



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsdkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **LUTOMA, s.r.o.**, se sídlem Hejtmánkovice 19, Broumov, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), domáhá ochrany proti zásahu do jeho práv ze strany Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. Nezákonný zásah spatřuje v tom, že mu byl v důsledku zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) předcházejících vyměření daně za zdaňovací období červen 2014 – leden 2015 a duben 2015 zadržován nadměrný odpočet za uvedená zdaňovací období.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobce předně vyložil, v čem spočívá podstata jeho podnikatelské činnosti. Žalobce mimo jiné vykupuje nadnormativní a nepotřebné zásoby, které následně vlastními silami přetřídí a toto zboží dále prodá. Použitelné zboží prodá zájemcům o toto zboží buď v obchodních prostorách žalobce, nebo prostřednictvím e-shopu, nepotřebné zboží prodá jako šrot. Nepotřebné zásoby žalobce nakupuje ve většině případů *en bloc* a v kilogramových cenách; v době nákupu zboží není možné určit, jaká část zboží je určena k dalšímu prodeji (který se v takovém případě uskutečňuje se značnou marží) a jaká část zboží nenajde vhodného kupujícího, a proto ji žalobce dále prodá jako šrot.
3. Žalobce vznikl jako obchodní společnost v roce 1998, od té doby vykonává svou podnikatelskou činnost a řádně plní své daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že podstatnou část zboží (zejména šrotu) prodává svým odběratelům, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, vzniká žalobci při výkonu jeho podnikatelské činnosti nadměrný odpočet na DPH, neboť v souladu s právní úpravou společného unijního systému daně z přidané hodnoty je prodej zboží žalobcem odběrateli registrovanému k dani v jiném členském státě osvobozen od DPH se zachovaným nárokem na odpočet daně na vstupu. Počínaje rokem 2014 je však žalobce podrobován „opakovaným a systematickým“ daňovým kontrolám, které předcházejí vyměření daně, v důsledku čehož je žalobci dlouhodobě zadržován nadměrný odpočet za mnoho po sobě jdoucích zdaňovacích období. Takto byl u žalobce nejprve dne 24. 6. 2014 zahájen postup k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2014 a následně dne 23. 7. 2014 zahájen postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014. Počínaje měsícem červnem 2014 byla u žalobce vždy zahájena daňová kontrola předcházející vyměření daně, a to až do zdaňovacího období leden 2015. Následně ještě byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období duben 2015 a postup k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2015. Žalobci tedy byl zadržen nadměrný odpočet celkem za deset po sobě jdoucích zdaňovacích období. Daňová řízení trvají dlouhou dobu, část ze zahájených daňových kontrol nebyla uzavřena ani ke dni podání této žaloby.
4. Důvodem pro opakované zahajování daňových kontrol (resp. postupů k odstranění pochybností) byly pochybnosti žalovaného o oprávněnosti uplatňování odpočtu daně za nákup tvrdokovů od tuzemských dodavatelů registrovaných k DPH. Žalovaný totiž zaujal názor, že dodané zboží ve skutečnosti bylo šrotem, a proto podléhá režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný zastává názor, že žalobce v tomto případě není oprávněn uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu. V průběhu daňového řízení ale nikdy nezpochybnil, že žalobce skutečně předmětné zboží nakoupil od dodavatelů, kteří jsou plátcí DPH, a že nakoupené zboží použil ke své ekonomické činnosti. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně, jak jsou vymezeny v § 72 zákona o DPH, tedy byly splněny. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným tak zůstává otázka, zda zboží mělo být dodáno v režimu přenesené daňové povinnosti, či nikoli. Tento spor bude s konečnou platností vyřešen správními soudy v řízení o žalobách, jimiž se žalobce brání proti rozhodnutím o stanovení daně.

5. Touto žalobou se žalobce domáhá ochrany proti zásahu správce daně do jeho práv spočívajícímu v tom, že žalobci je dlouhodobě zadržován nadměrný odpočet. Namítá, že nezákonným zásahem žalovaného bylo porušeno jeho právo na včasné vyplacení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, které vyplývá ze zásady neutrality DPH, jež je stěžejní zásadou společného unijního systému DPH. V této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, věc *Sosnowska*. Žalobce jako osoba povinná k dani zásadně nemá nést finanční rizika spočívající v opožděném vyplacení nadměrného odpočtu.
6. Žalobce nezpochybňuje pravomoc správce daně provést u něj daňovou kontrolu, přičemž respektuje, že se tak za určitých okolností může stát i před vyměřením daně. Namítá nicméně, že správce daně tuto pravomoc nesmí uplatňovat libovolně, či dokonce svévolně s tím, že pokud je důsledkem zahájení daňové kontroly zadržení nadměrného odpočtu, musí správce daně mít pro zahájení konkrétní a dostatečně silné důvody, neboť v opačném případě dochází k porušení zásady proporcionality vyplývající z práva Evropské unie. Postup žalovaného vůči žalobci vykročil z přijatelných mezí, nerespektoval uvedenou zásadu a výrazným způsobem ovlivnil podnikatelskou činnost žalobce.
7. Podle žalobce právo Evropské unie umožňuje správci daně podrobit údaje obsažené v daňovém tvrzení před vyplacením nadměrného odpočtu kontrole, ovšem za předpokladu, že prodloužení doby vyplacení nadměrného odpočtu nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení daňové kontroly (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*). Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že je sice legitimní, jestliže se opatření přijatá členskými státy snaží o co „nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu,“ nicméně „tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné“ (rozsudky ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise*, odst. 30, a ze dne 21. 12. 2011, C-499/10, *Attorney General v. Federation of Technological Industries a další*, odst. 21-22). Je tedy třeba hledat přiměřenou rovnováhu mezi veřejným zájmem na řádném a efektivním výběru daní na straně jedné a oprávněnými zájmy plátců daně, na které je mocenským aktem státu přenesena významná část povinností souvisejících se správou daně z přidané hodnoty. Nikoli každá subjektivní pochybnost správce daně o oprávněnosti nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet vykázaný v daňovém priznání tak může být důvodem zahájení daňové kontroly, jehož důsledkem je zadržení nadměrného odpočtu. Intenzita těchto pochybností a povaha těchto pochybností musí být poměřována s dopady zásahu do sféry daňového subjektu.
8. Dle názoru žalobce je nutno rozlišovat mezi namátkovým provedením daňové kontroly (byť před vyměřením daně) za jedno zdaňovací období a zadržením nadměrného odpočtu za více po sobě jdoucích zdaňovacích období, neboť posléze uvedené opatření může být pro daňový subjekt potenciálně likvidační. Žalobce zdůraznil, že v jeho případě neexistují žádné pochybnosti o tom, že přijal zdanitelné plnění od tuzemského plátce DPH. Žalobci rovněž není kladeno za vinu, že by se podílel (vědomě či nevědomě) na podvodu na DPH a chtěl tak na státním rozpočtu neoprávněně vylákat nadměrný odpočet. Pochybnosti žalovaného spočívají toliko v

tom, zda plnění, které žalobce přijal, není podrobeno režimu přenesené daňové povinnosti. Nesrovnalosti a pochybnosti plynoucí z nejasného a nejednoznačného vymezení podmínek, za kterých se uplatní výjimečný režim přenesené daňové povinnosti, však nemohou být řešeny na úkor daňového subjektu. Žalobce je přesvědčen o tom, že pochybnosti tohoto druhu a této intenzity neodůvodňují zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrného odpočtu za osm po sobě jdoucích zdaňovacích období.

9. Žalobce dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, z něž dovodil, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu jediné tehdy, pokud sledovaného cíle nelze dosáhnout za pomoci mírnějšího prostředku, jímž je postup k odstranění pochybností. Namítl, že u něj byly zahajovány daňové kontroly před vyměřením daně, a tak byla splněna základní podmínka, za níž lze dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zahájit postup k odstranění pochybností. Zároveň byla splněna i druhá podmínka použitelnosti postupu k odstranění pochybností – žalovaný zahajoval daňovou kontrolu z konkrétních důvodů a bylo tedy možno vydat výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu.
10. Žalobce dále polemizoval s úvahou vyslovenou Odvolacím finančním ředitelstvím ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Podle žalobce legitimním důvodem zahájení daňové kontroly před vyměřením daně s důsledkem v zadržení nadměrného odpočtu nemůže být procesní komfort správce daně, resp. snaha správce daně vytvořit si pro sebe lepší předpoklady pro vykonání potřebných úkonů. Žalobce nerozumí tomu, z jakých důvodů by mělo být prováděno mezinárodní dožádání, jestliže pochybnosti žalovaného spočívaly v tom, zda neměl být uplatněn režim přenesené daňové povinnosti. Bylo tedy na žalovaném, aby za součinnosti žalobce zjistil vlastnosti zboží, se kterým žalobce obchodoval, na svá skutková zjištění aplikoval příslušná ustanovení zákona o DPH a bezodkladně rozhodl o výši daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu.
11. V této souvislosti žalobce odkázal také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, a ze dne 6. 5. 2014, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23, na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a na komentářovou literaturu (Baxa, J. a kol.: *Daňový řád – komentář*, Wolters Kluwer, Praha, 2011). Podle žalobce v projednávané věci nenastala potřeba komplexně prověřit tvrzení daňového subjektu ve smyslu závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2015, č. j. 10 Afs 215/2014 – 40.
12. Ke dni podání žaloby pokračovaly daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015 a duben 2015. Zbývající daňové kontroly již byly ukončeny projednáním zpráv o daňové kontrole. Žalobce tedy navrhl vydání tohoto rozsudku: „I. Zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období červen 2014, červenec 2014, srpen 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014, leden 2015 a duben 2015 je nezákonným zásahem do práv žalobce. Žalovanému se zakazuje pokračovat v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací

období prosinec 2014, leden 2015 a duben 2015. II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady soudního řízení.“

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v posuzovaném případě byl jeho postup legitimní vzhledem k reálně existujícím a konkrétním pochybnostem, které měl. Při zahajování předmětných kontrol dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností není optimálním prostředkem k dosažení cíle správy daní. Postup k odstranění pochybností je nutno považovat za pokud možno krátké, rychlé a jednoduché odstraňování pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61). Má sloužit především k odstranění jednotlivých dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Žalovaný si byl vědom toho, že se bude jednat o komplikované daňové řízení, jehož předmětem je zásadní systémové pochybení daňového subjektu prolínající se řadou zdaňovacích období, které bude vyžadovat rozsáhlé dokazování při ověření pohybu zboží, původu zboží, nutnost zjištění řady informací k charakteru zboží, včetně mezinárodního dožádání.
14. Žalovaný měl pochybnosti nejen o správném uplatnění vykázaného režimu zdaňování v daňových příznáních, ale i pochybnosti, zda vykázaná zdanitelná plnění na vstupu byla přijata od deklarovaných plátců uvedených na daňových dokladech a o uskutečnění ekonomické činnosti plátce v souvislosti s těmito plněními. Za dané situace by nemohlo dojít k časové úspoře či menší administrativní náročnosti při aplikaci postupu k odstranění pochybností, jelikož byl reálný předpoklad přechodu postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Rozsah hodnocených důkazních prostředků a složitost tohoto důkazního řízení dokumentují zprávy o daňové kontrole. Současně žalovaný nemohl pominout skutečnost, že žalobce při vědomí vyjádřených pochybností správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností za duben a květen 2014 pokračoval při obchodování s tvrdokovovými materiály v nezměněné formě a nadále v podaných daňových příznáních vykazoval přijatá zdanitelná plnění v běžném režimu.
15. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že měl dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. Žalovaný tedy neporušil zásadu přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu a nepostupoval v rozporu s žalobcem citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Prodloužení doby k vyplacení nadměrných odpočtů zároveň nepřekročilo meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení daňové kontroly. Žalovaný respektoval zásadu proporcionality vyplývající z práva Evropské unie a deklarovanou v žalobcem uváděných rozsudcích Soudního dvora. Kontrola za červen 2014 byla zahájena 28. 8. 2014, kontrola za červenec 2014 dne 11. 9. 2014 a kontrola za srpen 2014 dne 1. 10. 2014, žalovaný vydal platební výměry dne 8. 10. 2015, tedy cca. po 12-13 měsících od zahájení kontrol. Obdobně v případě kontrol za září – listopad 2014 byly platební výměry za tato kontrolovaná zdaňovací období vydány po cca. 10-12

měsících a v případě kontrol za prosinec 2014 – leden 2015 a za duben 2015 po cca. 10-15 měsících. Žalobce přitom v každém kontrolovaném zdaňovacím období žádal žalovaného o prodloužení lhůt ke splnění povinností uložených výzvami žalovaného a lhůt k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Zároveň dostal prostor k realizaci řízení o závazném posouzení o zařazení zboží na Generálním finančním ředitelství. Žalovaný dodal, že požadavek žalobce na vyslovení zákazu pokračovat v kontrolách za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015 a duben 2015 je bezpředmětný – ke dni podání vyjádření k žalobě (30. 5. 2016) již byly všechny daňové kontroly ukončeny.

16. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž zdůraznil, že pro rozhodnutí v projednávané věci je důležitá intenzita dopadů procesního postupu žalovaného do práv žalobce. Žalobci byl systematicky zadržován celý nadměrný odpočet po dobu téměř jednoho roku. Jedná se tedy o opatření mimořádné intenzity, neboť bylo objektivně způsobilé vyvolat ekonomickou likvidaci žalobce ještě před tím, než mohl nezávislý soud rozhodnout o tom, zda právní závěr správce daně je správný, či nikoli. Naproti tomu intenzita ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní byla zcela minimální, neboť sporná DPH (tj. daň odvedená při dodání zboží) byla zcela prokazatelně odvedena, byť jinou ze smluvních stran. Obě strany přitom jednaly ve shodě, žalobce postupoval podle daňového dokladu vystaveného dodavatelem žalobce. Žalobce za této situace neshledává dostatečně silný zájem státu, který by odůvodnil zadržení nadměrného odpočtu za takto dlouhou dobu. Pokud by to žalovaný pokládal za nutné, mohl dosáhnout sledovaného cíle i ve fázi doměřovacího řízení.
17. Žalobce nerozumí úvaze žalovaného, že předmětem šetření je „*zásadní systémové pochybení daňového subjektu*“. Mezi účastníky je nesporné, že předmětná DPH byla vybrána. Právě tak není zřejmé, oč žalovaný opírá své tvrzení, že šetření bude „*vyžadovat rozsáhlé dokazování při ověření pohybu zboží, původu zboží, nutnost zjištění řady informací k charakteru zboží, včetně mezinárodního dožádání.*“ Pokud je předmětem sporu mezi účastníky řízení otázka, zda zboží nakoupené žalobcem nepodléhalo režimu přenesené daňové povinnosti, jeví se mezinárodní dožádání zcela irrelevantním, neboť podstatné jsou toliko vlastnosti dodaného zboží. Žalobce nadto nepostupoval ze své vůle, nýbrž se pouze přizpůsobil tomu, jak dodané zboží deklaroval prodávající – pokud prodávající deklaroval, že prodává zásoby a na daňovém dokladu, uvedl daň na výstupu, která se logicky promítnula do konečné kupní ceny, nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby takovéto zboží svévolně překvalifikoval na odpad, sám s ním nakládal jako se zboží podléhajícím režimu přenesené daňové povinnosti a fakticky tak odvedl tutéž daň podruhé.
18. Žalobce je přesvědčen, že komplex výše uvedených skutkových okolností odlišuje jeho případ od případů rozhodovaných Nejvyšším správním soudem v minulosti. Pokud Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu před vyměřením daně v zásadě kdykoli a není přitom povinen sdělovat daňovému subjektu důvody svého rozhodnutí, učinil tak v situaci, kdy přezkoumával zahájení daňové kontroly za jedno zdaňovací období. Skutkový stav v projednávané věci je nicméně odlišný: žalobce byl nucen nést mimořádně intenzivní zátěž v podobě opakovaného zadržování nadměrného odpočtu. Žalovaný přitom

neměl k takovému mimořádnému postupu vůči žalobci dostatečné důvody, neboť povaha pochybností, pro jejichž rozptýlení byla daňová kontrola prováděna, nevyvolávala žádné riziko pro veřejné rozpočty.

19. Žalobce je přesvědčen o tom, že interpretace vnitrostátního práva předestřená žalovaným v jeho vyjádření k žalobě, je neslučitelná s právem Evropské unie, které nepřipouští zadržování nadměrného odpočtu z preventivních důvodů. Krajně nepřesvědčivé (a obsahu spisu odporující) je i vysvětlení žalovaného, proč ve své prokazatelně existující pochybnosti neověřoval prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, který by v daném případě zcela nepochybně byl šetrnějším zásahem do práv žalobce. Z obsahu spisu totiž dle názoru žalobce vyplývá, že žádné rozsáhlé dokazování ve vztahu k řešení otázky, zda dodání předmětného zboží žalobci podléhalo či nepodléhalo režimu přenesené daňové povinnosti, neprobíhalo a z povahy věci ani probíhat nemohlo.
20. Žalobce se za daných okolností důvodně domnívá, že žalovaný byl při volbě svého procesního postupu motivován toliko svými vlastními zájmy. Snažil se vytvořit pro sebe procesně výhodnější situaci a současně eliminovat riziko, že v případě déle trvajícího postupu k odstranění pochybností bude povinen žalobci zaplatit úrok z opožděně vyplaceného odpočtu, jak mu ukládá § 254a daňového řádu.
21. Žalovaný dne 29. 9. 2017 doplnil své vyjádření k žalobě. Odkázal na řízení vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 58/2016 a konstatoval, že v tomto řízení žalobce napadá rozhodnutí odvolacího orgánu žalovaného, která vycházejí z výsledku daňových kontrol, jež jsou současně napadeny zásahovou žalobou projednávanou v nynějším řízení. Za dané procesní situace je dle žalovaného nutno zásahovou žalobu zamítnout jako nepřipustnou z důvodu její subsidiarity (vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu). V této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2012, č. j. 5 Aps 2/2012 – 19, ze dne 29. 8. 2014, č. j. 7 Afs 302/2015 – 80, a ze dne 9. 8. 2017, č. j. 5 Afs 157/2017 – 44.

IV. Ústní jednání

22. Při jednání konaném dne 2. 11. 2017 žalobce shrnul podstatu sporu. Uvedl, že u něj byly opakovaně zahajovány daňové kontroly a opakovaně tak docházelo k zadržování nadměrného odpočtu za příslušná zdaňovací období. V tomto postupu spatřuje zásah do jeho svobody podnikání a do jeho vlastnické sféry. Dle názoru žalobce je nutno rozlišovat mezi namátkovým provedením daňové kontroly za jedno zdaňovací období a zadržením nadměrného odpočtu za více po sobě jdoucích zdaňovacích období, neboť posledně uvedené opatření může být pro daný subjekt potenciálně likvidační. Vyslovil rovněž názor, že správce daně situaci u žalobce dobře znal, nemuselo být tedy prováděno žádné rozsáhlé dokazování. Správce daně tak mohl sáhnout i k institutu postupu k odstranění pochybností. V reakci na vyjádření žalovaného ze dne 29. 9. 2017 žalobce uvedl, že předmětem řízení o zásahové žalobě není posouzení skutečností, které jsou rozhodné pro stanovení daně. Žalobce se žalobou v této věci domáhá určení toho, že nezákonným zásahem do veřejných subjektivních práv

žalobce bylo už samotné zadržení nadměrného odpočtu vykázaného žalobcem, které bylo nevyhnutelným důsledkem zahájení daňové kontroly předcházející vyměření daně. Přípustnosti žaloby proto nebrání ani skutečnost, že dnešního dne byla projednána žaloba žalobce proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství, kterými bylo rozhodováno o daňové povinnosti žalobce.

23. Žalovaný odkázal na svá vyjádření k žalobě. Připomněl, že v rámci daňové kontroly neověřoval jenom jednu pochybnost, ale celkově ověřoval nadměrný odpočet, dále zjišťoval, kdo jednotlivá plnění poskytoval a v rámci toho celkově hodnotil uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Na podporu svých tvrzení pak předložil protokol o místním šetření ze dne 14. 8. 2014. Žalobce k tomu uvedl, že nechápe, jakou souvislost s jeho žalobními námitkami může mít skutečnost, že 14. 8. 2014 u něj probíhalo místní šetření.
24. Žalobce dále při jednání upravil žalobní petit tak, že z něj vypustil poslední větu jeho části I. (tj. část žalobního petitu, kterou se domáhal toho, aby krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015 a duben 2015). Učinil tak z toho důvodu, že uvedené daňové kontroly byly po podání žaloby ukončeny. Ve zbytku na podané žalobě setrval.

V. Posouzení věci krajským soudem

25. Dříve než přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, zabýval se krajský soud otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení.
26. Žalobce se domáhá soudní ochrany v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, tedy v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s., přičemž nezákonný zásah spatřuje v zahájení výše specifikovaných daňových kontrol. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vzešlá z daňových kontrol, jež jsou předmětem této zásahové žaloby, zároveň napadl žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. (krajský soud o dané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vede řízení pod sp. zn. 31 Af 58/2016). Podle žalovaného je z uvedeného důvodu tato zásahová žaloba nepřípustná (viz výše bod 21.).
27. Krajský soud však s uvedeným hodnocením žalovaného nesouhlasí. Obecně sice platí, že zásahová žaloba je subsidiární žalobou vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, zmíněná zásada subsidiarity však nevylučuje nyní nastalou situaci. Naopak, judikatura Nejvyššího správního soudu výslovně připouští oprávnění daňového subjektu brojit zásahovou žalobou proti různým aspektům daňové kontroly (ať již proti samotnému zahájení daňové kontroly, či proti jednotlivým úkonům správce daně činěným v jejím průběhu, které daňový subjekt přímo zkracují na jeho právech) a zároveň napadat žalobou proti rozhodnutí správního orgánu rozhodnutí o doměření daně vydané po provedení předmětné daňové kontroly. K tomu viz zejména usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, věc *ALGON PLUS*, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozlišil předmět řízení o zásahové žalobě ve věci

daňové kontroly a předmět řízení o žalobě proti rozhodnutí o doměření daně. Zatímco v prvním případě soudní ochrana směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatňuje své pravomoci v souladu se zákonem, v druhém případě je daňovému subjektu poskytována ochrana před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními správce daně. Krajský soud tedy podanou zásahovou žalobu neshledává nepřijatelnou.

28. Krajský soud dále zvažoval, zda byla žaloba podána včas. K zahájení jednotlivých daňových kontrol došlo v rozmezí od 20. 8. 2014 (daňová kontrola za červen 2014) do 23. 6. 2015 (daňová kontrola za duben 2015), žaloba byla podána dne 22. 4. 2016. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. platí, že zásahová žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu; nejpozději lze takovou žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k nezákonnému zásahu došlo. Krajský soud přesto neshledal, že by žaloba byla podána opožděně. Žalobce totiž nejprve v dané věci podal stížnost na postup správce daně dle § 261 daňového řádu a návazně na ni i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo žalobci doručeno dne 22. 2. 2016. Žalobce tedy zjevně odvíjel počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty k podání žaloby až od momentu vyřízení jeho žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud má sice pochybnosti o tom, zda je namístě považovat stížnost dle § 261 daňového řádu za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, však uvedená stížnost (včetně žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti) představuje prostředek ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby. Pochybnosti lze mít také o tom, zda je vůbec podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. K dané otázce v minulosti zaujaly rozdílné názory jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu, přičemž část judikatury se přiklonila k požadavku na vyčerpání jiných právních prostředků ochrany rovněž v případě podání takové žaloby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015 – 30; srov. také usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 28). Postup žalobce tedy měl oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu (přinejmenším v její části). Za těchto okolností je dle názoru krajského soudu nezbytné žalobu akceptovat jako včasnou, opačný závěr by pro žalobce představoval nepřijatelné odepření přístupu k soudu.
29. Následně se krajský soud zabýval meritem věci (zákonností napadeného zásahu). Žalobu shledal nedůvodnou.
30. Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Ať již před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena, nebo před konkrétními úkony správce daně v rámci kontroly, případně také před nezákonnou nečinností správce daně při kontrole (viz výše citovaná věc *ALGON PLUS*, bod 42). V nyní posuzovaném případě žalobce zpochybňuje samotné zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty předcházejících vyměření daně za zdaňovací období červen 2014 – leden 2015 a duben 2015. Argumentuje, že v důsledku toho bylo porušeno jeho právo na včasné vyplacení nadměrného odpočtu na DPH. Nenapadá tedy žádné konkrétní

úkony správce daně v rámci kontrol, ani nečinnost správce daně při kontrolách. Z celkové žalobní argumentace a z vymezení petitu žaloby je zjevné, že nezákonný zásah spatřuje již v zahájení daňových kontrol.

31. Jednotlivé postupy při správě daní jsou upraveny v § 78 - § 90 daňového řádu. Zejména se jedná o místní šetření (§ 80 a násl.), daňovou kontrolu (§ 85 a násl.) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Pro posuzovanou věc je určující rozlišení mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností – podle žalobce měl v jeho případě správce daně dát přednost druhému z uvedených postupů.
32. Jak vyplývá z úpravy obsažené v daňovém řádu i ze související judikatury, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností jsou instituty plnící odlišné funkce a směřující k rozdílným dílčím cílům (byť oba vedou v konečném důsledku k naplnění základního cíle správy daní, tedy ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady). Postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích, již konkrétně vyjádřených pochybností. Oproti tomu předmět daňové kontroly je obecnější, vede k prověření daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a komplexnímu dokazování, pro takový účel slouží daňová kontrola (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31, věc *VAMUS PARTNER*, a ze dne 19. 3. 2015, č. j. 10 Afs 215/2014 – 40, věc *CESA ENGINEERING*). Správce daně nadto v momentu zahájení daňové kontroly nemusí mít ani žádné konkrétní podezření, že daňový subjekt neplní své povinnosti (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11).
33. V obecné rovině zároveň platí, že správce daně musí při volbě svého postupu zohledňovat princip zdrženlivosti a přiměřenosti, tj. volit primárně takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout výše uvedeného cíle řízení (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147). Postup správce rovněž nemůže být svévolný či přímo šikanózní. Za splnění podmínky, že respektuje tyto základní principy a zásady, má nicméně správce daně poměrně širokou diskreci při rozhodování, zda zahájí postup k odstranění pochybností anebo daňovou kontrolu (viz věc *VAMUS PARTNER* a věc *CESA ENGINEERING*, bod 9).
34. Žalobce v rámci své podnikatelské činnosti mimo jiné nakupuje tvrdokovové materiály, jejichž podstatnou část prodává svým odběratelům, kteří jsou usazeni v jiném členském státě. Z tohoto důvodu uplatňoval nadměrný odpočet na DPH. Jak plyne ze správního spisu, žalovaný před tím, než zahájil předmětné daňové kontroly, vydal výzvy k odstranění pochybností týkající se nadměrných odpočtů uplatňovaných žalobcem za zdaňovací období duben 2014 a květen 2014 (výzvy ze dne 24. 6. 2014 a ze dne 23. 7. 2014). U žalobce dále provedl několik místních šetření, během nichž podrobně mapoval jeho provozní činnost, ověřoval jeho dodavatelsko-odběratelské vztahy apod. Byla mu také předložena evidence vedená pro účely DPH a přijaté a vystavené daňové doklady. Žalovaný ověřoval uskutečnění dodávek tvrdokovu i u dodavatelů žalobce - provedl místní šetření u pana R. S., výsledkům pana I. R., řidiče

společnosti Metal Export CZ s.r.o., dožádal místně příslušné správce daně některých dodavatelů o prověření skutečností týkajících se žalobcem vykazovaných obchodů.

35. Žalovaný argumentuje (ve vyjádření v žalobě, stejně jako ve vyrozumění o vyřízení stížnosti žalobce dle § 261 daňového řádu), že zahájení daňových kontrol bylo namístě vzhledem k pochybnostem, které mu vznikly. Žalovaný předpokládal, že se bude jednat o komplikované daňové řízení, které bude vyžadovat rozsáhlé dokazování při ověření pohybu zboží, původu zboží, nutnost zjištění řady informací k charakteru zboží, včetně mezinárodního dožádání. Žalovaný měl pochybnosti nejen o správném uplatnění vykázaného režimu zdaňování v daňových příznacích, ale i pochybnosti, zda vykázaná zdanitelná plnění na vstupu byla přijata od deklarovaných plátců uvedených na daňových dokladech a o uskutečnění ekonomické činnosti plátce v souvislosti s těmito plněními.
36. Krajský soud s žalovaným souhlasí, že měl legitimní důvody k zahájení předmětných daňových kontrol. Nic nesvědčí tomu, že by tak učinil svévolně či kanózně. Podstatou sporu mezi finančními orgány a žalobcem je v současné době to, zda žalobcem nakupované zboží (tvrdokovové materiály) podléhá režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92c zákona o DPH. V době zahájení daňových kontrol měl správce daně dále pochybnosti o reálné existenci přijatých zdanitelných plnění a o použití těchto zdanitelných plnění k uskutečnění ekonomické činnosti plátce (jak o tom svědčí výše popsané postupy žalovaného před zahájením daňových kontrol, stejně jako obsah výzev k odstranění pochybností). Žalovaný tedy mohl oprávněně očekávat, že ke zjištění všech rozhodných skutečností bude potřeba vést rozsáhlé a komplexní dokazování, pro něž je vhodným institutem právě daňová kontrola.
37. Jak Nejvyšší správní soud uvedl ve věci *CESA ENGINEERING*, i pouhá interní indicie správce daně o naléhavosti provedení komplexní daňové kontroly ve sporném zdaňovacím období může být dostatečným důvodem ke zvolení tohoto procesního postupu. V nyní posuzované věci žalovaný takové indicie bezpochyby měl. Již jen posouzení otázky, zda žalobcem nakupované zboží podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, není žádnou triviální záležitostí. Ostatně sám žalobce v žalobě, o níž krajský soud vede řízení pod sp. zn. 31Af 58/2016, žalovanému naopak vyčítá, že ve vztahu k této otázce neprovedl dostatečné dokazování - podle žalobce měl žalovaný v průběhu daňových kontrol vyslechnout jako svědky všechny dodavatele, aby zjistil, jaký charakter mělo sporné zboží v okamžiku nákupu žalobcem, případně měl ve stejné věci vyslechnout zaměstnance žalobce, kteří se přímo účastnili nákupu, dále měl ustanovit znalce, aby zpracoval znalecký posudek na dané zboží. Žalovaný měl navíc v době zahájení daňových kontrol, jak již krajský soud konstatoval výše, pochybnosti i o dalších skutečnostech.
38. Tím, že žalovaný zadržel žalobcem tvrzený nadměrný odpočet, zcela jistě zasáhl do jeho majetkové sféry. Učinil tak však na základě zákonného zmocnění a v jeho rámci. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalovaný postupně zahájil daňové kontroly na DPH za více zdaňovacích období. Zásah do majetkové sféry daňového subjektu je v případě zadržení nadměrného odpočtu za více zdaňovacích období pochopitelně intenzivnější, ale to samo o sobě nemůže vést k závěru o

nepřípustnosti zahájení daňových kontrol. Je otázkou, zda by v takovém případě obstálo zahájení tzv. preventivních daňových kontrol (daňových kontrol zahajovaných v situaci, kdy správce daně nemá žádné konkrétní podezření, že by daňový subjekt neplnil své povinnosti). Nejvyšší správní soud ve věci *CESA ENGINEERING* sice shledal jako přípustné zahájení preventivní daňové kontroly, která odložila vyplacení nadměrného odpočtu, v daném případě se ale jednalo o nadměrný odpočet za jedno zdaňovací období. Pokud však správce daně taková podezření má a zároveň lze oprávněně očekávat, že ke zjištění všech rozhodných skutečností bude potřeba vést rozsáhlé a komplexní dokazování, pak je správce daně zcela jistě oprávněn využít institut, který je pro takové dokazování nejvhodnější, tj. daňovou kontrolu, byť to v důsledku znamená zadržení nadměrného odpočtu za více zdaňovacích období.

39. Správce daně samozřejmě nemůže trvání daňové kontroly bezdůvodně protahovat, což platí tím spíše v případě, kdy byl v důsledku jejího zahájení kontrolovanému daňovému subjektu zadržen nadměrný odpočet. Krajský soud však opětovně připomíná, že žalobce se v této věci domáhá toliko vyslovení nezákonnosti samotného zahájení daňových kontrol. Krajský soud se proto nijak nevyjadřuje k tomu, zda předmětné daňové kontroly probíhaly po přiměřenou dobu, či nikoliv.
40. Poukazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 a č. j. 2 Afs 209/2014 – 23 jsou nepřipadné. V rozsudku č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 se Nejvyšší správní soud zabýval vymezením úkonů v rámci již probíhající daňové kontroly, které představují nezákonný zásah, nikoliv důvody, pro které je nezákonné samotné zahájení daňové kontroly. V rozsudku č. j. 2 Afs 209/2014 – 23 shledal, že nezákonný zásah představovalo zahájení daňové kontroly v situaci, v níž byly splněny podmínky k vyzvání daňového subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Obecné poukazy Nejvyššího správního soudu (stejně jako Ústavního soudu v nálezu sp. zn. II. ÚS 334/02) na povinnost správce daně respektovat při svých postupech zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti samozřejmě lze vztáhnout i na nyní posuzovanou věc, k jejímu porušení ze strany žalovaného však nedošlo.
41. Opačnému závěru nesvědčí ani úprava obsažená v právu Evropské unie a relevantní judikatura Soudního dvoru, na niž žalobce odkazuje (blíže viz body 5-8 výše). Judikatura Soudního dvora sice ze zásady neutrality DPH, která je stěžejní zásadou společného unijního systému DPH, dovozuje právo na včasné vyplacení nadměrného odpočtu. V rozsudku ve věci *Enel Maritsa Iztok 3 AD* nicméně Soudní dvůr zároveň konstatoval, že „*lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.*“ Soudní dvůr tedy v citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu se může odvíjet od ukončení daňové kontroly.

42. Závěry Soudního dvora je zároveň vždy nutné vnímat ve spojení s konkrétně posuzovanými otázkami i s konkrétně příslušnou vnitrostátní úpravou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 - 44). Jestliže tedy např. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Sosnowska* dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (bod 27), čemuž národní úprava v dané věci bránila, tak tento závěr se týkal situace, kdy vnitrostátní úprava výslovně ve vztahu k určité skupině daňových subjektů automaticky bez dalšího prodlužovala lhůtu pro navrácení nadměrného odpočtu. Nyní projednávaný případ se však od této situace liší v tom, že zadržení vrácení nadměrného odpočtu DPH nenastává automaticky ze zákona bez dalšího, ale tehdy, pokud vznikly správci daně jisté pochybnosti a kdy s daňovým subjektem na základě těchto pochybností vede individuální řízení (zde provádí daňovou kontrolu). Proti tomuto postupu se přitom daňový subjekt může za splnění příslušných podmínek bránit u správního soudu podle soudního řádu správního, který mj. za určitých podmínek může správci daně uložit vydat rozhodnutí, neboť shledá postup správce daně nezákonným či liknavým. Česká právní úprava zároveň počítá s tím, že negativní následky v podobě zadržení nadměrného odpočtu z důvodu déle probíhajícího daňového řízení budou sanovány příslušným úrokem dle § 254a daňového řádu. Totéž platí i pro další žalobcem zmiňované rozsudky Soudního dvora. Z žádného z těchto rozsudků nelze dovozovat, že by postup žalovaného v posuzované věci byl v rozporu s právem EU.
43. V obecné rovině lze jistě s žalobcem souhlasit v tom, že správce daně nesmí svou pravomoc provádět u daňového subjektu daňovou kontrolu uplatňovat libovolně či dokonce svévolně. Krajský soud však neshledal, že by tomu tak v posuzovaném případě bylo. Naopak, žalovaný měl legitimní důvody pro zahájení předmětných daňových kontrol (v podrobnostech viz výše). Krajský soud tedy neshledal, že by postup žalovaného byl v rozporu se zásadou proporcionality vyplývající z práva Evropské unie, jak namítá žalobce.

VI. Závěr a náklady řízení

44. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
45. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 9. listopadu 2017

JUDr. Magdalena Ježková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
J. L.