezákonného zásahu v tom, že žalovaný bez zahájení daňové kontroly vydal výše specifikované dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že ani žalovaný nezjednal nápravu, považovala stěžovatelka nezákonný zásah za trvajícím. Stěžovatelka v rozsáhlé žalobě uplatnila řadu námitek též proti samotným dodatečným platebním výměrům a poukazovala na jejich nepřezkoumatelnost; v petitu žaloby však požadovala, aby městský soud vydal rozsudek, jímž určí, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, která nebyla zahájena, je nezákonná, a aby žalovanému zakázal v této daňové kontrole pokračovat.

[8] Městský soud v napadeném usnesení vycházel ze správných východisek, že zásahová žaloba je nepřijatelná, směřuje-li proti jednání správního orgánu, které je možno napadnout žalobou proti správnímu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

[9] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zahájení a provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). „Bez poskytnutí ochrany proti probíhající nezákonné daňové kontrole formou žaloby podle § 82 s. ř. s. by byly kontrolované subjekty ponechány napospas možné svévoli daňových orgánů, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti rozhodnutí upravenou v § 65 a násl. s. ř. s.“ (usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, nebo ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

[10] V projednávané věci však ze shora rekapitulovaných skutkových okolností, doložených obsahem spisového materiálu, stejně jako z opakovaných vyjádření samotné stěžovatelky, plyne, že daňová kontrola, vůči které se stěžovatelka domáhala určení nezákonnosti a zákazu jejího pokračování, nebyla v souzeném případě provedena a vůbec neproběhla. Městský soud proto nepochybil, vycházel-li v návaznosti na uvedené z toho, že stěžovatelka ve skutečnosti podanou žalobou brojí proti výsledku doměřovacího řízení, tedy proti vydaným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Z povahy věci se totiž nelze dovolávat uložení zákazu pokračovat v daňové kontrole, která i podle vlastního stěžovatelčina tvrzení nebyla zahájena a která neproběhla (navíc v důsledku stěžovatelčina jednání, která k provedení daňové kontroly správci daně odmítla poskytnout součinnost). Za těchto skutkových okolností proto nelze městskému soudu vytýkat, že žalobu odmítl (s poukazem na možnost využít jiné prostředky obrany). Správně totiž vycházel z toho, že v žalobě uplatněné námitky směřující jak proti vydaným dodatečným výměrům, tak proti postupu, který předcházel jejich vydání, může stěžovatelka uplatnit v žalobě proti rozhodnutí, která má před zásahovou žalobou přednost. Ačkoli městský soud v odůvodnění napadeného usnesení nesprávně uvedl jako důvod odmítnutí též předčasnost žaloby dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., napadené usnesení ob stojí, neboť jako další důvod uvádí také

nepřípustnost žaloby dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s tím, že stěžovatelka měla volit jiný prostředek k obraně svých práv.

[11] Nejvyšší správní soud doplňuje, že pokud byla správcem daně doměřena daň (a předtím došlo k porušení procesních práv), může daňový subjekt veškeré své výhrady proti tvrzenému nezákonnému postupu uplatnit v odvolání proti vydaným platebním výměrům. Nenapraví-li procesní pochybení ani odvolací orgán, může se pak proti nim bránit v žalobě proti správnímu rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020 - 36). Vztaženo na nyní projednávaný případ, stěžovatelka měla plný prostor pro uplatnění námitek směřujících jak proti samotným dodatečným platebním výměrům (včetně dostatečnosti jejich odůvodnění), tak i možnost účinně namítat veškerá případná pochybení, která spatřuje v postupu správce daně předcházejícímu jejich vydání, resp. v postupu odvolacího orgánu, a to v žalobě směřující proti rozhodnutí vydanému v řízení o odvolání. Vzhledem k tomu, že v době soudního řízení před městským soudem nebylo odvolací řízení ukončeno, nebyl městský soud povinen stěžovatelku vyzývat ani k úpravě žaloby s ohledem na nesprávnou volbu žalobního typu (v intencích závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017 - 43, č. 3931/2019 Sb. NSS).

[12] Odkazovala-li stěžovatelka v podané kasační stížnosti na náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, je nutno konstatovat, že tento náleze není v posuzované věci relevantní. Jak upozornil již žalovaný v podaném vyjádření, Ústavní soud se v uvedeném nálezu zabýval lhůtami pro podání zásahové žaloby v návaznosti na to, zda se jedná o nezákonný zásah trvající nebo již ukončený. Včasnost či opožděnost žaloby však nebyla důvodem odmítnutí podané žaloby v nyní posuzovaném případě, a tedy citovaný náleze Ústavního soudu nijak neovlivňuje závěr městského soudu o nepřípustnosti žaloby dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] Pokud se jedná o namítané porušení práv stěžovatelky v řízení před městským soudem v důsledku nekonání ústního jednání, Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost uvádí, že povinnost rozhodovat při jednání se vztahuje pouze na rozhodování soudu ve věci samé (§ 49 odst. 1 a § 51 odst. 1 s. ř. s.). Nerozhoduje-li soud ve věci samé, ale návrh odmítá, jako tomu bylo v této věci, není třeba jednání nařizovat. Vyjádření (ne)souhlasu na uvedeném nic nemění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2018, č. j. 5 Afs 7/2018 - 39).

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[15] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka (žalobkyně) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 15. prosince 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu