



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Polymer Trade CR, s. r. o.**
sídlem Nádražní 205/15, 737 01 Český Těšín
zastoupený právnickou osobou vykonávající daňové poradenství
BD Constult, s. r. o.
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a proti nečinnosti správního orgánu

takto:

I. Změna žaloby **se připouští.**

- II. Žaloba směřující proti daňové kontrole na DPH provedené žalovaným u žalobce za zdaňovací období únor 2017 v části tvrzeného nezákonného zásahu z důvodu nečinnosti **se zamítá**.
- III. Žaloba směřující proti daňové kontrole na DPH provedené žalovaným u žalobce za zdaňovací období únor 2017 v části tvrzeného nezákonného zásahu z důvodu nevyměření DPH za toto zdaňovací období alespoň v jeho nesporné části **se zamítá**.
- IV. Žaloba směřující proti daňové kontrole na DPH prováděné žalovaným u žalobce za zdaňovací období březen 2017 v části tvrzeného nezákonného zásahu z důvodu nečinnosti **se zamítá**.
- V. Žaloba směřující proti daňové kontrole na DPH prováděné žalovaným u žalobce za zdaňovací období březen 2017 z důvodu nevyměření DPH za toto zdaňovací období v jeho nesporné části – odpočtu ve výši 1 189 726 Kč **se odmítá**.
- VI. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Obsah žaloby

1. Žalobou podanou dne 3. 5. 2019 se žalobce domáhal jednak ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu vydáním rozsudku:
 - I. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období únor a březen 2017 prováděná žalovaným je nezákonným zásahem z důvodu jeho nečinnosti.
 - II. Žalovanému se nařizuje do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku ukončit tento nezákonný zásah a vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor a březen 2017.
 - III. Žalobci se přiznávají náklady řízení ve výši specifikované žalobcem po výzvě soudu.
2. Dále se žalobce podanou žalobou domáhal soudní ochrany proti nečinnosti žalovaného u daňové kontroly jako celku s vydáním rozsudku tohoto znění:
 - I. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období únor a březen 2017 prováděná žalovaným je nezákonným zásahem z důvodu nevyměření DPH za tato zdaňovací období alespoň v jeho nesporné části.
 - II. Žalovanému se nařizuje do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor a březen 2017 v jeho nesporné části.
 - III. Žalobci se přiznávají náklady řízení ve výši specifikované žalobcem po výzvě soudu.
3. Žalobce sice v žalobním petitu uvedl, že se jedná o alternativní žalobní petity, nicméně krajský soud s ohledem na jejich obsah vyhodnotil citované žalobní petity nikoliv jako

alternativní ale jako souběžné žalobní návrhy. Tomuto vyhodnocení soudu také odpovídaly soudní výzvy k zaplacení soudních poplatků.

4. V žalobním tvrzení žalobce ke skutkovému stavu věci uvedl, že žalovaný ve dnech 20. 4. a 22. 5. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou na DPH před vyměřením daně za zdaňovací období únor a březen 2017. Dále žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Ze strany žalobce byla vyvinuta maximální součinnost, veškeré požadované doklady i odpovědi na dotazy byly správci daně poskytovány, ten však svou nečinností brání vyplacení nároku žalobce na nadměrný odpočet DPH, který řádně a včas deklaroval v daňovém přiznání. S přibývajícím délkou kontroly je patrná snaha správce daně kontrolu protahovat, když je dílem nečinný a dílem požaduje opakovaně prokázat skutečnosti, které žalobce již doložil. Žalovaný přesouvá neoprávněně důkazní břemeno na žalobce, často požaduje prokazovat skutečnosti, které se udály mezi dodavatelem žalobce a dodavatelem tohoto dodavatele (viz odpověď žalobce na sdělení správce daně ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1046809/18/3212-65663-802024 doručená žalovanému dne 7. 5. 2018 a zaevidovaná pod č. j. 2206706/18). Podle žalobce chce správce daně opakovaně vysvětlit již vysvětlenou chybu se jménem jednatele firmy KOL-MAR či požaduje pro prokázání dodávky zboží do jiného státu prokázat vlastnictví objektu cizí firmou na území jiného státu, a dokladů, které mají být součástí účetnictví jiného daňového subjektu než žalobce. Žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 4/2011 a ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007-120, podle kterých je možné považovat za nečinnost i úkony správce daně, které jsou zbytečné či postrádají smysl. Současně poukázal na právní názor vyslovený v prvním z označených rozsudků NSS, že běh lhůty nestaví úkony, které např. bezdůvodně prodlužují trvání vytykácího řízení.

2) V další části žaloby se žalobce zabýval možností aplikace ust. § 38 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), v němž je jako důvod nečinnosti uvedeno, že správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá. Daňový řád sice neobsahuje výslovně ohraničení lhůty pro provedení daňové kontroly, to však podle žalobce neznamená, že by finanční úřad byl vázán pouze prekluzivní lhůtou pro vyměření daně. Ke lhůtám v daňové kontrole sice nebyl vydán žádný metodický pokyn, ale přesto by termíny v rámci daňové kontroly neměly podléhat pouze libovůli správce daně. Při absenci zákonných lhůt i metodických pokynů je třeba zkoumat, zda ve správních řízeních neexistují nějaké lhůty, které by bylo možno na daňovou kontrolu analogicky vztáhnout. Zde je možno přihlídnout k obecným lhůtám podle § 71 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění (dále jen „správní řád“), podle něhož má být rozhodnutí vydáno bezodkladně, příp. do 30 dnů, prodloužených maximálně o dalších 30 dnů. Přestože se správní řád pro daňové řízení nepoužívá, žalobce má za to, že je tak tomu pouze v oblastech, které specificky upravuje daňový řád. Žalobce má za to, že obecné principy správního řádu jsou využitelné i pro daňové řízení navzdory blokaci § 262 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí s tím, že by ust. § 38 odst. 2 daňového řádu bylo v jeho případě nepoužitelné, přičemž zmiňuje, že takto argumentovalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) v odložení podnětu na nečinnost. Daňový řád stanovuje pravidla pro správce daně a § 38 se zabývá ochranou daňového subjektu před nečinností správce daně. Bylo by absurdní tvrdit, že pokud ministerstvo financí nevydalo žádný pokyn pro délku daňové kontroly, je daňový poplatník odkázán na libovůli správce daně, která je ohraničena pouze tříletou prekluzivní lhůtou. Žalobce dále poukázal na ust. § 254a daňového řádu, podle

kterého v případě kontroly trvající déle než 4 měsíce přiznává zákon daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu. Dále zmínil judikaturu NSS, a to rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013, který vyslovil, že v případě postupu k odstranění pochybností trvajícího déle než 3 měsíce náleží daňovému poplatníkovi úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšený o 14 %. Podle žalobce časové údaje z ust. § 254a daňového řádu mohou být reálným vodítkem pro obvyklou lhůtu trvání kontroly, přičemž z konkrétních okolností případu je třeba zkoumat, zda je důvod se od těchto údajů odchýlit.

3) Žalobce se rovněž zabýval možností aplikace ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, z něhož vyplývá, že správce daně je nečinný i za předpokladu, že nevydá rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. V posuzované věci žalovaný činil v průběhu kontroly řadu zbytečných činností, přitom žalobce vykazoval maximální součinnost, takže není jasné, jaké podklady žalovanému ještě chybí. Při posuzování tohoto zákonného ustanovení je třeba zkoumat, zda stálým rozšiřováním kontrolních činností nevykazuje žalovaný jen zbytečnou formální činnost, aby zakryl reálnou nečinnost. OFŘ nehodnotilo účelnost jednotlivých kroků správce daně a spokojilo se pouze s tím, že v důsledku údajné nekontaktnosti jednoho z odběratelů žalobce společnosti KOL-MAR S.p. z. o. o. (dále jen „KOL-MAR“), se žalovaný rozhodl prověřit odběratele všechny. Žádost o mezinárodní výměnu informací ohledně jmenované firmy byla přitom odeslána 10. 7. 2017 a odpověď obdržel žalovaný již 20. 9. 2017. Jakékoliv další pochybnosti mohl žalovaný vyjádřit okamžitě, přesto další žádost o mezinárodní výměnu informací ohledně téže společnosti odeslal až 13. 3. 2018. Odpověď pak obdržel dne 13. 6. 2018. Žalobci není známo, proč nekontaktnost tohoto odběratele způsobila pochybnosti správce daně o dalších odběratelích žalobce a nelze akceptovat, že k jejich prověřování dochází bez reálného důvodu a se značným časovým odstupem. Žalobce pečlivě zpracoval požadované podklady a předal je správci daně dne 31. 5. 2018. K dalšímu doplnění pak došlo dne 4. 4. 2018, kdy žalobce doložil další důkazní prostředky (příjemky na sklad vystavené zaměstnanci skladu MAGO STEEL), z nichž bylo zřejmé, že zboží odběratele KOL-MAR bylo skutečně doručeno. Na základě těchto příjemek na sklad bylo zboží převzato od žalobce a naskladněno ve skladu společnosti MAGO STEEL, s nímž měl odběratel KOL-MAR podepsanou smlouvu. I tímto žalobce splnil podmínku a oprávněně uplatnil osvobození od daně podle ust. § 60 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Již po zahájení kontroly kontroloval žalovaný také dodávky žalobce pro odběratele firmu AURELLO, kdy mezinárodní dožádání bylo odesláno dne 11. 7. 2017. Odpověď ze zahraničí žalovaný obdržel dne 23. 10. 2017. Namísto, aby kontrolu ukončil, začal ji žalovaný rozšiřovat a rovněž začal zpracovávat další zahraniční dožádání. Dne 31. 10. 2018 žalovaný oslovil také Komerční banku, a. s. a UniCredit Bank a. s. s požadavkem na průběh transakcí, ačkoliv žalobce veškerá potvrzení úhrad předložil již dne 31. 1. 2018. Žalobci není známo, v čem a proč by měl být podezřelý.

4) V další části žaloby žalobce označil za důvod neúměrného protahování kontroly i skutečnost, že se v daňové kontrole postupně obměňují kontrolní pracovníci, kteří se musí s celou kauzou vždy znovu seznamovat. Přístup žalovaného způsobuje žalobci velké finanční obtíže, neboť má již 2 roky zadržovaný nadměrný odpočet na DPH ve výši téměř 2 000 000 Kč. Významně je tak ohrožena ekonomická stabilita firmy.

5) Dále se žalobce věnuje aplikaci ust. § 38 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je nečinnost definována 3měsíčním obdobím prodlení správce daně. Žalobce má za to, že za

„činnost“ správce daně nelze vzít každou položku ve spisu, ale jen reálnou činnost vztahující se ke skutečnému prověřování daňové povinnosti. OFŘ v odložení podnětu na nečinnost odkazuje na mezinárodní dožádání, aniž hodnotí jejich účelnost a nezbytnost pro uzavření kontroly.

6) V další části žaloby se žalobce věnuje mezinárodním dožádáním, v nichž spatřuje zneužití práva a nezákonné protahování daňové kontroly, potažmo nečinnost žalovaného. Žalobce zde opět zmínil opakované dožádání do Polska týkající se odběratele KOL-MAR. Žalobce má za to, že s ohledem na ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle kterého neběží prekluzivní lhůta pro stanovení daně ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, jedná se v těchto případech o zneužití práva žalovaným, neboť může pohodlně zdržovat vrácení nadměrného odpočtu žalobce, když není vázán 3letou prekluzivní lhůtou. Z daňového spisu je zřejmé, že správce daně až po téměř 2 letech trvání kontroly rozeslal další sérii dožádání do zahraničí, přičemž účel těchto dožádání není známý. Žalovaný postupně rozšiřuje kontrolu na další subjekty, aniž by žalobci sdělil, co žalobce nedodržel.

7) Dále žalobce zmínil informaci OFŘ v odložení podnětu na nečinnost, že správním předpisem pro oblast mezinárodní spolupráce u DPH je nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále „nařízení“), kdy podle článku 10 nařízení by měly být požadované informace poskytnuty co nejrychleji, nejpozději však do 3 měsíců ode dne obdržení žádosti. Podle žalobce z činnosti žalovaného není zřejmé, zda šlo o tak složité informace, že je dožádané zahraniční úřady nemohly včas poskytnout. Především však není jasné, proč je nutno provést tolik mezinárodních dožádání. Podle žalobce jde na straně správce daně o zjevnou snahu upřít v rámci prověřování daňového subjektu jakákoliv práva a nutit ho strpět po neomezenou dobu úkony správního orgánu, přičemž nemá potřebu tyto úkony vysvětlit a dále upírá žalobci možnost obrany před nezákonností a svévolí.

8) V závěru žaloby žalobce poukázal na možnost částečného vyměření daně, vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, který nařizuje vyměřit alespoň nespornou část nadměrného odpočtu DPH a neuposlechnutí tohoto postupu označuje za zásah do práva na vlastnictví. Z označeného nálezu pak žalobce cituje, že ust. § 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1 daňového řádu umožňuje správci daně prověřovat před vyměření daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zdržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Podle žalobce, pokud správce daně prokáže existenci důvodů pro pokračování v kontrole u některých plnění, musí vyměřit alespoň tu část nadměrného odpočtu, která je nesporná, což však rovněž neučinil.

B. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že dne 20. 4. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor 2017 před prvním vyměření daně a dne 22. 5. 2017 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2017 rovněž před prvním vyměření daně. Dne 21. 9. 2018 byl rozsah daňové kontroly rozšířen. Daňový subjekt v daňovém přiznání

za zdaňovací období únor 2017 vykázal nadměrný odpočet ve výši 724 798 Kč a v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2017 vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 189 726 Kč. Dále žalovaný předložil chronologický seznam úkonů správce daně v průběhu daňové kontroly za obě zdaňovací období, a to jednak ve veřejné části kontrolního spisu a dále v části vyhledávací. Žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly provádí rozsáhlé dokazování, které je vzhledem k rozsahu a charakteru ekonomické činnosti daňového subjektu časově náročné. Žalobce spolupracuje, obratem předkládá požadované důkazní prostředky, podává ve lhůtách svá vyjádření, ovšem většinu důkazních prostředků si správce daně opatřuje bez součinnosti žalobce, což je patrné z vyhledávací části spisu. Prověřováním obchodních transakcí mezi žalobcem a jeho odběrateli, jimiž jsou osoby registrované k dani v jiném členském státě EU (dále jen „JČS EU“), jsou získávány důkazní prostředky prostřednictvím žádostí o mezinárodní výměnu informací. Správce daně v počátku daňové kontroly zaslal mezinárodní dožádání ohledně prověření nejvýznamnějších odběratelů žalobce, a to společností KOL-MAR a AURELLO, obě se sídlem v Polsku. V návaznosti na zjištění, že společnost KOL-MAR jako nejvýznamnější odběratel žalobce je nekontaktní a pořízení zboží od daňového subjektu nepřiznala, správce daně odeslal žádost o mezinárodní výměnu informací ohledně dalších osob, které dle tvrzení žalobce byly jeho odběrateli. Další odběratel žalobce společnost SILESIAN FACTORY TRADE je pro polskou daňovou správu rovněž nekontaktní, a pořízení zboží od žalobce nepřiznal. Námítka žalobce o zbytečnosti mezinárodních dožádání žalovaného tak nelze akceptovat.

6. Dále žalovaný uvedl, že obchodní transakce, které žalobce vykázal ve zdaňovacích obdobích, která nejsou předmětem daňové kontroly, byly a nadále jsou opakovaně prověřovány v rámci mezinárodní výměny informací na základě žádostí přijatých od zahraničních daňových správ (zejména polské), a to s cílem ověření skutečného průběhu těchto transakcí.
7. Správce daně rovněž prověřuje oprávněnost nároku na odpočet daně u plnění přijatého od tuzemského dodavatele CHIMICA s. r. o. Správce daně tedy činí i nadále úkony v rámci daňové kontroly bez zbytečných průtahů, úkony jím byly činěny po celou dobu trvání daňové kontroly a také na sebe navazují. Ve vyhledávací části spisu jsou založeny písemnosti, které nebyly daňovému subjektu dosud zpřístupněny, jelikož mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, ale důkazním prostředkem zatím nejsou a jejich zpřístupnění by ohrozilo účel úkonu a cíl správy daní.
8. Námítka žalobce, že správce daně opakovaně požaduje prokázání skutečností již prokázaných, zejména u společnosti KOL-MAR, či požaduje prokázání vlastnictví objektu cizí firmou na území jiného státu, je důvodná, tato skutečnost však nesvědčí o nečinnosti správce daně nebo o snaze správce daně daňovou kontrolu záměrně protahovat. Tyto požadavky byly navíc správcem daně vzneseny v době, kdy lhůta ke stanovení daně neběží s ohledem na ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
9. Žalovaný zdůraznil, že daňový řád nespecifikuje přesnou šablonu provádění daňové kontroly ani její standardní či nestandardní délku. Je tedy plně na uvážení správce daně, jakým způsobem a jakými prostředky daňovou kontrolu provede. Jednotlivé úkony v daňovém řízení rovněž nelze vždy provádět současně a správce daně mnohé skutečnosti, jako např. odpovědi na mezinárodní výměnu informací, nemůže nijak ovlivnit. Mnohé skutečnosti nelze předem předvídat a nelze tak určit ani délku trvání daňové kontroly, ani

předpokládané datum jejího ukončení. Námitka ve věci nesmyslných a neúčelných úkonů správce daně je nedůvodná.

10. Dále žalovaný ve svém vyjádření rekapituloval, na která mezinárodní dožádání o výměnu informací zatím neobdržel odpovědi, z čehož plyne, že dosud neshromáždil všechny podklady, které jsou nezbytné ke komplexnímu vyhodnocení důkazních prostředků, a proto nelze daňovou kontrolu kvalifikovaně uzavřít.
11. V další části vyjádření se žalovaný vyjádřil k žalobcem zvolenému typu žaloby na soudní ochranu a uvedl, že prostředkem soudní ochrany proti průtahům v daňové kontrole je žaloba zásahová, zatímco proti průtahům při vydání rozhodnutí nebo osvědčení je prostředkem ochrany žaloba nečinnosti. Tyto 2 žalobní typy nelze zaměňovat či směšovat. Podle žalovaného je rovněž vyloučeno domáhat se žalobou vydání rozhodnutí o stanovení daně, není-li daňová kontrola ukončena, jako je tomu v daném případě, neboť podmínkou pro vydání rozhodnutí o stanovení daně je ukončení daňové kontroly.
12. Dále žalovaný zdůraznil, že průtahy v daňové kontrole, nemají-li za následek překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nemohou způsobit nezákonnost daňové kontroly jako takové, takže je absurdní, aby v důsledku průtahů byla zpráva o daňové kontrole, která byla zákonně zahájena, nepoužitelná jako důkazní prostředek pro stanovení daně. Žalobce v žalobním návrhu nijak nerozlišuje, od kterého okamžiku by pokračování v daňové kontrole mělo být prohlášeno nezákonným zásahem a domáhá se určení nezákonnosti daňové kontroly jako celku.
13. V další části svého vyjádření se žalovaný zabýval možností částečného vyměření daně, resp. vyměření nesporné části nárokovaného nadměrného odpočtu, kterou žalobce opírá o nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18. Žalovaný uvedl, že tento nález není projevem konstantní judikatury a vymezil důvody, pro které shledává částečné vyměření nadměrného odpočtu jako obecné pravidlo neaplikovatelným.
14. Závěrem svého vyjádření žalovaný zmínil, že úrok dle ust. § 254a daňového řádu nepředstavuje sankci za nezákonný postup správce daně, ale kompenzaci za zákonné prověřování nárokovaného nadměrného odpočtu představující cenu peněz, které daňový subjekt neměl v důsledku prověřování nároku na nadměrný odpočet k dispozici, pokud se jeho nárok ukázal být oprávněným. Smyslem tohoto ustanovení je však zároveň umožnit správci daně důsledné prověřování nárokovaného nadměrného odpočtu, aniž by musel daňovou kontrolu uzavírat předčasně pouze proto, že v určitém okamžiku nemá dostatečné podklady pro vyvrácení tvrzení daňového subjektu, ačkoliv nelze vyloučit jejich získání v budoucnu. Existence tohoto úroku proto implikuje benevolentnější posuzování toho, jakou délku daňové kontroly před vyměření v případě nárokování nadměrného odpočtu lze považovat za akceptovatelnou, aniž by bylo možno hovořit o nezákonném zásahu do práv daňového subjektu. Žalovaný zdůraznil, že neexistuje presumpce správnosti nárokovaného nadměrného odpočtu a jeho uplatnění v daňovém tvrzení samo o sobě nevypovídá ničeho o tom, že nárok na něj skutečně existuje. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

C. Doplnění žaloby a vyjádření žalovaného

15. Podáním ze dne 17. 6. 2020 doplnil žalobce podanou žalobu takto:
Ke zdaňovacímu období únor 2017 uvedl, že daňová kontrola již v mezidobí skončila. Ze zprávy o daňové kontrole (str. 7) vyplývá, že správce daně nijak nezpochybnil drtivou většinu přijatých zdanitelných plnění, u kterých byl uplatňován nárok na odpočet, a to jak z jiných států EU tak od tuzemských dodavatelů. Nárok na odpočet z těchto plnění mohl být uznán ve smyslu již citovaného nálezu Ústavního soudu jako nesporná část nadměrného odpočtu a vyplacen žalobci. Výjimkou je pouze spor o plnění od dodavatele CHIMICA, u kterého po celou dobu kontroly do podání žaloby správce daně pochybnosti neprojevoval a dva roky po zahájení kontroly je vyjádřil výzvou k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2019 č. j. 2328227/19/3212-60561-800334. Kontrolu dodavatele CHIMICA správce daně nakonec uzavřel s tím, že nezpochybnil reálnost či objem a čas tohoto obchodu, ale tvrdí, že ekonomické vlastnictví zdanitelného plnění přešlo mimo ČR a tím na území na ČR nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Toto tvrzení je podle žalobce účelovou snahou správce daně odůvodnit jeho nezákonné kroky v průběhu kontroly a je předmětem samostatného odvolání proti platebnímu výměru, tj. mimo rozsah této žaloby. Naopak liknavý přístup správce daně a sdělení údajných pochybností o tomto dodavateli až dva roky po zahájení kontroly do rámce žaloby v nyní projednávané věci spadá.
16. Žalovaný svůj pomalý postup zdůvodňoval složitostí případu s mezinárodním prvkem a nutností četných mezinárodních dožádání. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně realizoval řadu mezinárodních dožádání a jeho sdělení o ukončení daňové kontroly bez projednání zprávy o daňové kontrole (č. j. 1203018/20/3212-60561-800334) má datum 31. 3. 2020. Data odpovědí na mezinárodní dožádání jsou uvedena na str. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole. Odpověď na mezinárodní dožádání správce daně obdržel v rozmezí 2 roky až rok před ukončením daňové kontroly. Jako spornou označil finanční úřad pouze dodávku firmě KOL-MAR, avšak i zde kontrola skončila ve prospěch žalobce a plnění této firmě byla uznána. Z celé kontroly pak zbyl pouze spor o místo uskutečnění zdanitelného plnění u firmy CHIMICA. Žalobce tedy setrvává na svém závěru, že správce daně postupoval při kontrole DPH za únor 2017 liknavě a svou nečinností způsobil zadržování nadměrného odpočtu pro žalobce po cca 3 roky.
17. I v případě, že by soud dospěl k názoru, že žalovaný nebyl nezákonně nečinný, má žalobce za to, že je nesporné, že měl alespoň v návaznosti na vývoj odstraňování jeho pochybností postupně přiznávat nesporné části nadměrného odpočtu. Většinu dodavatelů žalovaný neprovéřoval a nárok na odpočet z přijatých plnění po celou kontrolu nezpochybnil. Z výsledků mezinárodních dožádání, zejména z dat, kdy příslušnou odpověď žalovaný obdržel, je patrné, že jednotlivé obchody s odběrateli v zahraničí měl žalovaný potvrzeny 1 – 2 roky před ukončením daňové kontroly a je tedy evidentní, že mohl v souladu s citovaným nálezem Ústavního soudu postupně přiznávat a uhrazovat nesporné části nadměrného odpočtu. Žalovaný však uvedl, že náleze Ústavního soudu nehodlá respektovat, což znamená porušení základních principů právního státu.
18. K žalovaným tvrzením nedělitelnosti nadměrného odpočtu a faktické nemožnosti jeho jednotlivé části postupně uvolňovat poukázal žalobce na připravovanou novelu daňového řádu, která je již ve fázi, kdy se čeká na podpis prezidenta a zveřejnění ve Sbírce zákonů a jejíž předpokládaná účinnost je od 1. 1. 2021. Tato novela má číslo sněmovního tisku č. 841 a upravuje zálohu na daňový odpočet. Žalobce ocitoval připravované znění novely. Podle

žalobce se tedy ze strany žalovaného jedná o nesprávný výklad evropských předpisů, kdy i státní orgány dospěly k závěru, že nespornou část nadměrného odpočtu je nutno vyplatit. Na tom nic nemění ani skutečnost, že očekávaná účinnost novely daňového řádu je až od 1. 1. 2021.

19. Ke zdaňovacímu období březen 2017 žalobce uvedl, že daňová kontrola stále ukončena nebyla, z drtivé většiny jde přitom o stejné dodavatele i odběratele jako v případě zdaňovacího období za únor 2017. Veškeré potřebné údaje tedy má správce daně již dávno shromážděné. Kontrola za toto zdaňovací období zřejmě nebude v dohledné době ukončena, neboť žalovaný zaslal žalobci dne 1. 4. 2020 sdělení o tom, že odeslal do Polska další tři mezinárodní dožádání. Žalovaný ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období odmítá přiznat a vyplatit nespornou část nadměrného odpočtu.
20. Nahlédnutím do daňového spisu dne 16. 6. 2020 žalobce zjistil, že odběratelé AURELLO a KOL-MAR již byli prověřeni a učiněná dožádání se týkají spolupráce žalobce a firmy SILESIAN, přičemž není zřejmé, zda nebude nutné prověřit další skutečnosti týkající se pořízení zboží v souvislosti s dodávkami pro tuto společnost.
21. Žalobce zdůraznil, že správce daně při uzavření kontroly za únor 2017 neshledal žádné fiktivní obchody či možný podvod a vede se spor pouze o určení místa zdanitelného plnění společnosti CHIMICA. Žalovanému tedy musí být zřejmé, že žalobce není neseriózní firmou a zadržování veškerého nadměrného odpočtu za březen 2017 po dobu přesahující 3 roky se jeví jako neúměrné dané situaci.
22. Na základě uvedených informací žalobce navrhl změnu žalobního petitu takto:
K žalobě na ochranu před nezákonným zásahem:
„1. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období únor 2017 prováděná žalovaným byla nezákonným zásahem z důvodu jeho nečinnosti.
2. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období březen 2017 prováděná žalovaným je nezákonným zásahem z důvodu jeho nečinnosti.
3. Žalovanému se nařizuje do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku ukončit tento nezákonný zásah – kontrolu DPH za březen 2017 a vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017.
4. Žalobci se přiznávají náklady řízení ve výši specifikované žalobcem po výzvě soudu.“

K žalobě na ochranu proti nečinnosti:

- „1. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období únor 2017 prováděná žalovaným byla nezákonným zásahem z důvodu nevyměření DPH za tato zdaňovací období alespoň v jeho nesporné části.
2. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období březen 2017 prováděná žalovaným je nezákonným zásahem z důvodu nevyměření DPH za tato zdaňovací období alespoň v jeho nesporné části.

3. Žalovanému se nařizuje do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 v jeho nesporné části.
 4. Žalobci se nepřiznávají náklady řízení ve výši specifikované žalobcem po výzvě soudu.“
23. Na základě výzvy soudu ke specifikaci nesporné části nevyměřené DPH za předmětná zdaňovací období žalobce upravil žalobní petit podáním ze dne 11. 7. 2020 tak, že ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2017 uvedl, že jelikož daňová kontrola za toto období již byla ukončena a nárok na odpočet DPH byl žalovaným uznán a vyplacen s výjimkou sporu o plnění u společnosti CHIMICA, které je předmětem samostatného odvolání proti platebnímu výměru, nedomáhá se již vyměření nesporné části DPH za toto zdaňovací období.
 24. Ke zdaňovacímu období březen 2017 žalobce navrhl tento petit:
„1. Daňová kontrola u DPH za zdaňovací období březen 2017 prováděná žalovaným je nezákonným zásahem z důvodu nevyměření DPH za tato zdaňovací období v jeho nesporné části – odpočtu ve výši Kč 1 189 726.
2. Žalovanému se nařizuje do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 v jeho nesporné části – odpočtu ve výši Kč 1 189 726.“
 25. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2017 již žalobcem tvrzený nezákonný zásah netrvá, když došlo k ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru ze dne 1. 4. 2020 č. j. 1379929/20/3212-50521-806016, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 560 270 Kč a vzniklý vratitelný přeplatek byl vrácen ve lhůtě podle § 105 ZDPH. Žalovaný setrval na své dřívější argumentaci včetně nemožnosti provést vyměření nárokovaného nadměrného odpočtu pouze v jeho nesporné části a navrhl žalobu zamítnout.
 26. Krajský soud v souladu s ust. § 64 zák. č. 150/2002, soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s“) ve spojení s ust. § 95 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o.s.ř.“) změnu žaloby připustil.

D. Posouzení žaloby na ochranu před nezákonným zásahem

27. Krajský soud se nejprve zabýval tvrzeným nezákonným zásahem žalovaného z důvodu nečinnosti.
28. Podle ust. § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
29. U zásahové žaloby je nezbytné posoudit, zda popsany žalobcův postup splňuje všechny podmínky nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení může

žalobu podat každý, kdo tvrdí, že byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2013, č. j. 2 Aps 5/2012-52 či ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 603/2005).

30. Účinnou soudní ochranu je třeba poskytnout jen tehdy, pokud orgány veřejné správy zasahují do veřejných subjektivních práv nebo povinností jednotlivce, tj. stanoví mu nové povinnosti, které dosud neměl nebo jej odmítají zbavit určitých povinností, které již má; přiznávají nebo odmítají mu přiznat určitá jednotlivcem nárokováná práva; jinak zasahují do jeho práv konáním, nebo opomenutím, tedy mj. i nekonáním v případě, že právo stanovuje povinnost veřejné správy za stanovených podmínek konat, ať již předepsanou formou, nebo fakticky (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98 publikované ve Sb. NSS pod č. 2206/2011).
31. Podstatou žalobního tvrzení je skutečnost, že daňová kontrola prováděná žalovaným u žalobce ve vztahu k oběma kontrolovaným zdaňovacím obdobím probíhá (probíhala) neúměrně dlouho. Žalovaný ji podle žalobce neodůvodněně rozšiřuje, nadbytečně využívá institutu mezinárodního dožádání, čímž účelově prodlužuje lhůtu k vyměření daně ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Nadbytečnost úkonů správce daně neúměrně prodlužuje nejen daňovou kontrolu, ale zabraňuje také tomu, aby byl žalobci vrácen nadměrný odpočet na DPH za kontrolovaná zdaňovací období.
32. Žalobci je sice známo, že daňový řád neupravuje zákonnou lhůtu pro ukončení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, její existenci se však pokusil dovodit z možné aplikace ust. § 38 odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 daňového řádu.
33. Ustanovení § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu upravuje, že *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněná dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá*. Žalobce v podané žalobě polemizuje s názorem OFŘ vyjádřeným v odložení podnětu na nečinnost, že citované ustanovení je při daňové kontrole nepoužitelné, neboť žádná obvyklá lhůta neexistuje, když jednak není určena daňovým řádem a jednak v tomto ohledu nebyl vydán konkrétní pokyn ministerstva financí, který by založil správní praxi. Žalobce dovodil *obvyklost* lhůty trvání daňové kontroly v posuzované věci z ust. § 254a daňového řádu upravujícího úrok z daňového odpočtu, na nějž má daňový subjekt právo ode dne následujícího po uplynutí 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Na podporu svého názoru poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014 sp. zn. 7 Aps 3/2013.
34. Krajský soud má shodně s žalovaným za to, že u daňové kontroly aplikace ust. § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu nepřipadá v úvahu právě pro absenci zákonné lhůty, jakož i konkrétní interní metodiky finanční správy, která by založila správní praxi. Žádný argumentační přínos pro žalobce nepředstavuje ani ust. § 254a daňového řádu, kdy podle názoru soudu naopak toto zákonné ustanovení legitimizuje postup správce daně v případech, kdy si kvalifikované ukončení daňové kontroly vyžádá rozsáhlejší

dokazování, což zejména v souvislosti s prověřováním DPH v případech obchodování mezi obchodními partnery z JČS EU nebývá neobvyklé. V podstatě ve stejném duchu vyznívá také žalobcem zmiňovaný rozsudek sp. zn. 7 Aps 3/2013 zabývající se výkladem ust. § 155 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k ust. § 72 ZDPH, který proto považuje krajský soud pro souzenou věc za zcela nepřiléhavý.

35. Žalobcova představa o možné aplikaci ust. § 71 správního řádu, příp. základních zásad správního řádu je rovněž zcela mylná, neboť ust. § 262 daňového řádu jednoznačně vylučuje aplikaci správního řádu pro správu daní, a to včetně jeho ust. § 2 – § 8 (základní zásady činnosti správních orgánů). K tomu soud doplňuje, že základní zásady činnosti správních orgánů upravené v § 2 - § 8 správního řádu jsou pro výkon veřejné správy použitelné také v těch případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se postupu podle správního řádu nepoužije, avšak tento zvláštní zákon již sám žádnou úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. To však není případ daňového řádu, který je právním předpisem *lex specialis*, vylučuje aplikaci správního řádu (§ 262 daňového řádu) a rovněž obsahuje právní úpravu základních zásad správy daní v §§ 5 – 9 daňového řádu.
36. Žalobce dále poukázal na možnou aplikaci ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, podle něhož *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí*. Ve vztahu k argumentaci tímto zákonným ustanovením žalobce poukázal na své součinné chování v průběhu daňové kontroly a na časové okamžiky z jeho pohledu zásadních zjištění správce daně. Zpochybnil navazující úkony žalovaného směřující k postupnému rozšiřování dokazování s tím, že mu není známo, co dál žalovaný ještě zjišťuje a z čeho by měl být žalobce podezřelý.
37. Daňová kontrola je jedním ze zákonných postupů při správě daní, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Daňový řád v ust. § 85 – § 88 upravuje rámcově postup správce daně při daňové kontrole a současně upravuje také práva a povinnosti jak správce daně tak osoby zúčastněné na správě daní. Je to však jednoznačně správce daně, který daňovou kontrolu vede a stanoví také okamžik, kdy lze na základě výsledků kontrolních zjištění přistoupit k ukončení daňové kontroly. Správce daně shromažďuje důkazy a také je vyhodnocuje a následně shrnuje výsledky kontrolního zjištění do konkrétní písemné podoby, kterou předkládá daňovému subjektu k vyjádření (ust. § 88 odst. 2 daňového řádu). Teprve poté, co poskytne kontrolovanému daňovému subjektu možnost seznámit se s těmito výsledky, případně navrhopat další doplnění dokazování, vypracuje správce daně zprávu o daňové kontrole, která je daňovému subjektu předložena k projednání a podpisu, čímž je daňová kontrola ukončena (ust. § 88 odst. 4 daňového řádu).
38. Z vyjádření žalovaného, z obsahu správního spisu, jakož i z chronologického seznamu úkonů správce daně v rámci veřejné části spisu i části vyhledávací krajský soud zjistil, že správce daně provádí rozsáhlé dokazování, provádí je časově kontinuálně, mezi jednotlivými úkony nelze vysledovat větší časové prodlevy. Žalovanému lze také přisvědčit

v jeho argumentaci charakterem mezinárodních dožádání, kdy není schopen jakkoliv ovlivnit časový interval, v němž bude dožádanou stranou žádost zodpovězena. Skutečnost, že žalobci nejsou mnohé důvody vyhledávací činnosti správce daně zřejmé a nemá povědomí o tom, čeho se týká „podezření“ správce daně, je typickým znakem daňové kontroly, neboť správce daně rozhodné poznatky zjišťuje nejen součinností s daňovým subjektem, ale také vlastní vyhledávací činností, přičemž v této fázi postupu správce daně nemá povinnost žalobce o svých jednotlivých krocích informovat, když tato povinnost mu vyvstává až v souvislosti s ukončením dokazování a vyhodnocením kontrolních zjištění. Žalobce jako daňový subjekt není v postavení, kdy by mohl v průběhu daňové kontroly hodnotit, zda by již mělo být vydáno rozhodnutí (viz argumentace ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu). Takovým subjektem není ani soud, který za trvání daňové kontroly není oprávněn hodnotit důvodnost jednotlivých úkonů správce daně ani to, zda by již měla být daňová kontrola ukončena, ledaže by se jednalo o jednoznačné excesy správce daně. Takovým postupem by nepřipustně zasahoval do výlučné pravomoci správce daně a jednal by v rozporu s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci.

39. Žalobcovu argumentaci ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu proto krajský soud shledal rovněž nepřipadnou.
40. Krajský soud rovněž neshledal žádný důvod, pro který by mělo být na postup žalovaného pohlíženo optikou ust. § 38 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v podané žalobě netvrdí, že by byl žalovaný v posledních 3 měsících v rámci daňové kontroly zcela nečinný a ani krajský soud takovou situaci nezjistil.
41. Krajský soud v obecné rovině podotýká, že aplikace ust. § 38 odst. 2 písm. b) a c) a odst. 2 daňového řádu na posuzování nezákonného zásahu z důvodu tvrzené nečinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly jako celku je zcela nepřipadná. Označené ustanovení daňového řádu je právním nástrojem, který umožňuje oprávněné osobě domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů u nejbližší nadřízeného správce daně. Žalobce ostatně v tomto smyslu označené zákonné ustanovení také využil, když podal podnět k odstranění nečinnosti nadřízenému orgánu - OFŘ. Pokud se žalobce v žalobě na několika místech ohrazuje proti textu odůvodnění odložení podnětu k odstranění nečinnosti ze strany OFŘ, je to soudem vnímáno jako součást žalobní argumentace, neboť uvedená písemnost OFŘ není předmětem soudního přezkumu a OFŘ není ve věci žalovaným subjektem. Stejně tak soud neshledal důvod blíže se zabývat námitkou opakovaného obměňování kontrolních pracovníků žalovaného v průběhu daňové kontroly, což mohlo být dle žalobního tvrzení další příčinou průtahů. V žalobě se netvrdí a z obsahu správního spisu nebylo zjištěno, že by žalobce na tento postup správce daně jakkoliv reagoval, např. námitkou proti postupu nebo námitkou podjatosti. Žalobcovy pochybnosti o účelu mezinárodních dožádání resp. o nadužívání tohoto právního institutu žalovaným (žalobní body 8 – 10) se neopírají o žádná konkrétní tvrzení s výjimkou časového odstupu, takže je nelze hodnotit jinak, než jako žalobcovy domněnky a tudíž pochybnosti hypotetické.
42. Žalovaný ve svém vyjádření sám připouští, že pochybil v případě opakovaného požadavku na prokázání skutečností již prokázaných (obchodní jméno společnosti KOL-MAR), jakož i požadavku na prokázání vlastnictví objektu cizí firmou na území jiného státu, má však za

to, že tato pochybení byla v kontextu rozsahu daňové kontroly jako celku marginální a navíc tyto požadavky vznesl v době, kdy lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží. Žalobce toto tvrzení žalovaného nijak nijak nerozporoval.

43. Krajský soud zdůrazňuje, že za nezákonný zásah nelze označit jakýkoliv nezákonný postup správního orgánu, ale pouze ten, který dosáhne určité intenzity. Jen takový postup může naplnit podmínky § 82 s. ř. s. Ochrana ve smyslu § 82 s. ř. s. je nutné poskytnout jen proti nezákonným postupům, které představují reálný (nikoliv jen imaginární či mizivý) dopad do práv žalobce. Judikatura správních soudů zpravidla akceptuje požadavek určité minimální intenzity nezákonného postupu v hodnocení okolností konkrétní věci. Proto pouze podle „okolností“ může být nezákonným zásahem i zahájení a provádění daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110). V této souvislosti lze poukázat také na rozsudek NSS sp. zn. 9 As 138/2019, v němž NSS s odkazem na rozhodovací činnost Ústavního soudu i NSS konstatoval, že stejně jako drobné pochybení ve správním řízení není důvodem pro porušení výsledného rozhodnutí, nemá být ani drobné pochybení, které nemohlo skutečně zasáhnout veřejná subjektivní práva jednotlivce, v souladu s rozebíranou zásadou označeno za nezákonný zásah. I když se v uvedeném rozsudku nejedná o shodnou skutkovou situaci, obecné závěry k posuzování nezákonných zásahů z něj vyplývají.
44. Krajský soud v návaznosti na uvedené dospěl k závěru, že označená konkrétní pochybení žalovaného nedosahují intenzity nezákonného zásahu do právní sféry žalobce. Rozhodně pak nemohou představovat důvod pro to, aby soud vyslovil, že daňová kontrola jako celek byla nezákonným zásahem, jak se toho žalobce domáhal.
45. Žalobce napadá daňovou kontrolu jako celek, fakticky však brojí proti jednotlivým, i když většinou zcela obecně určeným, úkonům správce daně. Žalobce tedy spatřuje nezákonné zásahy v jednotlivých procesních úkonech žalovaného. NSS sice ve své judikatuře v minulosti připustil, že zásahem může být i čistě procesní úkon správního orgánu (např. rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2018 č. j. 2 As 93/2016-138, ze dne 17. 1. 2018 č. j. 9 Afs 85/2016-51 nebo ze dne 3. 10. 2018 č. j. 1 Afs 99/2018-42), musí však jít o výjimečnou situaci, která ale v posuzované věci nenastala. V této souvislosti krajský soud poukazuje zejména na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006 č. j. 8 Aps 2/2006-95, v němž dospěl NSS k závěru, že prostřednictvím žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu není obecně přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55 uvedl, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit předstižného posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“ Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení (srov. též rozsudek NSS ze dne 17. 4. 2009 č. j. 8 Aps 6/2007-256).

46. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci postup žalobce směřuje přesně do té roviny, kdy svými žalobními tvrzeními rozkládá probíhající daňovou kontrolu v řadu individuálních zásahů. Pokud jde o daňovou kontrolu, považuje krajský soud za vhodné poukázat opětovně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, kde NSS vyslovil, že: „*zásahovou 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 podle stanovení daně, viz. zejména § 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 exesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, např. 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.*“
47. V posuzované věci lze na základě již shora uvedeného shrnout, že žalobcem kritizovaný postup žalovaného nelze považovat za úkony, které by měly zasahovat do soukromé sféry žalobce (např. do jeho obydlí či podnikatelských prostor, jak to má na mysli shora citovaný judikát NSS sp. zn. 1 Afs 183/2014). V této souvislosti považuje soud za vhodné zmínit také závěry rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020 č. j. 10 Afs 304/2019-39, podle nichž pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci.
48. Na základě uvedené právní argumentace krajský soud v souladu s ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl žalobu v části tvrzeného nezákonného zásahu z důvodu nečinnosti za zdaňovací období únor 2017 a za zdaňovací období březen 2017 (výroky II. a IV. tohoto rozsudku).

E. Posouzení žaloby na ochranu proti nečinnosti

49. Dále se krajský soud zabýval důvodností žaloby na ochranu proti nečinnosti.
50. Podle ust. § 79 odst. 1 věty první s.ř.s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.
51. Žalobce tvrzenou nečinnost žalovaného směřuje k možnosti částečného vyměření daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, v němž Ústavní soud dovodil, že „*daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměření daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování*“.

52. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předložil rozsáhlou polemiku s tímto závěrem Ústavního soudu, kdy na základě své argumentace dospěl k závěru, že částečné vyměření daně je jako obecné pravidlo neaplikovatelné.
53. Krajský soud se necítí být povolán k tomu, aby vyhodnocoval polemiku žalovaného se závěry Ústavního soudu. Považuje však v této souvislosti za podstatné zmínit rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 14. 5. 2020 ve věci C-446/18 (AGROBET CZ, s. r. o. proti Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj). V této věci NSS (pod sp. zn. 1 Afs 271/2017) položil SDEU předběžnou otázku: *Je v souladu s unijním právem a především s principem neutrality DPH opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokováného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plnění v daném zdaňovacím období?*
54. SDEU v označeném rozsudku rozhodl tak, že články 179, 183 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která v okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být případně nižší, než částka vztahující se k plnění, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
55. V odůvodnění rozsudku SDEU je pak blíže rozvedeno (odst. [37] - [48]), že možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH za určité zdaňovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení před skončením daňové kontroly, neznamená automaticky povinnost daňového orgánu vrátit tuto část předem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Z článku 183 směrnice o DPH totiž vyplývá, že členské státy jsou bez ohledu na podmínky, které samy stanoví, povinny vrátit nebo převést nadměrný odpočet DPH pouze v případě, kdy za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH. Povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet je tedy podmíněna existencí nadměrného odpočtu DPH za celé příslušné zdaňovací období. Dále je třeba zdůraznit, že daňový orgán je povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpočtu DPH, kterou je schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti daňové kontroly s ohledem na relevantní okolnosti projednávaného případu určit jasně, přesně a jednoznačně, nezávisle na výsledku kontroly a za celé zdaňovací období, které je předmětem počátečního přiznání k DPH. Vzhledem k tomu, že se taková povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet vztahuje k určitému zdaňovacímu období, musí platit nikoliv ve vztahu k samotným částkám splatné daně a odpočitatelné daně, které odpovídají plněním nedotčeným rozsahem předmětné daňové kontroly, a které daňový orgán identifikoval jako nesporné, nýbrž ve vztahu k části nadměrného odpočtu DPH, která bude nadále existovat nezávisle na výsledku této kontroly, a která jako jediná může být v konečném důsledku považována za nespornou. Dále SDEU dovodil, že pokud by daňový orgán nebyl schopen taková zjištění učinit,

nebylo by možné mu vytýkat, že odmítl vydání částečného platebního výměru před ukončením daňové kontroly.

56. Na závěry citovaného rozsudku SDEU velmi podrobně navázal NSS v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 1 Afs 271/2017-191. Podmínky, za kterých je možné nadměrný odpočet (jeho část) vrátit, byly vymezeny citací závěrů rozsudku SDEU v odst. [40] označeného rozsudku NSS a krajský soud jejich zkrácenou verzi přejímá následně:

- o nesporné části nadměrného odpočtu lze hovořit pouze tehdy, pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na toto plnění jsou samy o sobě nesporné.

- daňový orgán se musí přesvědčit 1) o tom, že nebude možné, aby případné nesrovnalosti, na něž má podezření, měly – pak-li že se prokáží – dopad na částky splatné DPH a odpočitatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem této kontroly, a tudíž na částku nadměrného odpočtu DPH, která se jeví být nezpochybněná, a 2) o tom, že nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna původně nekontrolovaná plnění či na některá z nich. Tyto skutečnosti musí jasně, přesně a jednoznačně vyplývat ze souboru podkladů v rámci daňové kontroly a z relevantních okolností dané věci.

- vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V rámci daňových kontrol tedy musí daňové orgány nejen rozptýlit své případné pochybnosti o řádném průběhu určitých plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, ale také se ujistit, že nesrovnalosti, které případně odhalí, nejdou svým rozsahem nad rámec jejich podezření.

- možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH za určité zdaňovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení před skončením daňové kontroly, neznamená automaticky povinnost daňového orgánu vrátit tuto část předem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Členské státy jsou povinny vrátit nebo převést nadměrný odpočet DPH pouze v případě, kdy za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH. Povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet, kterou toto ustanovení členským státům ukládá, je tedy podmíněna existencí nadměrného odpočtu DPH za celé příslušné zdaňovací období.

- v případě, když osoba povinná k dani se dovolává v rámci daňové kontroly existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH, je daňový orgán povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpočtu DPH, kterou je schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti této kontroly a s ohledem na relevantní okolnosti projednávaného případu určit jasně, přesně a jednoznačně, nezávisle na výsledku této kontroly a za celé zdaňovací období, které je předmětem počátečního přiznání k DPH.

57. Následně NSS v označeném rozsudku shrnul (bod [41]): „*Souhrnně lze uzavřít, že o nesporné části uplatňovaného nadměrného odpočtu lze uvažovat, pokud tuto částku odpočtu nebude možné v dalším průběhu řízení zpochybnit (nestane se součástí prověřovaných zdanitelných plnění v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností a nebude zasažena daňovým podvodem nebo získána zneužívajícím způsobem). Na správce daně v rámci vymezení nesporné části dopadá zásada řádné správy....která požaduje, aby v rámci svých kontrolních*

povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu, co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky.“

58. Dále NSS doplnil, že v uvedeném smyslu je nutno vykládat také závěry Ústavního soudu vyjádřené v nálezů sp. zn. II. ÚS 819/18 a Ústavním soudem zde zmiňovanou „nespornou část nadměrného odpočtu“ je nutno určit tak, jak plyne z citovaného rozhodnutí SDEU. Dále NSS uvedl, že bude na správci daně, aby případnou možnost vzniku pochybností adekvátně určil, popsal a vysvětlil, resp. aby stanovil, proč zdanitelná plnění nejsou nesporná, ač jsou prozatím vyňata z kontrolních postupů. To bude platit i pro situaci, v níž se daňový subjekt bude domáhat rozšíření nesporné části nadměrných odpočtů či jejího určení v situaci zahájení kontrolních postupů na celé zdaňovací období.
59. Na základě citované judikatury SDEU a NSS dospěl krajský soud k závěru, že aplikaci shora vymezených podmínek pro vrácení nárokové nesporné části nadměrného odpočtu předchází ještě jeden zásadní předpoklad, a to, že osoba povinná k dani se v rámci probíhající daňové kontroly dovolává existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH u správce daně.
60. V takovém případě musí správce daně provést pečlivý a nestranný přezkum všech aspektů, které nastínil SDEU v citovaném rozsudku a rozhodnout, zda lze nárokovanou nezpochybnitelnou část nadměrného odpočtu vrátit. Rozhodnutí správce daně o žádosti osoby povinné k dani, již se domáhala vrácení nesporné části nadměrného odpočtu, je soudně přezkoumatelné.
61. Soud v této souvislosti považuje za podstatné konstatovat, že rovněž ve výše zmiňovaném rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 271/2017 a také v rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 22/2020, který se zabýval obdobnou problematikou, se, pokud jde o skutkový základ, osoby povinné k dani primárně dožadovaly vyměření nadměrného odpočtu vůči správci daně a teprve poté, co neuspěly, domáhaly se soudní ochrany.
62. V další části rozsudku sp. zn. 1 Afs 271/2017 se NSS zabýval otázkou žalobního typu, jímž se osoba povinná k dani může domáhat soudní ochrany v návaznosti na průběh a případné ukončení daňové kontroly před rozhodnutím soudu. Ve svých závěrech vycházel z rozsudku NSS ze dne 9. 6. 2020 č. j. 1 Afs 22/2020-34, který dospěl k tomu, že v případě ukončení daňové kontroly a vydání celkového platebního výměru je zkonsumováno právo osoby povinné k dani na vydání částečného platebního výměru v rozsahu nesporné části nadměrného odpočtu, nicméně důsledky vadného postupu mohou přetrvávat. Žaloba na ochranu proti nečinnosti správce daně, která byla podána v průběhu daňové kontroly, však již nemůže být úspěšná, ale soudní ochrany se lze domáhat žalobou zásahovou, přičemž soud je povinen změnu žalobního typu připustit (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 22/2020 – body 29 a násl.).
63. V nyní souzené věci krajský soud, vycházející z obsahu žaloby v jejím původním znění, dospěl k závěru, že žalobce podal jak žalobu zásahovou, tak žalobu nečinnostní (viz body 1-3 tohoto rozsudku). Ve vztahu k zásahové žalobě byla podstatou žalobního tvrzení podle žalobce neúměrně dlouhá doba daňové kontroly (viz. bod 31 tohoto rozsudku). Tyto

skutečnosti žalobce namítal ve vztahu k oběma kontrolovaným zdaňovacím obdobím a krajský soud se s touto částí žaloby vypořádal v části D. tohoto rozsudku.

64. V další části žaloby, kterou lze označit jako nečinnostní, žalobce sice opět používá terminologii nezákonného zásahu, avšak domáhá se vydání konkrétního správního rozhodnutí – platebního výměru na vrácení části nadměrného odpočtu v jeho nesporné části, a to ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím. Právě proto, že se žalobce domáhá vydání meritorních rozhodnutí, je nutno podle názoru soudu tuto část žaloby považovat za žalobu nečinnostní.
65. Po podání žaloby, avšak ještě před rozhodnutím soudu ve věci samé, byla daňová kontrola za měsíc únor 2017 správcem daně ukončena a byl vydán platební výměr. Nečinnostní žaloba směřující proti nevyměření nesporné části nadměrného odpočtu na DPH za toto zdaňovací období proto pozbyla významu. Žalobce na vzniklou situaci reagoval tím, že se vydání platebního výměru na nespornou část nadměrného odpočtu za zdaňovací období únor 2017 již nedomáhal (návrh na změnu žalobního petitu ze dne 11. 7. 2020).
66. Změnou žalobního petitu se žalobce nečinnostní žalobou domáhal toliko vyměření nesporné části nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období březen 2017 v konkrétní výši 1 189 726 Kč (viz. odst. 24 tohoto rozsudku).
67. Z ust. § 79 odst. 1 věty první s.ř.s. je zřejmé, že v případě nečinnostní žaloby musí být splněna podmínka předchozího vyčerpání prostředků k odstranění nečinnosti, jež umožňuje procesní předpis, platný pro správní řízení, jímž je v posuzované věci daňový řád, a to konkrétně v ust. § 38 tohoto zákona.
68. Žalobce sice využil tohoto právního nástroje, avšak pouze ve vztahu k tvrzené obecné nečinnosti správce daně popsané v první části žaloby posuzované soudem jako zásahová žaloba, tj. k průtahům v řízení, nadměrné délce daňové kontroly, nadužíváním mezinárodních dožádání apod. Ostatně podání podnětu na odstranění nečinnosti žalobcem ze dne 8. 2. 2019 časově předcházelo nálezů Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 819/18. Nicméně ani na základě závěrů nálezů Ústavního soudu, případně pozdější (výše popsané) judikatury se žalobce dalším podnětem na odstranění nečinnosti či přímo žádostí o vrácení nesporné části nadměrného odpočtu na správce daně neobrátil. Žalobce tak ve vztahu k nečinnostní žalobě nesplnil podmínku předchozího vyčerpání prostředků ochrany proti nečinnosti, a proto byla žaloba podle ust. § 46 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 79 odst. 1 s. ř. s. v této části odmítnuta pro nesplnění podmínek řízení (výrok V. tohoto rozsudku).
69. Krajský soud pro úplnost opětovně zdůrazňuje, že ze závěrů rozsudku SDEU a navazující judikatury NSS (viz odst. 55 – 59 tohoto rozsudku) jednoznačně vyplývá, že osoba oprávněná k dani je povinna nárok na vrácení nesporné části nadměrného odpočtu v průběhu daňové kontroly uplatnit primárně u správce daně a nikoliv u soudu. Závěry rozsudku SDEU je nutno vnímat tak, že osoba povinná k dani musí nespornou část nadměrného odpočtu tvrdit a domáhat se jejího vrácení u správce daně, který je povinen posoudit uplatněný nárok a jeho výši ze všech hledisek nastíněných rozsudkem SDEU a převzatých judikaturou NSS a rozhodnout o něm. Úkolem soudu pak je, aby v případě

následně podané správní žaloby posoudil učiněné závěry správce daně (rozhodnutí o nároku) z hlediska jejich přezkoumatelnosti a zákonnosti.

70. Podle žaloby v původním znění se žalobce domáhal také nečinností žalobou vyměření DPH za zdaňovací období únor 2017 v nesporné části. Z důvodu ukončení daňové kontroly před rozhodnutím soudu ve věci samé žalobce úpravou žalobního petitu ze dne 11. 7. 2020 od tohoto nároku ustoupil, nicméně z textu doplnění žaloby ze dne 11. 7. 2020 je seznatelné, že vytýkané nevyměření nadměrného odpočtu v jeho nesporné části za zdaňovací období únor 2017 považuje žalobce za nezákonný zásah žalovaného. Jelikož však ani ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalobce nárok na vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu vůči správci daně neuplatnil v průběhu daňové kontroly a ani nepodal podnět k odstranění nečinnosti v tomto směru, nelze v postupu žalovaného spatřovat nezákonný zásah z důvodů, které již byly rozvedeny v odst. 59, 60 a 69 tohoto rozsudku. Krajský soud proto ani této části žaloby nevyhověl a v souladu s ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. ji zamítl (výrok III. tohoto rozsudku).
71. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. září 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu