



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudkyň JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně **A. CZ, s. r. o.**, se sídlem X, zastoupené JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj** se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá vydání rozsudku, kterým by soud určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015 prováděná žalovaným v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej je nezákonným zásahem, a zároveň zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly.

Žalobkyně uvedla, že žalovaný 1. 12. 2015 zahájil výzvou čj. 4200970/15/2119-50523-208926, postup k odstranění pochybností, načež dne 11. 5. 2016 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období říjen 2015, jejímž předmětem jsou přijatá a uskutečněná plnění při obchodování se surovým řepkovým olejem v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej, v důsledku čehož žalobkyni dosud nevyměřil DPH za toto zdaňovací období, v němž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 2.612.603 Kč.

Nezákonnost napadeného zásahu spatřuje žalobkyně v nezákonném zahájení daňové kontroly. Rozsah daňové kontroly zahajované dle § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je určen rozsahem, v němž nebyly rozptýleny pochybnosti řádně sdělené daňovému subjektu v rámci postupu

k odstranění pochybností. Žalovaný je při své kontrolní činnosti vázán rozsahem prověřovaných skutečností, jak byly vymezeny ve výzvě k odstranění pochybností. Postup k odstranění pochybností je dle § 89 odst. 1 daňového řádu veden k odstranění konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 238/2015-29. Žalovaný v protokolu o zahájení daňové kontroly avizoval, že předmětem daňové kontroly jsou přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění, jejichž předmětem je surový řepkový olej. Faktická kontrolní činnost žalovaného se od zahájení daňové kontroly soustředí na okolnosti související s dodáním zboží uskutečněným žalobcem plátcí registrovanému k dani v jiném členském státu. Podle žalobkyně v souvislosti s prodejem surového řepkového oleje a jeho dodáním do jiného členského státu žalovaný nikdy žádné konkrétní pochybnosti nesdělil a takto zaměřená kontrolní činnost žalovaného se tak pohybuje mimo mantinely § 90 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně nezpochybňuje kontrolní pravomoc žalovaného ani cíl správy daní, nýbrž jeho konkrétní postup v projednávané věci. Žalovaný je povinen vykonávat svěřenou pravomoc výhradně způsobem, jaký stanoví zákon. Vázanost zákonem nemůže žalovaný prolomit ani odkazem na cíl správy daní a je povinen šetřit práva žalobkyně. Pokud pak žalovaný žalobkyni vyrozuměl, že předložené důkazní prostředky nepostačují k tomu, aby pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně z tuzemských dodávek a s tím související osvobozené dodávky zboží byly dostatečně vyjasněny, toto tvrzení zhora nic nemění na tom, že žádné konkrétní pochybnosti týkající se dodání surového řepkového oleje plátcům registrovaným k DPH v jiném členském státu nebyly žalobkyni v žádné fázi postupu k odstranění pochybností sděleny. Pochybnosti obsažené ve výzvě dle § 89 daňového řádu směřovaly k tomu, aby žalobkyně prokázala, že přijatá plnění použila ke své ekonomické činnosti. Tuto pochybnost žalovaného žalobkyně rozptýlila. Po předložení dokladů byla žalobkyně vyzvána, aby rozptýlila nově formulované pochybnosti ohledně správnosti výše použité sazby daně. I tato výzva žalovaného je nezákonná, neboť vybočuje z mezí daných § 89 daňového řádu. Žalobkyně přesto i k těmto pochybnostem předložila důkazy. Žalovaný se však jimi nezabýval a ještě v rámci postupu k odstranění pochybností pokračoval v prověřování zcela jiných okolností souvisejících s obchodem se surovým řepkovým olejem. Žádné pochybnosti ohledně okolností vážících se k prodeji zboží a jeho dodání do jiného členského státu sděleny nebyly. Popsané skutečnosti usvědčují žalovaného z účelového prodlužování kontrolních postupů, v jejichž důsledku je žalobkyni dlouhou dobu zadržován nadměrný odpočet, aniž pro takový postup existují konkrétní důvody. V tomto světle pak je třeba nahlížet i na zahájení daňové kontroly, která svým předmětem a rozsahem vybočuje z mezí, které jsou stanoveny v § 90 odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že ve výzvě k odstranění pochybností žalobkyni sdělil, že se jí vykázané údaje odlišují od dosavadního vývoje daňových přiznání k DPH za poslední tři měsíce a že má pochybnosti, zda přijatá plnění žalobkyně použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobkyně vykázkala odpočet daně ve výši 5.390.382 Kč a nadměrný odpočet ve výši 2.612.603 Kč. Žalovaný sdělil pochybnost o všech uplatněných odpočtech daně a celkovém nadměrném odpočtu. Při místním šetření ve dnech 7. a 8. 12. 2015 bylo žalobkyni sděleno, že na základě skutečností zjištěných z předložených dokladů bude žalovaný prověřovat dodání surového řepkového oleje od společnosti B. L. přímo k polskému odběrateli, a to s ohledem na výši a komoditu. Při ústním jednání bylo žalobkyni sděleno, že žalovaný zjistil, že obchodovaná komodita má původ v jiném členském státě (Polsku) a v nezměněném stavu je s ní

obchodováno v tuzemsku a dále je prostřednictvím žalobkyně v nezměněném stavu dodávána do jiného členského státu (Polska). Toto jsou obchodní transakce, které je třeba prověřit, včetně daňových subjektů podílejících se na obchodu s komoditou surový řepkový olej. Důkazní prostředky nepostačují k tomu, aby pochybnosti o obchodních transakcích a uplatněném nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění a osvobození od daně byly odstraněny. Ze sdělení ze dne 17. 2., 24. 2. a 28. 4. 2016 pak vyplývá, že žalobkyně byla seznámena s tím, že pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění od uvedeného dodavatele a o dodání surového řepkového oleje do Polska přetrvávají. Skutečnost, že olej je přivážen z Polska a v nezměněném stavu do Polska opět dodáván, vzbuzuje pochybnost o ekonomickém smyslu takového obchodu a s tím i pochybnost o osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 5. 2016 vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej, tzn. přijatá zdanitelná plnění a z nich uplatněný nárok na odpočet a jeho další prodej. Byla zahájena v souladu s § 87 daňového řádu, neboť byl vymezen její předmět a rozsah. Výzvou dle § 89 daňového řádu sdělil žalovaný pochybnost, která se týkala celého nadměrného odpočtu a všech uplatněných odpočtů. V průběhu postupu k odstranění pochybností získával informace o obchodní činnosti žalobkyně a na základě toho konkretizoval rozsah prověřování přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Při zahájení kontroly nevybočil z rozsahu pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností.

Žalobkyně v replice vyjádřila nesouhlas se stanoviskem žalovaného. Z § 89 daňového řádu vyplývá, že stěžejní podmínkou legálního zahájení postupu k odstranění pochybností je existence konkrétních pochybností správce daně a jejich sdělení daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud označil za protiprávní, pokud je postup k odstranění pochybností zahájen toliko na základě konstatování příliš vysoké hodnoty přijatých plnění. Legitimní není ani požadavek na předložení celé evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Účelem postupu k odstranění pochybností není to, aby žalovaný neomezeně zjišťoval daňově relevantní informace o obchodní činnosti, nýbrž aby žalobkyně mohla být konfrontována s konkrétními a v době zahájení postupu k odstranění pochybností existujícími pochybnostmi žalovaného a bylo jí umožněno tyto pochybnosti rozptýlit, aniž by bylo nutno zatěžovat ji procesně náročnější daňovou kontrolou. Tomu musí odpovídat postup k odstranění pochybností; daňový subjekt buď pochybnosti rozptýlí a daň mu je vyměřena podle jeho tvrzení, nebo nikoli a daň je stanovena na základě skutečností zjištěných správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností. Ustanovení § 90 odst. 3 umožňuje přechod z postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly, nikoli však neomezeně. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že žalovaný je oprávněn zahájit daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu z úřední povinnosti. Postup k odstranění pochybností nelze pojímat jako přípravné řízení k tomu, aby žalovaný zacílil zaměření daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností nemůže být veden tak, že nekonkrétní a nepodložená subjektivní pochybnost je ověřována, objektivizována a následně rozšiřována, aby mohla vyústit v zahájení daňové kontroly. Podle žalobkyně byla nezákonná již výzva k odstranění pochybností. Žalovaný nespecifikoval žádné konkrétní objektivně existující důvody a vyjádřil toliko své subjektivní pochybnosti o tom, zda žalobkyně použila veškerá přijatá plnění k ekonomické činnosti. Tato pochybnost byla vyvrácena tím, že žalobkyně doložila, že nakoupené zboží dále prodala a přijatá plnění použila ke své ekonomické činnosti. Žalovaný se v průběhu postupu k odstranění pochybností zaměřil na oprávněnost nárokovaných odpočtů, když se zabýval správností použité sazby daně a tím, zda žalobkyně nakoupila zboží od svého dodavatele skutečně tak, jak deklarovala. Za tímto účelem bylo provedeno šetření u dodavatele, ale další

pochybnosti žalobkyni sděleny nebyly. Při ústním jednání dne 10. 3. 2016 usilovala žalobkyně o přesnou specifikaci pochybností žalovaného, jež by měly odůvodňovat zahájení daňové kontroly, avšak v žádné fázi postupu nebyla žalobkyně konfrontována s jakoukoli pochybností o tom, že dodala zboží odběrateli registrovanému k dani v jiném členském státě a oprávněně tak uplatnila nárok na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. Žalovaný měl od samého počátku k dispozici jak mezinárodní nákladní listy, tak i doklady prokazující, že kupujícím byl plátce registrovaný k dani v Polsku. Pokud nebyla žalobkyně konfrontována s pochybnostmi správce daně ohledně oprávněnosti aplikace § 64 zákona o DPH, nemohla je v rámci postupu k odstranění pochybností efektivně vyvracet. Vzhledem k § 90 odst. 3 daňového řádu nemohou být okolnosti související se splněním podmínek uplatnění osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu důvodem pro zahájení daňové kontroly. Přitom právě tyto okolnosti žalovaný po zahájení daňové kontroly zcela nově problematizuje a zaměřuje na ně svou kontrolní činnost, přičemž nerespektuje procesní rámec a dlouhodobě zadržuje žalobkyni nadměrný odpočet. Zásah do veřejných subjektivních práv žalobkyně spočívající v dlouhodobém zadržování nadměrného odpočtu přetrvává. Žalobkyně sice u zdejšího soudu uspěla s požadavkem, aby žalovanému byla uložena povinnost vyměřit alespoň tu část nadměrného odpočtu, která nesouvisí s obchodem se surovým řepkovým olejem, žalovaný však tento rozsudek nerespektuje. Žaloba na nečinnost se tak neukázala být efektivním prostředkem ochrany práva žalobkyně na včasné vyplacení zadržovaného odpočtu. Vzhledem k tomu, že navzdory úspěšnému uplatnění žaloby proti nečinnosti se žalobkyni nepodařilo dosáhnout odstranění negativních následků zásahu či jeho zmírnění, jsou splněny veškeré zákonné předpoklady pro poskytnutí ochrany prostřednictvím zásahové žaloby.

Při jednání u soudu žalobkyně nad rámec svých písemných podání zdůraznila, že je jí zadržován nadměrný odpočet za celkem 4 zdaňovací období, a to v důsledku obchodování se surovým řepkovým olejem. Poukázala na to, že v důsledku postupu žalovaného byla fakticky nucena s danou komoditou přestat obchodovat a zdůraznila, že podstatná část zadržovaných odpočtů je nesporná. Šetření žalovaného se týká pouze konkrétního okruhu transakcí. Žalobkyně prvotní výzvě žalovaného k odstranění pochybností, ač byla nekonkrétní, vyhověla a spolupracovala. K další výzvě již byla pochybnost upřesněna, žalobkyně opět výzvě vyhověla a dokonce jí v návaznosti na to bylo sděleno, že žalovaný další pochybnosti nemá. V rozporu se zákonem nicméně následně žalovaný začal komplexně prověřovat vše, co souvisí s transakcemi s řepkovým olejem, aniž by respektoval logiku a návaznost postupu odstranění pochybností a daňové kontroly. Podle žalobkyně není možné, aby se určitým způsobem zaměřený postup k odstraňování pochybností rozlil do daňové kontroly v komplexní šíři. Žalobkyně přitom poukázala na rozdílnost situace, kdy v důsledku postupu k odstranění pochybností, který vygeneruje další pochybnosti značného rozsahu, pokračuje správce daně v komplexním prověřování, od její situace, v níž daňový subjekt veškeré pochybnosti vyvrátí, nicméně přesto správce daně *ex officio* přistoupí ke komplexnímu šetření v rámci daňové kontroly. K dotazu soudu pak žalobkyně doplnila, že za dané zdaňovací období souhlasí to, co je známo soudu z jiné její věci, tedy že nesporná část zadržovaného odpočtu za toto období činí cca 510.000 Kč. Závěrem pak žalobkyně zdůraznila neproporcionalitu napadeného zásahu do svých majetkových práv s tím, že ta časem nabývá na intenzitě. Podle žalobkyně by soud měl zohlednit i skutečnost, že se pokusila danou situaci řešit ve vztahu k nesporné části odpočtu nečinností žalobou. Žalobkyně u zdejšího soudu s touto žalobou uspěla, žalovaný však tuto skutečnost ignoroval. V důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který zmiňované rozhodnutí zdejšího soudu zrušil, nicméně nemá žalobkyně nyní jistotu, zda se lze nesporné části odpočtu domáhat, nemá tedy jiné prostředky právní ochrany.

Žalovaný při jednání u soudu nad rámec písemného vyjádření k žalobě zdůraznil, že podaná žaloba se týká daňové kontroly a její zákonnosti, nikoliv zákonnosti postupu k odstranění pochybností. Případné námitky k tomuto postupu bude možno uplatnit v rámci opravných prostředků proti samotnému rozhodnutí o stanovení daně. Daňová kontrola v dané věci byla zahájena v souladu se zákonem a v rozsahu pochybností, které žalobkyně neodstranila, přičemž s důvody byla před zahájením kontroly seznámena.

Z obsahu předloženého správního spisu především vyplývá, že v návaznosti na podání přiznání k DPH za říjen 2015, v němž žalobkyně vykázala nadměrný odpočet ve výši 2.612.603 Kč, žalovaný žalobkyni adresoval dne 1. 12. 2015 výzvu k odstranění pochybností, v níž uvedl, že údaje o odpočtu DPH a nadměrném odpočtu se odlišují od dosavadního vývoje jejích daňových přiznání k DPH za poslední tři měsíce. V průběhu místních šetření ve dnech 7., 8. a 14. 12. 2015 žalobkyně podle pořízených záznamů předložila žalovanému faktury, objednávky, doklady o přepravě i smlouvy s dodavateli ve vztahu k deklarovaným plněním, která se týkala řady zemědělských komodit (vedle řepkového oleje např. mák, kmín, kukuřice, len, oves, ječmen). Dne 17. 12. 2015 žalovaný žalobkyni vyzval k prokázání skutečnosti, že nárok na odpočet uplatněný na základě vyjmenovaných 22 faktur vystavených dodavatelem B. L., spol. s r. o., za nákup řepkového oleje byl oprávněně zařazen v základní sazbě DPH. Na to žalobkyně dne 4. 1. 2016 k důkazu předložila čestné prohlášení dodavatele o tom, že v roce 2015 obchodoval pouze s komoditou surový řepkový olej a protokol Celního úřadu pro Středočeský kraj o místním šetření, při němž bylo dne 26. 10. 2015 v areálu dodavatele zastiženo cisternové nákladní vozidlo, které podle dokladů mělo pro žalobkyni odtud převážet řepkový olej jejímu polskému odběrateli, byl odebrán vzorek řepkového oleje za účelem jeho kontroly a plná cisterna byla i převážena. Součástí spisu je dále žádost žalobkyně o výplatu nadměrného odpočtu doručená žalovanému dne 26. 1. 2016, v níž žalobkyně upozorňuje, že nemohlo dojít k daňovému úniku, neboť doložila, že dodavatel řepkového oleje odvedl DPH o sazbě 21 %, kterou žalobkyně nárokuje, a že žalobkyně dále tuto komoditu vyvezla do jiné členské země, tj. bez daně. Dne 24. 2. 2016 pak žalovaný žalobkyni sdělil, že vzhledem k potřebě déletrvajícího prověřování považuje za potřebné zahájit daňovou kontrolu ve vztahu k deklarovaným plněním s komoditou surový řepkový olej od dodavatele B. L. a s tím souvisejícími osvobozenými dodáními do jiného členského státu. V průběhu jednání dne 10. 3. 2016 pak žalovaný na dotaz žalobkyně uvedl, že pochybnost o tom, zda v daňovém přiznání přiznala veškerá plnění na výstupu a veškerá přijatá plnění a zda přijatá plnění použila ke své ekonomické činnosti, již nemá. V dané chvíli již má pochybnosti o správnosti uplatněného odpočtu daně z přijatých plnění od plátce B. L., a to co do správnosti uplatněné sazby a co do dodání tohoto řepkového oleje do Polska. K zahájení daňové kontroly došlo protokolem ze dne 11. 5. 2016 s tím, že předmětem daňové kontroly je řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období říjen r. 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej tzn. přijatá zdanitelná plnění a z nich uplatněný nárok na odpočet a jeho další prodej (uskutečněná plnění)“.

Proti zahájení daňové kontroly podala žalobkyně do protokolu stížnost, kterou podáním ze dne 30. 5. 2016 doplnila. Namítla nezákonnost zahájení daňové kontroly, vymezení jejího rozsahu a skutečnost, že žalovaný neučinil žádné kroky směřující ke zjištění stavu věci; domáhala se též toho, aby žalovaný okamžitě upustil od pokračování provádění daňové kontroly. Žalovaný opatřením ze dne 15. 6. 2016 žalobkyni vyrozuměl, že stížnost neshledal důvodnou a argumentoval mimo jiné tím, že v průběhu postupu k odstranění pochybností vyhodnotil předložené důkazní prostředky a zjistil, že jeho pochybnosti odstraněny nebyly a že v dané věci nelze o dani rozhodnout v rámci postupu k odstranění

pochybností, a žalobkyni v jednotlivých krocích seznamoval s výsledkem postupu k odstranění pochybností a důvody pro zahájení daňové kontroly. Dále uvedl, že rozsah daňové kontroly byl vymezen dle § 90 odst. 3 daňového řádu a nepřekročil jeho rámec. Žalobkyně posléze podáním ze dne 21. 6. 2016 požádala o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, přičemž argumentovala obdobně jako v podané žalobě. Opatřením ze dne 5. 8. 2016, čj. 34453/16/5100-41455-711218, pak Odvolací finanční ředitelství žalobkyni vyrozumělo o nedůvodnosti této její žádosti. Uvedlo, že ze spisového materiálu je zřejmé, že byla seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností a žalovaný činil úkony za účelem zahájení daňové kontroly, následně byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly. Nedošlo tak ke shromáždění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí. Teprve po získání potřebných důkazních materiálů a jejich následném vyhodnocení může být probíhající daňové řízení ukončeno a následně dojde správcem daně k vyměření daně. Odvolací finanční ředitelství proto nepovažuje žádný z úkonů žalovaného za nadbytečný a bezdůvodný. Podle Odvolacího finančního ředitelství žalovaný několikrát dostatečně zdůvodnil své pochybnosti a žalobkyni je sdělil. Pochybnosti vyplývající z obchodování s řepkovým olejem nebyly odstraněny a žalovaný byl nucen pokračovat v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností a následně zahájením daňové kontroly.

Soudu je dále z jeho činnosti známo, že žalobkyně se samostatnou žalobou domáhala ochrany proti nečinnosti žalovaného spočívající v nevydání rozhodnutí o částečném stanovení DPH za daně zdaňovací období (říjen 2015) v rozsahu, který se netýká komodity řepkový olej. Zdejší soud rozsudkem ze dne 4. 10. 2016, čj. 48 Af 21/2016-40, uložil žalovanému, aby do 30 dnů od právní moci rozsudku vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci DPH žalobkyně za toto zdaňovací období v rozsahu, v němž daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej. Proti tomuto rozhodnutí podal žalovaný kasační stížnost, na základě které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-44, uvedený rozsudek zdejšího soudu zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž konstatoval, že není dána povinnost žalovaného vydávat „částečný“ platební výměr.

Soud po ověření, že žalobkyně bez úspěchu vyčerpala jí dostupné prostředky na ochranu proti namítanému nezákonnému zásahu v rámci daňového řízení (podání stížnosti a žádosti o prošetření vyřízení stížnosti) a že byly splněny i další podmínky soudního řízení, žalobu věcně projednal. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Co se týče předmětu sporu v projednávané věci, považuje soud za nezbytné předeslat, že s ohledem na výslovnou konstrukci žalobní argumentace, petit žaloby a předchozí postup žalobkyně (podání stížnosti i žádosti o prošetření vyřízení stížnosti) představuje napadený zásah zahájení daňové kontroly, pro nějž dle žalobkyně nebyly splněny zákonné důvody, přičemž nezákonnost této daňové kontroly žalobkyně shledává právě v jejím chybném zahájení. Jen ve vztahu k tomuto zásahu ostatně žalobkyně vyčerpala jí dostupné prostředky ochrany (nápravy) v rámci daňového řízení. Zákonnost pouze tohoto zásahu proto soud posuzoval, a to jen z hlediska námitek relevantních pro otázku jejího posouzení. Podle § 85 s. ř. s. je přitom žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustná, lze-li se ochrany či nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení zakotvuje subsidiární povahu zásahové žaloby, a to nejen ve vztahu k prostředkům dostupným žalobkyni v řízení před správními orgány (srov. též § 5 s. ř. s.), ale i ve vztahu k jiným typům žalob a návrhů podle soudního řádu správního. Soud se tak zejména nemohl zabývat argumentací žalobkyně týkající se zákonnosti předchozího postupu k odstranění pochybností, dalšího průběhu daňové kontroly či námitkami týkajícími se nevykonání rozsudku zdejšího soudu čj. 48 Af 21/2016-

40, ostatně (jak plyne z výše již uvedeného) v době rozhodnutí soudu o nyní projednávané žalobě již bylo toto rozhodnutí zdejšího soudu zrušeno Nejvyšším správním soudem.

Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je tedy oprávněnost zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností a na to navazující otázka postupu žalovaného, který v souvislosti s pochybnostmi o pouze dílčí části vykázaných zdanitelných plnění (obchody se surovým řepkovým olejem) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za měsíc říjen 2015, čímž též zabránil vyplacení nadměrného odpočtu za toto zdaňovací období.

Ke shora uvedenému je nutno předeslat, že žalobami téže žalobkyně týkajícími se obdobné situace (pouze v jiných zdaňovacích obdobích), v nichž byla současně zčásti uplatněna obdobná žalobní argumentace, se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 1. 11. 2016, čj. 48 Af 27/2016-31, kterým tyto žaloby zamítl. Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek zdejšího soudu zrušil rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, čj. 6 Afs 287/2016-22. Aniž by přitom zpochybnil veškerou argumentaci zdejšího soudu, Nejvyšší správní soud toliko uzavřel, že „*krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z nesprávného předpokladu, že nespornou část daně za zdaňovací období lze vyměřit částečným platebním výměrem. Zákonnost postupu žalovaného tudíž posuzoval za odlišného stavu, než jak je nyní postaven. Zahájení daňové kontroly před vyměřením daně totiž nevede k zadržení nárokováného nadměrného odpočtu pouze ve vztahu k plnění, které je předmětem daňové kontroly. Důsledkem uvedeného postupu žalovaného je, že do ukončení daňové kontroly nelze vyměřit daň za kontrolované období, a to ani její část, která není daňovou kontrolou dotčena. Nesprávný je tudíž i závěr krajského soudu, že prostředkem ochrany je v této části žádost o částečné vyměření daně, případně následně žaloba na ochranu před nečinností žalovaného. Krajský soud označil v této části žalobu za nepřípustnou, v napadeném rozsudku tedy vůbec nezohlednil důsledky postupu žalovaného spočívající v tom, že po dobu trvání daňové kontroly nemůže být stěžovateli vyměřen ani vyplacen nadměrný odpočet ani ve vztahu k činnosti, která předmětem daňové kontroly není. Nelze přitom vyloučit, že případné zohlednění těchto důsledků by mohlo mít vliv na výsledek řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud nemůže být první instancí, která se bude těmito otázkami zabývat*“. S ohledem na výše uvedené tedy především nic nebrání zdejšímu soudu setrvat na některých závěrech (Nejvyšším správním soudem nezpochybněných), které již ve výše označené věci shodných účastníků zaujal, přičemž neshledal důvod se od nich odchýlit.

Krajský soud v Praze v nyní projednávané věci předně neshledal důvodnou argumentaci žalobkyně týkající se oprávnění žalovaného zahájit daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu z úřední povinnosti, resp. související námitku, podle níž účelem postupu k odstranění pochybností není zacílit zaměření daňové kontroly zahájené dle § 90 odst. 3 daňového řádu (dle tohoto ustanovení mimo jiné „*pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu*“). V dané věci podle názoru zdejší soudu postup žalovaného neodporoval zákonnému vymezení vzájemného vztahu institutů postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, a nebyl ani v rozporu s tím, jak tento vztah vyložil ve své judikatuře Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudky čj. 1 Afs 107/2014-31 a čj. 1 Ans 10/2012-52, na který ostatně odkazuje i žalobkyně zmiňovaná judikatura téhož soudu). Jak již zdejší soud uvedl v přechozí obdobné věci žalobkyně, je samozřejmě nutno souhlasit s tím, že zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za zdaňovací období, v němž byl vykázan nadměrný odpočet, se musí zakládat na dobrých důvodech. Právo na vyplacení nadměrného odpočtu je majetkovým nárokem, který je chráněn jak unijním právem, tak i ústavním pořádkem. Jakýkoliv zásah do tohoto práva tak musí být zkoumán též z hlediska přiměřenosti a je třeba podle konkrétních okolností případu vyvažovat

práva daňového subjektu s veřejným zájmem státu na řádném výběru DPH a předcházení daňových podvodů. Tyto důvody však byly podle soudu v projednávané věci naplněny, přičemž nebyly porušeny ani limity plynoucí ze shora citovaného § 90 odst. 3 daňového řádu (resp. navazující judikatury Nejvyššího správního soudu). Ze shora reprodukováného správního spisu vyplývá, že žalobkyně v případě postupu k odstranění pochybností za dané zdaňovací období se správcem daně spolupracovala a v rámci místních šetření a navazující komunikace žalovanému v zásadě poskytla požadované podklady k analyzovaným transakcím. V tomto ohledu je nicméně třeba poukázat na to, že existenci či neexistenci důvodů pro zahájení daňové kontroly po uskutečněním postupu k odstranění pochybností nelze posuzovat pouze podle toho, zda daňový subjekt se správcem daně řádně spolupracuje či nikoliv, ale na základě toho, jaké pochybnosti vyvstanou a zda se je podaří odstranit, přičemž pro závěr o odstranění takových pochybností nemůže být rozhodující samo přesvědčení daňového subjektu o takové skutečnosti. Ze správního spisu v dané věci dále především vyplývá, že žalovaný důvody pro zahájení daňové kontroly shledal a žalobkyni je řádným způsobem sdělil. Z protokolu o zahájení daňové kontroly plyne, co je předmětem daňové kontroly a jaký je její rozsah. V předchozím protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2016 (čj. 1961980/16/2119-60563-200651) pak žalovaný jednoznačně uvedl, z jakého důvodu považuje řepkový olej v případě jeho původu v Polsku a jeho dodání zpět do Polska za více sledovanou komoditu, tedy že ta je prověřována v souvislosti s řetězovými obchody a se správným stanovením sazby daně. V tomto rozsahu přitom podle žalovaného nebyly pochybnosti odstraněny a v tomto rozsahu pak žalovaný také daňovou kontrolu zahájil. Ostatně závěr o tom, že žalobkyní předložené a žalovaným získané důkazní prostředky nepostačují k odstranění pochybností, výslovně plyne i z předchozího protokolu o ústním jednání ze dne 10. 3. 2016 (čj. 583120/16-2119-60563-200651). Soud samozřejmě nepřehlédl, že vymezení pochybností ze strany žalovaného v průběhu postupu k odstranění pochybností, resp. rozsahu následné daňové kontroly, není zcela shodné, nicméně zmíněné pochybnosti a rozsah daňové kontroly spolu zjevně věcně souvisí a navazují na sebe do té míry, kterou lze ještě podle zdejšího soudu akceptovat.

Stejně jako již soud učinil v předchozí věci téže žalobkyně, je nutno i zde poukázat na ten aspekt procesního postupu žalovaného, který zcela legitimně musí zvažovat i riziko, že daňový subjekt cíleně bude mařit řádné prověřování svých povinností a v návaznosti na sdělení veškerých informací, jimiž správce daně disponuje, může upravit svá tvrzení a mařit získání dostupných důkazních prostředků takovým způsobem, který znemožní řádné vyměření daně. Judikatura správních soudů respektuje skutečnost, že správní spis vedený správcem daně může obsahovat i neveřejnou část, která může být z těchto důvodů po určitou dobu nezbytnou pro zajištění podkladů pro daňové řízení daňovému subjektu nedostupná. Proto daňový subjekt nemůže očekávat, že mu správce daně vždy poskytne veškeré dostupné informace již na samotném počátku daňové kontroly, a to i v situaci, kdy správce daně bude disponovat přesnějšími informacemi o transakcích, jež hodnotí jako podezřelé a problematické, než samotný daňový subjekt. Samozřejmě i zde je třeba vyvažovat zájmy správy daní s právy daňového subjektu a v případě řetězových daňových kontrol již konkrétní podezření sděleno být musí, taková informace však nemusí být zevrubná, nýbrž stačí její obecnější specifikace při zachování informační hodnoty, která umožní daňovému subjektu vyhodnotit postup správce daně. Takové předpoklady byly v projednávané věci naplněny, přičemž soud neshledal oporu ani pro zaujetí závěru, že by žalovaný předstíral odlišné důvody zahájení daňové kontroly či tyto účelově doplňoval a zneužíval tak svou pravomoc. Související argumentace žalobkyně setrvává v tomto ohledu na úrovni spekulace. S ohledem na výše uvedené důvody tedy soud neshledal, že by žalovaný vykročil z mantinelů shora

citovaného § 90 odst. 3 daňového řádu, jak tvrdí žalobkyně, resp. že by v tomto ohledu nevyhověl požadavkům navazující judikatury Nejvyššího správního soudu a daňovou kontrolu zahájil nezákonně.

Pokud jde o důsledky zahájení posuzované daňové kontroly, zde žalobkyně poukazuje na zadržení nadměrného odpočtu, přičemž především poukazuje na tu jeho část, která není sporná (není předmětem dané daňové kontroly). Jak již bylo výše uvedeno, zahájení daňové kontroly ve vztahu k období, v němž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet, nepochybně představuje zásah do majetkových práv žalobkyně a jako takový musí být zkoumán především z hlediska své přiměřenosti, na což žalobkyně taktéž výslovně poukázala. Otázkou zachování principu proporcionality se v této souvislosti ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podrobně zabýval Ústavní soud. V rámci algoritmu založeného na posouzení otázek (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13), zda posuzované opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, zda je k dosažení takového cíle vhodné (požadavek vhodnosti), zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem šetrnějším k dotčenému základnímu právu (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu), soud v dané věci považuje postup žalovaného vůči žalobkyni za proporcionální ve všech uvedených aspektech. O legitimnosti cíle v podobě boje s podvody na DPH není pochyb a opatření v podobě zahájení daňové kontroly před vlastním vyměřením daně zjevně dosahuje i sledovaného cíle, neboť brání vyplacení sporné části nadměrného odpočtu a tedy potenciálnímu nelegálnímu odčerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu. Soud má současně za to, že zde neexistuje šetrnější prostředek, který by vedl ke kýženému cíli, neboť dodatečné doměření daňové povinnosti může narážet na problém nekontaktnosti daňového subjektu, z něž se mezitím stane pouhá „prázdná schránka“ bez jakýchkoliv exekvovatelných aktiv. V případě, kdy v rámci šetření bude třeba využít institutu mezinárodního dožádání, není alternativou k daňové kontrole ani postup k odstranění pochybností, neboť ten nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 107/2014-31). Soud je konečně toho názoru, že zájem na ochraně veřejných rozpočtů před daňovými úniky v takové situaci převáží i nad potřebou ochrany vlastnického práva žalobkyně a práva podnikat. Předně je v této souvislosti třeba poukázat na to, že zadržení odpočtu je ze své povahy dočasné (bude trvat jen do chvíle, kdy daňová kontrola oprávněnost daňových tvrzení žalobkyně ověří), a pokud žalobkyně svá tvrzení obhájí, bude jí náležet i úrok ze zadrženého daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu. Soud si je samozřejmě vědom toho, že zadržení nadměrného odpočtu může mít pro řadu podnikatelských subjektů závažné následky, které pro jejich ekonomickou existenci již nemusí být řešitelné prostřednictvím později přiznaného úroku, a to tím spíše, že dle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže daňový subjekt požadovat po správci daně vydání částečného platebního výměru, pokud jde o nespornou část odpočtu (srov. rozsudek čj. 6 Afs 264/2016-44). I v tomto ohledu nicméně musí zdejší soud uzavřít, že s ohledem na výši sporného nadměrného odpočtu v dané věci dočasný a *ex post* kompenzovaný zásah do práv daňového subjektu nepřevažuje nad zásahem do veřejného zájmu v případě nutnosti daně vyměřit a vyplatit před vlastním provedením kontroly. V nyní projednávané věci žalobkyní uplatněný nadměrný odpočet činí 2.621.603 Kč, přičemž nesporná má být dle jejího tvrzení částka 510.000 Kč (viz též shora označený rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se téhož zdaňovacího období) a sporná část odpočtu tedy činí více než 2.100.000 Kč. K tomu lze ostatně poznamenat, že význam zadržovaných prostředků odpovídající nesporné části odpočtu (či celkově) pro svoji ekonomickou činnost žalobkyně v dané věci ani nijak blíže nevymezila.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že žádný z argumentů uplatněný žalobkyní v její žalobě soud neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyla úspěšná. Žalovanému, který byl ve věci plně úspěšný, žádné náklady nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Praze dne 13. června 2017

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová