



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **WOLF i.s.l., spol. s.r.o.**, Praha 4, U Habrovky 247/11, zast.: Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu,

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 :

Žalobce podal 10.11.2014 (pondělí) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který shledává v zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014. V žalobě uvedl, že přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 žalobce podal dne 24.4.2014. Dne 10.6.2014 žalovaný při ústním jednání zapsaném do protokolu čj. 3940430/14/2004-05405-107544 zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za březen 2014. Žalobce do protokolu podal stížnost proti postupu správce daně (stížnost č. 1). Žalovaný přípisem ze dne 8.8.2014, čj. 507122/14/2004-05405-105113 posoudil stížnost jako nedůvodnou. Dne 13.6.2014 žalobce doručil žalovanému stížnost ze dne 12.6.2014, kterou doplnil předchozí stížnost ze dne 10.6.2014, a která byla zaevidována pod čj. 424100/14/2004-00600-105712 (stížnost č. 2). Žalovaný žalobce vyrozuměl o výsledku šetření stížnosti č. 2 přípisem ze dne 13.8.2014, čj. 448790/14/2004-05405-105113 a stížnost posoudil jako nedůvodnou. Dne 20.8.2014 byla Odvolacímu finančnímu ředitelství jako nadřízenému orgánu správci daně doručena žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. 1 a stížnosti č. 2. Dne 9.9.2014 byl žalobci doručen přípis čj. 23567/14/5000-14507-711327 vyrozumění o způsobu vyřízení stížnosti, přičemž Odvolací finanční ředitelství neučinilo žádné opatření k nápravě. Žalobci tak nezbývá, než domáhat se svých práv žalobou na ochranu před nezákonným zásahem.

Žalovaný uvedenou daňovou kontrolu zahájil vzhledem k dosavadnímu průběhu dílčích úkonů prováděných v rámci postupů k odstranění pochybností a kontrol DPH za předcházející zdaňovací období od prosince 2011 do února 2014. Do dne podání žaloby ale pravomocně neukončil žádné nalézací řízení za předcházející zdaňovací období, jedná se přitom o 27 zdaňovacích období. Podle žalobce byla předmětná daňová kontrola za březen 2014 zahájena nezákonně a představuje nezákonný zásah do práv žalobce, a to z těchto důvodů:

Žalovaný u žalobce v současné době realizuje za zdaňovací období prosinec 2011 až únor 2014 celkem 7 postupů k odstranění pochybností a 20 daňových kontrol, dosud neukončených, ač zákon dává dostatek instrumentů, aby řízení zahájená za předchozí zdaňovací období byla včas ukončena a daň byla vyměřena. I přes součinnost žalobce v průběhu řízení za předcházející zdaňovací období žalovaný nedostál své povinnosti probíhající postupy k odstranění pochybností, resp. daňové kontroly, uzavřít. Namísto toho neukončená řízení a jejich trvání přičítá k tíži žalobce a zatížil žalobce další daňovou kontrolou, přičemž jako její důvod uvedl právě tu skutečnost, že jsou prověřována předcházející zdaňovací období a toto prověřování dosud nebylo ukončeno. Žalobce odkázal na základní zásady a principy správy daní, tj. na zásadu rovnosti, přiměřenosti, hospodárnosti a na povinnost správce daně vyřizovat věci bez zbytečných průtahů. Se zásadou přiměřenosti souvisí i povinnost správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Zahájením předmětné daňové kontroly za březen 2014 ale žalovaný zasáhl nezákonně do práv daňového subjektu. Jeho postup, kdy zahajuje stále další daňové kontroly s odkazem na neukončení prověřování předchozích zdaňovacích období, aniž by k jejich neukončení měl zjevný důvod, se žalobci jeví jako svévolný a šikanózní. V rámci prověřování předcházejících zdaňovacích období dochází ke značným průtahům, pokud žalovaný již nějaké úkony učinil, jedná se o úkony formální bez ohledu na to, zda rozumně a účelně směřují k dosažení účelu postupu k odstranění pochybností či kontroly, tj. ke zjištění podstatných skutkových okolností. Neukončením prověřování předchozích zdaňovacích období žalovaný ospravedlňuje zahajování dalších daňových kontrol následujících zdaňovacích období. Zahajování daňových kontrol bez dalšího, nadto v tak masivním rozsahu, nemá obdoby a je projevem libovůle žalovaného. S různými subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné situaci, žalovaný zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly důvody pro tento rozdílný přístup. Projevem nezákonného přístupu a liknavosti žalovaného je i posouzení stížností žalobce, neboť nebyly dodrženy lhůty pro vyřízení stížnosti v souladu s daňovým řádem. Neschopnost žalovaného vyhodnotit výsledky za předchozí zdaňovací období a uzavřít předchozí řízení a postupy nemůže být přičítána k tíži žalobce a nemůže být objektivním důvodem pro rozdílný přístup žalovaného k žalobci v porovnání s ostatními daňovými subjekty. Proto ani nemůže vést k zahájení předmětné daňové kontroly za březen 2014.

Jako důvod k zahájení daňových kontrol u žalobce správcem daně je vždy uváděn dosavadní průběh dílčích úkonů prováděných v rámci postupů k odstranění pochybností či kontrol v předcházejících zdaňovacích obdobích. Daňový subjekt od května 2012 dodává zboží do jiného členského státu výhradně jedné společnosti. V březnu 2014 ale zboží dodal jiné společnosti, s níž dříve nespolečně pracoval. Žalovaný tedy nemohl mít z dosavadních postupů k odstranění pochybností či daňových kontrol k dispozici žádné informace, na jejichž základě by mohly být založeny jeho pochybnosti ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu; jako důvod pro zahájení předmětné kontroly za březen 2014 je přesto uváděn dosavadní průběh dílčích úkonů v rámci postupu k odstranění pochybností a kontrol. Podle

žalobce žalovaný zneužívá svého postavení, když jen s poukazem na probíhající postupy a kontroly, jež z jeho strany nejsou záměrně vyhodnocovány a uzavřeny, zahajuje u žalobce další daňové kontroly. Na žádost žalobce, aby mu správce daně sdělil výsledek vyhodnocení údajů na přiznání k DPH za březen 2014, odkázal správce daně na dodání do jiného členského státu, to však nemohlo založit důvod pro provedení kontroly za březen 2014, kdy žalobce realizoval dodávky novému dodavateli. Důvody pro zahájení kontroly se tak nemohou zakládat na spisovém materiálu, neboť se jedná o nové skutečnosti, jež správce daně neměl k dispozici z předcházejících řízení.

Podle žalobce je jediným úmyslem správce daně šikana daňového subjektu a záměrné zadržování nadměrných odpočtů. Správce daně není veden záměrem dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, jeho chování je v rozporu s dobrými mravy a zásadami správy daní. Takovému šikanóznímu jednání, které je zároveň zneužitím práva, nelze poskytnout ochranu. Žalovaný způsobil, že se daňový subjekt bez své viny ocitl ve složité finanční situaci, která by mohla vést i k jeho zániku. Nezákonný postup žalovaného, který ke dni podání žaloby stále trvá, může vést v konečném důsledku k ekonomické likvidaci žalobce, dochází k omezení práva žalobce podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost garantovaného čl. 26 Listiny základních práv a svobod (LZPS), k porušení práva na ochranu svobodné sféry osoby vyplývajícího z čl. 2 odst. 2 LZPS a porušení práva na ochranu vlastnictví dle čl. 11 LZPS. Dochází i k porušení dobré pověsti daňového subjektu a poškození jeho důvěryhodnosti v očích jeho obchodních partnerů.

Žalobce v žalobě navrhl, aby soud nařídil žalovanému ukončit porušování žalobcových práv a ukončit nezákonný zásah představovaný daňovou kontrolou za březen 2014 a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 vykázal nadměrný odpočet ve výši 80.805,- Kč. V tomto zdaňovacím období bylo realizováno dle ř. 20 daňového přiznání dodání zboží mimo tuzemsko polskému odběrateli. Dne 10.6.2014 byla protokolem čj. 3940430/14/2004-05405-107544 zahájena daňová kontrola za březen 2014. Žalobce při ústním jednání žádal o sdělení, které údaje podaného daňového přiznání žalovaný vyhodnocoval a o sdělení výsledku tohoto hodnocení, na jehož základě žalovaný zahajuje kontrolu. Žalovaný žalobci sdělil, že má pochybnosti jak o oprávněnosti nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH, tak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 zákona o DPH. Již při ústním jednání byla do protokolu podána stížnost proti postupu správce daně, která byla dále doplněna podáním ze dne 12.6.2014 (stížnost č. 1). Žalovaný vyrozuměl žalobce o výsledku šetření stížnosti přípisem ze dne 8.8.2014, čj. 507122/14/2004-05405-105113. Dne 13.6.2014 žalobce doručil žalovanému stížnost ze dne 12.6.2014 (stížnost č. 2). Žalovaný vyrozuměl žalobce o výsledku šetření stížnosti č. 2 přípisem ze dne 13.8.2014, čj. 448790/14/2004-05405-105113, přičemž stížnost posoudil jako nedůvodnou. Dne 20.8.2014 byla Odvolacímu finančnímu ředitelství doručena žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. 1 a stížnosti č. 2. Dne 9.9.2014 bylo žalobci doručeno vyrozumění čj. 23567/14/5000-14507-711327 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, žádné opatření k nápravě Odvolací finanční ředitelství neučinilo.

K námitkám uplatněným v podané žalobě žalovaný uvedl, že v souladu se zásadou oficiality dle § 9 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit úkony nezbytné k tomu, aby tyto povinnosti byly splněny. Tato činnost slouží k naplňování cíle správy daní

definovaného v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je mj. řádné, popř. dodatečné daňové tvrzení. Pro případ vzniku konkrétních pochybností o správnosti, úplnosti či průkaznosti podaného daňového tvrzení upravuje daňový řád možnost využití postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Tento postup je realizován v rámci dílčího nalézacího řízení, a to ve fázi vyměřovací, příp. doměřovací. Co se týká prostředků k odstranění pochybností, nejedná se jen o důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem, ale rovněž o důkazní prostředky vyhledané správcem daně. Po podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za březen 2014 měl správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů v něm uvedených, jelikož i za předchozí zdaňovací období probíhají postupy k odstranění pochybností či daňové kontroly. Pochybnosti správce daně se potvrdily po provedené vyhledávací činnosti a žalovaný nyní uzavírá s výsledným konstatováním podvodu na DPH ze strany žalobce postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období 1/2012-6/2012, dosud byl uzavřen postup k odstranění pochybností za 12/2011. Vyhledávací činností dle § 78 daňového řádu (mimo jiné formou dožádání nebo mezinárodního dožádání) žalovaný zjistil skutečnosti, které nepotvrdily věrohodnost důkazních prostředků předkládaných žalobcem. Žalobce vykazuje opakovaně nákup zboží (mobilních telefonů) a jejich dodání osobám registrovaným v jiném členském státě (tj. plnění osvobozená od daně dle § 64 zákona o DPH – ř. 20 daňového přiznání), přitom žalovaný má po vyhodnocení výsledků vyhledávací činnosti v předchozích zdaňovacích obdobích důvodně za to, že se dodání zboží neuskutečnila. Z údajů vykázaných v přiznání podaném za březen 2014 vyplývá, že se popsany způsob podnikání žalobce nezměnil. Žalovaný je dle daňového řádu a platné metodiky povinen údaje prověřit, neboť dle § 92 daňového řádu je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu. Zároveň je povinen naplnit cíl správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Žalovaný tak učinil zahájením kontroly daně před jejím vyměřením.

O tom, že žalovaný provádí v rámci daňové kontroly vlastní vyhledávací činnost, je žalobce informován, neboť opakovaně nahlížel do spisu. V roce 2013 žalobce podal několik podnětů na nečinnost, které byly Odvolacím finančním ředitelstvím shledány nedůvodnými. Žalovaný kromě běžné vyhledávací činnosti prováděl i šetření v rámci mezinárodní výměny informací a svědecké výpovědi, přičemž obchodní partneři žalobce se nedostavovali k výsledkům, byli opakovaně předvoláváni a žalovaný žádal v rámci součinnosti Policii ČR o předvedení svědků. Jednalo se o administrativně náročné úkony, jejichž délku nemůže správce daně ovlivnit. Ovlivnit nemůže ani rychlost vyřízení požadavků odeslaných do systému VIES. Vyhodnocení jednotlivých postupů žalovaný provede v souladu s § 90, resp. 88 daňového řádu, poté co dokončí rozsáhlé šetření v rámci vyhledávací činnosti.

Dále žalovaný uvedl, že stejný princip obchodování, tj. pořízení zboží od tuzemského (zpravidla nekontaktního subjektu, nebo subjektu, který neplní své daňové povinnosti, resp. neplatí vykázanou daňovou povinnost) a vykázaní osvobozeného dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě, vyplývá ze všech žalobcových prověřovaných zdanitelných období. Je irelevantní, že v březnu 2014 bylo zboží dodáno společnosti jiné (polský odběratel), se kterou žalobce dosud nespolupracoval. Indicie z předchozích daňových řízení žalovaný využívá k objasnění principu údajného „obchodování“ žalobce s mobilními telefony. Skutečnost, že se v tomto případě jedná o dosud nedeklarovaného odběratele, neodstraňuje pochybnosti o skutečném průběhu obchodu, přitom je žalovaný povinen prověřit, zda k plnění skutečně došlo ve prospěch deklarovaného odběratele a v deklarovaném předmětu a rozsahu. Pro žalovaného je zásadní skutečnost, že nebyly

odstraněny pochybnosti o oprávněném opakovaném vykazování plnění, pochybnost neváže jen na konkrétního plátce registrovaného v jiném členském státě. Tomu odpovídá rozsah, v jakém byla kontrola zahájena. Dle protokolu o ústním jednání, v jehož rámci byla kontrola zahájena, je rozsahem kontroly mimo jiné „...ověření oprávněnosti vykazání osvobozeného plnění – dodání zboží do JČS (§ 64 zákona o dani z přidané hodnoty)....“ Rozsah kontroly není omezen na konkrétního odběratele. Žalovaný zahájil kontrolu DPH za březen 2014 v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu a současně postupoval dle platné metodiky, tj. daňová kontrola je realizována v průběhu nalézacího, tj. vyměřovacího či doměřovacího řízení, což lze dovodit mimo jiné z § 85 odst. 1 daňového řádu, v němž je mimo jiné uvedeno, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V rámci zahájení daňové kontroly žalovaný v souladu se zákonem vymezil předmět a rozsah kontroly. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že žalovaný má jediný úmysl a to je šikana a záměrné zadržování nadměrného odpočtu. Žalovaný naopak provádí postupy, které mu platný právní řád dovoluje a sleduje naplnění základního cíle správy daní. Závěry o snaze žalobce ekonomicky zlikvidovat jsou spekulativní. Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou alibistického postupu při zahajování dalších kontrol či postupů k odstranění pochybností. Žalovaný je toho názoru, že předmětná daňová kontrola nepředstavuje nezákonný zásah do práv žalobce, a to ani do jeho práva podnikat dle čl. 26 LZPS. V rámci daňové kontroly je bezpochyby zapotřebí postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení tak, aby nedocházelo k průtahům v řízení a aby nebyl žalovaný nečinný. Žalovaný ale žádnou ze základních zásad daňového řízení neporušil, zahájením předmětné daňové kontroly nebyl žalobce zkrácen ve svých právech a není tak naplněna podmínka ust. § 82 s.ř.s. Navrhl podanou žalobu zamítnout.

Z obsahu správního spisu předloženého soudu žalovaným vyplývá, že žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 80.805,- Kč. Na ř. 20 vykázal dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 zákona o DPH).

Oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 19.5.2014 bylo žalobci sděleno zahájení předmětné kontroly DPH za březen 2014, kterou správce daně zahájil *vzhledem k dosavadnímu průběhu dílčích úkonů prováděných v rámci postupu k odstranění pochybností a kontroly DPH za předcházející jednotlivá zdaňovací období od prosince 2011 do února 2014 a po vyhodnocení údajů, vykázaných daňovým subjektem v řádném daňovém přiznání k DPH, které daňový subjekt podal za zdaňovací období březen 2014.....*

Není tedy pravdivé tvrzení žalobce, že žalovaný jako důvod zahájení předmětné daňové kontroly uvedl i to, že prověřování předchozích zdanitelných období nebylo ukončeno, a že žalovaný další daňové kontroly zahajuje s odkazem na neukončení prověřování předchozích zdaňovacích období, a neukončením prověřování předchozích zdaňovacích období ospravedlňuje zahajování daňových kontrol následujících zdaňovacích období.

Protokolem ze dne 10.6.2014, č.j. 3940430/14/2004-05405-107544 byla s žalobcem předmětná daňová kontrola DPH za zdaňovací období březen 2014 zahájena. Do protokolu byl vymezen předmět kontroly – zdaňovací období březen 2014, a rozsah kontroly – ověření splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet (§ 72 a násl. zákona o DPH), ověření splnění povinnosti uplatnit daň na výstupu (§ 21 a násl. zákona o DPH) a ověření oprávněnosti vykazání osvobozeného plnění - dodání zboží do jiného čl. státu (§64 zákona o

DPH). Správce daně do protokolu ze dne 10.6.2014 konstatoval, které doklady byly správci daně žalobcem již doručeny, a jmenovitě uvedl další podklady, jejichž předložení dále požaduje. K dotazu žalobce, které údaje daňového přiznání žalovaný vyhodnocoval a na základě čeho otevírá daňovou kontrolu, žalovaný do protokolu uvedl, že žalobce deklaruje dodání zboží polskému plátcí a správce daně bude prověřovat splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet, splnění povinnosti uplatnit daň na výstupu a oprávněnost vykázaní osvobozeného plnění (§§ 72, 21 a 64 zákona o DPH).

Žalobce do uvedeného protokolu ze dne 10.6.2014 podal stížnost na postup správce daně dle § 261 zákona o DPH, a to s odůvodněním, že postup správce daně není přiměřený a je v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, daňové subjekty mají být úkony správce daně zatěžovány rovnoměrně, žalobce je ale zatěžován bezbřehým šikanózním způsobem. Správce daně dosud neuzavřel žádné řízení týkající se předchozích zdaňovacích období, zadržuje žalobci nadměrné odpočty za 27 zdaňovacích období, ověření dodání zboží, které správce daně uvádí jako důvod pro zahájení kontroly za březen 2014, už mělo být provedeno.

Žalobce pak stížnost do protokolu ze dne 10.6.2014 doplnil, a to podáním ze dne 12.6.2014, došlým správci daně 13.6.2014, v němž zejména uvedl, že správce daně u žalobce realizuje v současné době 7 postupů k odstranění pochybností a 20 daňových kontrol. Jednotlivé daňové kontroly avizuje Oznámením o zahájení daňové kontroly, v nichž je jako důvod pro zahájení kontroly vždy uváděn dosavadní průběh dílčích úkonů prováděných v rámci postupů k odstranění pochybností a v rámci daňových kontrol za předcházející zdaňovací období. Na žádost žalobce o sdělení, které vykázané údaje v přiznání za březen 2014 a jejich vyhodnocení vedou k zahájení kontroly za březen 2014, správce daně poukázal na vykázané dodání zboží do jiného členského státu – polskému plátcí. Žalobce od května 2012 dodává zboží do jiného členského státu výhradně společnosti ROTOM EX s.r.o., v předmětném zdaňovacím období, tj. v březnu 2014, ale zboží dodal do jiného členského státu jiné společnosti, s níž dosud nespolečně pracoval, takže správce daně nemůže mít z dosavadních postupů k odstranění pochybností či daňových kontrol žádné relevantní informace, na jejichž základě by mohly být založeny pochybnosti ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu v předmětném zdaňovacím období. Dodání zboží do jiného členského státu tedy ve vztahu k probíhajícím postupům a řízením nemohlo založit důvod pro provedení kontroly za březen 2014, správce daně žádné důvody pro provedení kontroly za toto zdaňovací období nemá. S poukazem na porušení zásady procesní rovnosti daňových subjektů (§ 6 odst. 1 daňového řádu) žalobce uvedl, že kontrola za zdaňovací období březen 2014 nebyla zahájena zákonným způsobem a žádal o vrácení nadměrného odpočtu DPH.

Do správního spisu je založeno *Sdělení ke stížnosti* ze dne 8.8.2014, čj. 5071122/14/2004-05405-105113, které bylo žalobci doručeno dne 14.8.2014, jímž žalovaný shledal stížnost žalobce do protokolu ze dne 10.6.2014 jako nedůvodnou. Uvedl, že kontrolu DPH za březen 2014 zahájil v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu a současně postupoval podle platné metodiky. Správce daně je podle § 92 zákona o DPH povinen dbát, skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, zároveň je povinen naplnit cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Prověřuje tedy skutečnosti deklarované daňovým subjektem formou vyhledávací činnosti, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, zejména vyhledává důkazní prostředky, resp. ověřuje správnost, pravdivost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Správce daně ve všech případech provádí vyhledávací činnost, mimo jiné i formou dožádání a mezinárodních dožádání, a zjistil skutečnosti, které nepotvrdily věrohodnost důkazních prostředků

předkládaných daňovým subjektem. Po ukončení vyhledávací činnosti provede hodnocení předložených a získaných důkazních prostředků a daňový subjekt bude s výsledky řízení za jednotlivá zdaňovací období seznámen. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně není nečinný a nepoškozuje bezdůvodně daňový subjekt, ust. § 148 daňového řádu neporušil, nečiní nepřiměřené úkony.

Do správního spisu je založeno *Sdělení ke stížnosti* ze dne 13.8.2014, č.j. 4487890/14/2004-05405-105113, které bylo žalobci doručeno dne 14.8.2014, jímž žalovaný shledal stížnost žalobce doručenou správcí daně dne 13.6.2014 nedůvodnou, a v němž zejména uvedl, že změna deklarovaného odběratele – osoby registrované v jiném členském státě, neodstraňuje pochybnosti správce daně o tom, zda daňový subjekt realizuje obchodní činnost – osvobozená dodání osobám registrovaným v jiném členském státě – tak, jak deklaruje předkládanými důkazy. Důkazy, které správce daně svou vyhledávací činností získal, pochybnosti správce daně neodstraňují. Za březen 2014 žalobce opět vykázal osvobození plnění osobě registrované v jiném členském státě, tj. v principu stejnou ekonomickou činnost, resp. stejné plnění jako v předcházejících zdaňovacích obdobích. Skutečnost, že je v tomto případě jedná o dosud nedeklarovaného odběratele – polského plátce, pochybnosti správce daně o skutečném průběhu obchodu neodstraňuje. Správce daně provádí vyhledávací činnost u odběratelů daňového subjektu s cílem odstranit nebo potvrdit důvodné pochybnosti správce daně o údajích vykazovaných daňovým subjektem, neboť daňový subjekt vykazuje opakovaně osvobozená plnění. Konkretizace odběratelů není v tomto smyslu prioritní, správce daně prioritně neřeší plnění daňových povinností obchodních partnerů daňového subjektu, má pochybnosti o správnosti údajů, které vykazuje daňový subjekt. Pokud správce daně v zahájení daňové kontroly uvádí pochybnosti o dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě, je pro něj zásadní, že nebyly odstraněny pochybnosti o oprávněném opakovaném vykazování těchto plnění, pochybnost neváže jen na konkrétního plátce registrovaného v jiném členském státě. Tomu odpovídá i rozsah, v němž byla kontrola zahájena. Požadavek daňového subjektu, aby správce daně považoval pochybnosti za odstraněné na základě formálně vykázané změny odběratele, je irelevantní.

Žalobce soudu předložil svou žádost ze dne 20.8.2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, zaslanou Odvolacímu finančnímu ředitelství, v níž namítl, že správce daně v žádném ze svých sdělení žalobci nesdělil konkrétní důvody vedoucí správce daně k opakovanému zahajování kontrol ani žádnou správní úvahu, která by správce daně k tomuto postupu opravňovala; správce daně tedy podle žalobce žádný reálný důvod pro opakované zahajování daňových kontrol nemá, kontrola DPH za březen 2014 byla zahájena nezákonně a žalobce požaduje vrácení nadměrného odpočtu na DPH dle podaného daňového přiznání.

Do správního spisu je založeno *Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti* ze dne 5.9.2014, č.j. 23567/14/5000-14507-711327, které bylo (jak žalobce soudu doložil – viz. č.l. 18 soudního spisu) žalobci doručeno dne 9.9.2014, jímž Odvolací finanční ředitelství prošetřilo způsob vyřízení stížnosti žalovaným, o němž byl žalobce vyrozuměn shora uvedenými *Sděleními ke stížnosti* žalovaného ze dne 8.8.2014 a 13.8.2014. Odvolací finanční ředitelství posoudilo žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, doručenou Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 20.8.2014, jako nedůvodnou. Poukázalo na to, že lhůta k vyřízení žalobcovy stížnosti do protokolu ze dne 10.6.2014 (stížnost č. 1) a stížnosti ze dne 13.8.2014 (stížnost č. 2) byla v obou případech překročena o jeden den (vyrozumění o výsledku šetření stížnosti č. 1 bylo do datové schránky zástupce žalobce doručeno dne 14.8.2014, k dodání došlo dne 12.8.2014, lhůta k vyřízení skončila dne 11.8.2014; vyrozumění o výsledku šetření stížnosti č. 2 bylo do datové schránky zástupce daňového

subjektu doručeno dne 14.8.2014, dodáno bylo dne 13.8.2014). Konstatovalo, že podané stížnosti v podstatě směřují proti zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období březen 2014. Neshledalo postup správce daně při zahájení daňové kontroly nezákonným a způsob vyřízení stížností posoudilo jako dostačující, neboť správce daně se vyjádřil ke všem námitkám, které stěžovatel uplatnil. Uvedlo, že skutečnost, že stížnosti byly vyřízeny 1 den po lhůtě dle § 261 odst. 4 daňového řádu, neměla vliv na práva a povinnosti daňového subjektu a na způsob vyřízení stížností, s nímž se Odvolací finanční ředitelství ztotožnilo. Daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 10.6.2014, kterým je vymezen předmět i rozsah této daňové kontroly. Stěžovatel jako důvod nezákonnosti zahájení této daňové kontroly uvádí dosud neuzavřené postupy při správě daní týkající se předchozích zdaňovacích období. Skutečnost, že dosud nebyly uzavřeny postupy k odstranění pochybností či daňové kontroly za předcházející zdaňovací období ale nemá žádný vliv na oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období březen 2014. K námitce zdůvodnění zahájení daňové kontroly Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že správce daně v jednotlivých vyrozuměních zdůvodnil, jaké pohnutky jej vedly k zahájení kontroly i za toto období, je zřejmé, že tímto důvodem je způsob výkonu podnikatelské činnosti bez ohledu na jednotlivé odběratele. Jestliže žalobce argumentuje změnou odběratele a tedy neexistencí reálných pochybností o plnění za březen 2014 vycházejících z dřívějších pochybností týkajících se jiných odběratelů, je třeba uvést, že předmětem prověřování je dodání zboží do jiného členského státu bez ohledu na konkrétního obchodního partnera. Nad rámec toho Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že není nezbytnou náležitostí při zahájení daňové kontroly za březen 2014, či kdykoliv před tím, sdělit důvod zahájení daňové kontroly a konkretizovat pochybnosti správce daně a k tomu odkázalo na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11: „Podle většiny pléna [o]mezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07-viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu“. Pro shledání, zda daňová kontrola byla zahájena nezákonně, tedy nepostačuje pouhý nedostatek důvodu jejího zahájení, nýbrž musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně, takové okolnosti ale Odvolací finanční ředitelství neshledalo. Odvolací finanční ředitelství dále konstatovalo, že se jedná o první daňovou kontrolu DPH za březen 2014, tedy se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu. Důvodnou neshledalo ani námitku porušení procesní rovnosti daňových subjektů, neboť správce daně prověřuje daňová tvrzení daňového subjektu a v tomto směru nelze najít paralelu s jinými daňovými subjekty. Jsou-li prověřována předchozí zdaňovací období s ohledem na způsob podnikání, je logické, že před tím, než bude vrácen nadměrný odpočet za březen 2014, bude prověřeno i toto předmětné zdaňovací období 2014, v němž se způsob podnikání nezměnil.

Žalovaný soud dodatečně předložil platební výměr ze dne 24.10.2016, č.j. 7601832/16/2004-52525-105811, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období březen 2014 ve výši 140.283,- Kč.

Při ústním jednání před soudem žalobce navrhl změnu žalobního petitu a žádal, aby soud rozhodl, že daňová kontrola za zdaňovací období březen 2014 byla nezákonným zásahem.

Soud změnu žalobního petitu připustil (§ 95 o.s.ř., ve spojení s § 64 s.ř.s.), neboť mezi účastníky řízení je nesporné, že v průběhu řízení před soudem došlo ke změně skutkového stavu a předmětná daňová kontrola byla ukončena.

Zástupkyně žalobce u jednání před soudem trvala na důvodech podané žaloby, a dále s odkazem na nález I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 uvedla, že žalobce má za to, že je zapotřebí, aby zahájení daňové kontroly bylo odůvodněno jinak, než tím, že předchozí postupy a daňové kontroly nebyly dosud ukončeny. Žádala, aby soud žalobě vyhověl a uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení, které žalobce ve lhůtě specifikuje.

Zástupkyně žalovaného u jednání před soudem uvedla, že zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období březen 2014, kterou soudu u jednání zároveň předložila, byla projednána se zmocněnou zástupkyní žalobce, které byl i doručen platební výměr vydaný za zdaňovací období březen 2014, předložený soudu již před ústním jednáním. Dále uvedla, že dřívější postupy k odstranění pochybností a daňové kontroly byly uzavřeny se závěrem, že k dodání zboží nedošlo. Odkázala na vyjádření žalovaného k žalobě, žádala zamítnutí žaloby a uvedla, že žalovanému náklady řízení před soudem nevznikly.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5.9.2014, č.j. 23567/14/5000-14507-711327 (jakožto poslední prostředek nápravy, který je nutné vyčerpat před podáním zásahové žaloby, domáhá-li se žalobce ochrany proti nezákonnému zásahu) bylo žalobci doručeno dne 9.9.2014. Žaloba podaná k soudu dne 10.11.2014 (pondělí) tedy byla podána ve lhůtě stanovené v § 84 odst. 1 s.ř.s., tj. ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, a rovněž i ve lhůtě do dvou let ode dne, kdy k němu došlo.

Podle § 85 s.ř.s. *žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

Žalobce u ústního jednání soudu změnil petit podané žaloby tak, že žádal, aby soud určil, že daňová kontrola za zdaňovací období březen 2014 byla nezákonná. Dle shora citovaného ust. § 85 s.ř.s. za středníkem nutnost vyčerpání jiných právních prostředků ochrany neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (srovnej bod 35 rozsudku NSS č.j. 6 Afs 46/2014-39 ze dne 30.4.2014). Žalobce v předmětné věci po změně žalobního petitu žádá pouze určení, že uvedená daňová kontrola je nezákonná, podaná žaloba by tedy byla (po změně petitu) přijatelná i v případě, pokud by žalobce přípustné prostředky ochrany (stížnost dle § 261 daňového řádu) nevyčerpal.

Při posouzení jednotlivých žalobních námitek soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

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.*

Žalobce v podané žalobě brojí proti zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014. Namítá, důvod pro zahájení kontroly (uvedený v Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 19.5.2014, dle něhož bude daňová kontrola zahájena *vzhledem k dosavadnímu průběhu dílčích úkonů prováděných v rámci postupu k odstranění pochybností a kontroly DPH za předcházející jednotlivá zdaňovací období a po vyhodnocení údajů vykázaných daňovým subjektem v rádném daňovém přiznání k DPH, které daňový subjekt podal za zdaňovací období březen 2014*) nebyl dán, protože v předmětném zdaňovacím období, tj. v březnu 2014, žalobce dodal zboží společnosti, s níž dosud nespolutracoval, takže z dosavadních postupů k odstranění pochybností či dosavadních daňových kontrol nemohl mít žalovaný k dispozici žádné relevantní informace, jimiž by mohly být založeny jeho pochybnosti ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu v březnu 2014.

K této žalobní námitce soud poukazuje například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.8.2014, č.j. 4 Afs 57/2014-30, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „K požadavku stěžovatele, aby správce daně při zahájení daňové kontroly dodržel stejnou informační povinnost jako v případě postupu k odstranění pochybností, tj. aby mu sdělil konkrétní pochybnosti, pro něž zahajuje daňovou kontrolu, Nejvyšší správní soud uvádí, že názor Ústavního soudu obsažený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl podstatným způsobem revidován Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž dospěl k závěru, že *daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Názor stěžovatele, že pro řádné zahájení daňové kontroly je nutné, aby správce daně daňovému subjektu sdělil již při jejím zahájení konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl, nebyl přijat ani judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, Nejvyšší správní soud k této věci vyjádřil názor, že *požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení*. K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52. Není proto podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly, aby správce daně sdělil daňovému subjektu zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody, neboť tento požadavek stěžovatele nemá zákonný podklad.....daňový subjekt nemá oprávnění, aby s ním byla vedena daňová kontrola jenom v případě, kdy správce daně má konkrétní pochybnosti – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46“.*

V rozsudku ze dne 10.9.2014, č.j. 1 Afs 107/2014-31, pak Nejvyšší správní soud uvedl: „*Daňová kontrola (jak bylo již zmíněno shora), je klasickým daňovým mechanismem,*

pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), jako tomu bylo v souzeném případě anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnížší míře. Takový postup správci daně umožňuje nejen výslovná právní úprava v § 85 a násl. daňového řádu, jež je rovněž logickým i historicky daným prostředkem k prověřování správnosti tvrzené daně. Jak bylo řečeno, správce daně je k takovému postupu oprávněn i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho pak logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, není tedy v tomto ohledu co daňovému subjektu sdělovat; sdělit však musí rozsah kontrolního prověřování.“

Žalobce u jednání před soudem odkazoval na názor Ústavního soudu obsažený v nálezu I. ÚS 1835/07, ze dne 18. 11. 2008, který však byl podstatným způsobem revidován Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, jak vyplývá ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.8.2014, č.j. 4 Afs 57/2014-30. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňovou kontrolu jako prostředek k prověřování správnosti tvrzené daně lze zahájit i tehdy, nemá-li správce daně před jejím zahájením žádné konkrétní pochybnosti, daňovému subjektu tedy správce daně ani nemusí žádné své pochybnosti sdělovat. V předmětné věci nicméně žalovaný žalobci pochybnosti, které žalovaného vedly k zahájení kontroly DPH za březen 2014, sdělil v Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 19.5.2014 a do Protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 10.6.2014 pak řádně vymezil s tím korespondující rozsah kontrolního prověřování (splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet, ověření splnění povinnosti uplatnit daň na výstupu a ověření oprávněnosti vykazání osvobozeného plnění - dodání zboží do jiného členského státu, podle §§ 72, 21 a 64 zákona o DPH). Argumentace žalobce změnou v osobě odběratele je neopodstatněná. Z Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 19.5.2014 vyplývá, že pochybnosti správce daně o faktickém průběhu obchodní činnosti žalobce za březen 2014 vycházely z pochybností, které správce daně nabyl při prověřování předchozích zdaňovacích období, neboť způsob podnikatelské činnosti žalobce byl stejný; žalobce za zdaňovací období březen 2014 stejně jako za předcházející zdaňovací období, vykazoval dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě, tj. plnění osvobozené dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Předmětem prověřování tak bylo dodání zboží do jiného členského státu, a to bez ohledu na konkrétního žalobcova odběratele.

Jestliže tedy žalobce dovozuje, že zahájení kontroly DPH za březen 2014 bylo nezákonné proto, že důvodem pro zahájení této kontroly nemohly být pochybnosti správce daně vyplývající z postupů k odstranění pochybností či daňových kontrol probíhajících za předchozí zdaňovací období, pak této žalobní námitce soud ze všech shora rozvedených důvodů nepřisvědčil.

Žalobce v žalobě odkázal na základní zásady a principy správy daní, uvedl, že se zásadou přiměřenosti úzce souvisí povinnost správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, podle žalobce však žalovaný zahájením předmětné daňové kontroly do práv daňového subjektu nezákonně zasáhl.

Podle § 5 odst. 3 daňového řádu *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*

K odstranění jednotlivých, dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených, slouží institut postupu k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu), jehož smyslem a cílem je rychlé odstranění pochybností, které brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně. Správce daně nemá ničím neomezenou možnost vybírat, který postup v konkrétním případě zvolí, přičemž postup k odstranění pochybností využívá v případech, kde je jeho použití přiléhavější, tj. nejde-li o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. Naopak daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu) umožňuje rozsáhlé a časově náročné dokazování (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 57/2014-30 ze dne 20.8.2014, čj. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10.9.2014, 10 Afs 79/2014-45 ze dne 18.12.2014.)

V předmětné věci měl správce daně v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) zvolit pro prověření daňových povinností žalobce postup, který žalobce nejméně zatíží, ale současně umožní dosáhnout cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). V případě daně z přidané hodnoty je třeba prověřovat obchodní vazby mezi několika subjekty, je nutné počítat i s využitím institutu dožádání a předem tak není možné odhadnout počet úkonů, jež bude nutné provést ani množství důkazů, které bude zapotřebí opatřit a vyhodnotit v rámci dokazování. Správce daně v případě zdaňovacího období březen 2014 zvolil institut daňové kontroly, přičemž žalobce nikterak nenamítá, že by vhodnějším institutem k prověření jeho daňových povinností za uvedené období byl postup k odstranění pochybností. Dovozuje-li žalobce, že zahájení předmětné kontroly za zdaňovací období březen 2014 bylo nezákonné proto, že žalovaný u žalobce prováděl za předchozí zdaňovací období 7 postupů k odstranění pochybností a 20 daňových kontrol, které do dne podání žaloby přes součinnost žalobce neukončil, pak ani této žalobní námitce soud nepřisvědčil. Předmětem přezkumu je zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2014, zákonnost postupu správce daně tedy nelze dovozovat z průběhu postupů k odstranění pochybností či daňových kontrol probíhajících u žalobce za předcházející zdaňovací období, která žalobce předmětem soudního přezkumu neučinil. Irelevantní jsou proto i tvrzení žalobce (nadto tvrzení pouze zcela obecná), že v rámci prověřování předcházejících zdaňovacích období dochází k průtahům, a že žalovaným učiněné úkony jsou formální a nesměřují ke zjištění podstatných skutkových okolností. Pokud žalobce tvrdí, že postupy k odstranění pochybností a daňové kontroly probíhající za předcházející zdaňovací období nejsou žalovaným vyhodnocovány a uzavřeny záměrně, pak toto tvrzení nikterak nedoložil ani blíže nezdůvodnil, nadto v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, který žalobce spatřuje v zahájení daňové kontroly za březen 2014, soudu nenáleží řešit postup správce daně v rámci prověřování daňových povinností žalobce za předcházející zdaňovací období. Z oznámení o zahájení předmětné daňové kontroly sice vyplývá, že k jejímu zahájení žalovaného vedly skutečnosti zjištěné z dosavadního průběhu postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol prováděných u žalobce za předcházející zdaňovací období (ve spojení s údaji vykázanými žalobcem v řádném přiznání k DPH za březen 2014, kdy žalobce stejně jako v předcházejících zdaňovacích obdobích vykazoval dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od DPH), skutečnost, že postupy k odstranění pochybností a daňové kontroly probíhající za předcházející zdaňovací období nebyly v době zahájení předmětné kontroly ukončeny, však

žalovaný v tomto oznámení jako důvod pro zahájení předmětné kontroly neuvedl, tj. neospravedlňoval zahájení předmětné kontroly neukončením prověřování předcházejících zdaňovacích období, jak žalobce v žalobě tvrdí. Skutečnost, že v době zahájení předmětné kontroly nebylo prověřování předcházejících zdaňovacích období ukončeno, nemá vliv na posouzení zákonnosti jejího zahájení.

Daňové kontroly lze provádět i ve vztahu k dosud nevyměřené dani, což sice žalobce nezpochybňuje, v této souvislosti ale tvrdí, že jediným úmyslem správce daně je šikana daňového subjektu a záměrné zadržování nadměrných odpočtů. Soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že negativní majetkové dopady dlouhého čekání na nadměrný odpočet by pro některé plátce DPH představovaly zásah do jejich práva vlastnit majetek podle č. 11 LZPS, dotčeno může být i jejich právo na podnikání podle čl. 26 LZPS, na druhé straně je však zřejmé, že stát musí být schopen předcházet daňovým podvodům a kontrolovat plnění daňových povinností. Nelze-li ani jeden ze střetávajících se zájmů upřednostnit, je nezbytné najít jejich co možná nejharmoničtější koexistenci a z tohoto pohledu se podle Nejvyššího správního soudu jeví jako nejvhodnější výklad, který vyplní mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem daně uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu a nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován.

Z uvedeného rozsudku lze dovodit, že samotné zadržení nadměrného odpočtu za situace, kdy probíhá prověřování, zda byl daňovým subjektem uplatněn oprávněně, nelze považovat za nezákonný zásah a dále, že v případě zadržování *oprávněně* uplatněného nadměrného odpočtu má být daňovému subjektu za stanovených podmínek poskytnuta kompenzace vniklé újmy (zde městský soud pro úplnost poukazuje na ust. § 254a daňového řádu ve znění od 1.1.2015). Ani na základě tvrzení žalobce, že se v důsledku zadržování nadměrných odpočtů dostal do složité finanční situace, která může vést k jeho ekonomické likvidaci, tedy nelze dovozovat, že se žalovaný zahájením předmětné daňové kontroly dopustil vůči žalobci nezákonného zásahu.

Soud neshledal ani žalobcem namítané porušení zásady rovnosti procesních práv a povinností osob zúčastněných na správě daní dle § 6 odst. 1 daňového řádu (dle něhož *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti*). Své tvrzení, že žalovaný s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, žalobce nijak nedoložil. Bez porovnání konkrétních skutečností týkajících jiných daňových subjektů (a toto porovnání měl učinit sám žalobce, vznášel-li uvedenou námitku), nelze dovodit, že by správce daně ve vztahu k žalobci uplatňoval nedůvodně rozdílný přístup a porušil tím zásadu rovnosti osob zúčastněných na správě daní. Žalobcem namítané překročení lhůty stanovené v § 261 odst. 4 daňového řádu (dle něhož *stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti*) pro vyřízení stížnosti, kterou žalobce proti zahájení daňové kontroly podal do protokolu ze dne 10.6.2014 a kterou doplnil podáním došlým žalovanému dne 13.6.2014, nemůže mít podle soudu žádný vliv na zákonnost zahájení předmětné daňové kontroly; ostatně ani sám žalobce své tvrzení, že toto překročení lhůty je projevem nezákonného přístupu žalovaného, nikterak blíže nerozvedl.

Protože soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji podle § 87 odst. 3 s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému náklady řízení před soudem 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.

V Praze dne 11. ledna 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu