



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: **AMPM, a.s.**, IČO: 28990137, se sídlem Holandská 878/2, Brno, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem, se sídlem, Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení 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 :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného.

Pod bodem I. žaloby uvedl, že žalovaný zahájil u žalobce daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), v některých případech i ve vztahu k dosud nevyměřené dani, a to za tato zdaňovací období:

leden 2011 - prosinec 2013 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014),

květen 2013 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 4817651/13/2011-05403-109114 ze dne 18.9.2013),

leden 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 61710/14/4000-17201-100846 ze dne 28.3.2014),

únor 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014),

březen 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014),

duben 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 132076/14/4000-17201-100846 ze dne 25.6.2014)

a květen 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014).

Zahájení a provádění daňových kontrol je podle žalobce od počátku za nezákonné. Provádění daňových kontrol v takovémto rozsahu, intenzitě a délce, stejně jako zahajování takových kontrol za další zdaňovací období, představuje nezákonný zásah ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., („s.ř.s.) z důvodu porušení zásady přiměřenosti a hospodárnosti, porušení testu proporcionality ústavně chráněných zájmů, porušení zásady rovnosti osob zúčastněných na správě daní a vzniku nepřiměřené újmy. Daňové kontroly jsou nezákonné s ohledem na jejich rozsah, délku a intenzitu, které jsou neúměrné vůči tomu, že do dne podání žaloby žalovaný nebyl schopen identifikovat žádné konkrétní pochybení či důvod pro pokračování v již zahájených daňových kontrolách. V souladu s ustanovením § 85 s.ř.s. se žalobce nejdříve pokusil nastalou situaci vyřešit pomocí právních prostředků ochrany upravených zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejprve podal dne 23.4.2014 stížnost proti postupu správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou následně doplnil v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 100952/14/4000-17201-204309 ze dne 30.4.2014 a přípisem ze dne 18.6.2014 („Stížnost“). Žalovaný se se stížností žalobce vypořádal vyrozuměním č.j. 167360/14/4000- 501895 ze dne 4.8.2014 („Vyrozumění o stížnosti“), žádnou z námitek žalobce neshledal důvodnou a pokračoval v provádění daňových kontrol. Žalobce se dále bránil proti postupu žalovaného podáním stížnosti na způsob vyřízení stížnosti ze dne 21.8.2014 dle § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou doplnil přípisem ze dne 27.8.2014 („Stížnost na způsob vyřízení stížnosti“). Odvolací finanční ředitelství posoudilo způsob vyřízení stížnosti vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č.j. 28863/14/5000-14505-711442, ze dne 30.10.2014 („Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“), ve kterém stejně jako žalovaný neuznalo žádnou z námitek žalobce. Žalobce proto podává tuto žalobu dle § 82 a násl. s.ř.s., není pochyb o tom, že daňové kontroly představují typ zásahu způsobilého k podání této žaloby. S ohledem na vyčerpání všech dostupných právních prostředků ochrany je žaloba přípustná.

Jak opakovaně konstatoval Nejvyšší správní soud (např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2Afs 144/2004-110 ze dne 31.8.2005, či rozhodnutí sp.zn. 2Aps 3/2007-91 ze dne 22.5.2008), zahájení či provádění daňové kontroly je vzhledem ke svému charakteru plně způsobilé být nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s.ř.s..

Žalobce je aktivně legitimován k podání žaloby, prováděním daňových kontrol před vyměřením daně byl žalobce, a potažmo i jeho investoři, přímo zkráceni na svých právech; v důsledku daňových kontrol došlo k nevyměření daně a zadržení nadměrných odpočtů na DPH v celkové hodnotě přibližně 177.000.000,- Kč, což mělo značný vliv na podnikatelskou činnost žalobce. U žalobce došlo ke ztrátě likvidity, žalobce byl nucen své podnikání financovat z úvěrů poskytnutých jeho investory, jejichž původním účelem bylo financování rozvoje podnikání. Byl donucen upustit od realizace dlouhodobě plánovaných investic, došlo i k poškození jeho dobrého jména a oslabení jeho postavení na trhu. Postup žalovaného působí žalobci újmu značného rozsahu, a to jak ve formě přímé škody, tak rovněž ušlého zisku, ztráty investic a obchodních příležitostí. Žalovaný zahajoval daňové kontroly ve vztahu

k dosud nevyměřené dani, ačkoli si musel být vědom, jaké následky tento postup má na podnikatelskou činnost žalobce. Ve vztahu k prvnímu zdaňovacímu období (srpen 2014), v rámci kterého žalobci nevznikl nárok na uplatnění nadměrného odpočtu, žalovaný správce daně s touto činností náhle přestal. Postup, kdy si žalovaný vyseletoval pouze ta zdaňovací období, za která byl uplatněn nadměrný odpočet, by mohl svědčit o tom, že jeho primárním zájmem je zvýšení výběru daní.

Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo žalobci doručeno dne 30.10.2014. Žaloba je tedy podána v zákonem stanovené lhůtě.

Pod bodem II. žaloby žalobce uvedl, že do zahájení daňových kontrol řádně plnil všechny své daňové povinnosti, nemohla tedy vzniknout žádná pochybnost o správnosti jím tvrzeného a uhrazeného DPH. Žalobce je od 21.1.2014 registrován ke správě dani u žalovaného. Do té doby byl jeho místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu - Jižní Město („dříve místně příslušný správce daně“). V rámci postupů k odstranění pochybností (do 31.12.2010 tzv. vytýkácí řízení ve smyslu předešlé právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1902 Sb., o správě dani a poplatků) a několika místních šetření, zahájených v období let 2010 - 2013, nebylo prokázáno žádné zásadní provinění, které by ospravedlňovalo podezření z protiprávního jednání žalobce či přísnější kontrolování jeho činnosti. Dále došlo k zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období květen 2013 (tato daňová kontrola byla zahájena dne 18.9.2013 dříve místně příslušným správcem daně a od 21.1.2014 pokračuje v této daňové kontrole žalovaný) a daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 (v níž nadále pokračuje dříve místně příslušný správce daně), kdy žalobci má být doměřena pouze daňová povinnost maximálně ve výši 20.000,- Kč, z čehož vyplývá, že se žalobce nedopustil žádných závažných pochybení. Postup dříve místně příslušného správce daně, který si ke kontrole zvolil jen určitá zdaňovací období, žalobce nerozporuje. Přestože předchozí postupy k ověření daňových povinností žalobce neodhalily žádná pochybení a žalobce nikterak výrazně nezměnil předmět a způsob realizace své podnikatelské činnosti, a tudíž ani rozsah svých daňových povinností, žalovaný po přechodu místní příslušnosti začal u žalobce zahajovat daňové kontroly před i po vyměření za všechna zdaňovací období, která ještě mohla být formálně v souladu s daňovým řádem otevřena, což zpočátku zdůvodnil pouze obecně aktuálními organizačními opatřeními žalovaného, a odkazem na rizikový charakter komodity, s níž žalobce obchoduje (tj. drahé kovy). Teprve z výzvy k prokázání skutečností č.j. 200020/14/4000-17201-506413 ze dne 23.9.2014 vyplynulo, že se daňové kontroly souvisejí s podezřením na účast obchodního partnera žalobce, společnosti OSDK, a.s. (dále jen „OSDK“), v údajné síti společností páhajících podvody na DPH. Existenci této sítě označované jako „koncern Hvožd'anská" a zapojení žalobce do této sítě však žalovaný opřel o pouhé domněnky a není zřejmé, z jakého důvodu bylo nutné zahajovat daňovou kontrolu všech zdaňovacích období, které bylo možné v danou dobu otevřít; skutečnosti zjištěné ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období podle žalobce bylo možné vztáhnout na všechna časově související zdaňovací období. Žalobce nezavdal legitimní důvod, který by mohl založit důvodnou pochybnost o jeho daňových povinnostech, jež by bylo nutné prověřit v rámci takto rozsáhlých daňových kontrol. Žádnou takovou skutečnost přitom žalovaný doposud neuvedl ani v rámci probíhajícího řízení.

Ani podnikatelské činnosti žalobce a jeho současných akcionářů nemohou zakládat žádné pochybnosti. Na českém trhu s drahými kovy žalobce působí od roku 2009. Předmětem jeho činnosti je již od počátku nákup a prodej materiálů s obsahem drahých kovů (zlato, stříbro, platina). Stávající vlastníci žalobce, rodina M., nabyla 100% obchodní podíl ve

společnosti v roce 2010. V roce 2013 došlo ke změně právní formy ze společnosti s ručením omezením na akciovou společnost, následně pak v roce 2014 k jeho přejmenování z VSDK, a.s. na AMPM, a.s. Primárním žalobcovým dodavatelem materiálů s obsahem drahých kovů byla po dlouhou dobu společnost OSDK, která disponovala laboratorními technologiemi špičkové světové kvality. Mimo to však mezi nimi neexistovalo a neexistuje žádné propojení. Ve vztahu ke všem dodavatelům, včetně OSDK, žalobce činil veškerá kontrolní opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, a to v rámci interního kontrolního procesu KYC (Proces KYC, „*Know your customer*“, ideově vychází z doporučení OECD „Due Diligence Guidance for Responsible Supply Chains of Minerals from Conflict-Affected and High-Risk Areas“ z roku 2010, které slouží jako vodítko pro všechny společnosti obchodující s drahými kovy na všech pozicích výrobního řetězce při vybírání obchodních partnerů. Ve vztahu ke společnosti OSDK žalobce požadoval zvolení Ing. P. M. st. do dozorčí rady OSDK, čímž mělo být vyloučeno jakékoli nekalé jednání tohoto obchodního partnera a zaručen dohled nad dodržováním předpisů. Ani v rámci působení v této dozorčí radě se pan Ing. P. M. st. nedozvěděl o jakémkoliv možném zapojení OSDK do údajné podvodné obchodní sítě.) V průběhu roku 2013 však začala klesat přesnost analýz prováděných OSDK a žalobce s ní v březnu 2014 ukončil spolupráci. Žalobce odmítá jakékoli opodstatnění zahájení daňových kontrol, vždy řádně plnil své daňové povinnosti a činil maximum pro to, aby si ověřil, že jeho obchodní partneři jsou osobami postupující stejně jako on v souladu se zákonem. O podvodu na DPH, který měl být údajně spáchán společností OSDK a jejími obchodními partnery, žalobce nevěděl a ani vědět nemohl. Uvedené skutkové okolnosti osvědčují níže uvedený závěr o nezákonnosti prováděných daňových kontrol.

Pod bodem III. žaloby žalobce uvedl, že si je vědom toho, že daňový řád umožňuje provádět daňové kontroly současně za několik zdaňovacích období, a to i ve vztahu k dosud nevyměřené dani. V daném případě ale zahájením a prováděním daňových kontrol **došlo k porušení** zásady přiměřenosti a hospodárnosti vyjádřené v daňovém řádu, testu proporcionality ústavně chráněných zájmů, zásady rovnosti práv a povinností osob zúčastněných na správě daní a vzniku nepřiměřené újmy spočívající v zadržování nadměrných odpočtů na DPH, v důsledku toho i **k nesprávné aplikaci § 85 a násl. daňového řádu a k zásahu do ústavně zaručených práv a svobod žalobce**, především práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod (**dále jen „LZPS“**) a práva podnikat dle čl. 26 LZPS.

Pod bodem IV. žaloby žalobce namítl:

a) porušení zásad přiměřenosti a hospodárnosti upravených v § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu a vyplývajících z judikatury Soudního dvora EU (např. rozhodnutí ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska, řízení o předběžné otázce) ze dne 10.7.2008 nebo rozhodnutí ve věci

107/10 (Enel Maria Iztok SAD, řízení o předběžné otázce) ze dne 12.5.2011). Správce daně povinen postupovat tak, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které jsou nejméně zatěžující a nezpůsobují těmto osobám žádné zbytečné náklady, za současného předpokladu, že tyto prostředky jsou ještě způsobilé dosáhnout splnění cíle správy daní. V důsledku nerespektování zásad přiměřenosti a hospodárnosti došlo k porušení ústavních práv žalobce dle čl. 11 LZPS a čl. 26 LZPS, což vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (např. rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13.5.2003, sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8.11.2011, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 6Afs 46/2014-39 ze dne 30.4.2014). Žalobce

vždy řádně plnil své daňové povinnosti, postup žalovaného tak je neúměrně zatěžující a postrádá jakékoliv objektivní zdůvodnění. Nepřiměřenost takového zásahu je o to větší ve chvíli, kdy jsou daňové kontroly zahajovány ve vztahu k dani dosud nevyměřené nebo k dani v minulosti již aprobebované předchozím místně příslušným správcem daně a namátkově prověřené prostřednictvím postupu k odstranění pochybností. Zahajování daňových kontrol v takto excesivním rozsahu a intenzitě je neúměrné vůči tomu, že do dnešního dne žalovaný nebyl schopen identifikovat žádné konkrétní pochybení, vyjma obecného sdělení, že žalobce podniká s rizikovou komoditou a činnost jeho obchodního partnera je v současné době předmětem vyšetřování z důvodu podezření na účast na daňovém podvodu na DPH. Postup žalovaného může být posouzen jako šikanózní a svévolný, žalovaný postupuje za použití důkazů nedokládajících obvinění z účasti žalobce na podvodu na DPH nadměrně tvrdě proti žalobci, který se doposud nedopustil žádného pochybení a vždy řádně plnil své daňové povinnosti. O nepřiměřenosti a nehospodárnosti svědčí i to, že žalovaný v souladu s povinností šetřit práva osob zúčastněných na správě daní mohl zahájit postup k odstranění pochybností anebo mohl zahájit daňovou kontrolu za jedno typové zdaňovací období, jejíž výsledky by vztáhl i na ostatní období. Neexistuje-li jakákoli konkrétní pochybnost o žalobcových tvrzeních či konkrétní podezření z porušení daňových právních předpisů, je nepřiměřené zahajovat daňovou kontrolu v rozsahu a intenzitě, jakou zvolil žalovaný. Žalobce se může domnívat, že žalovaný úmyslně tvrdil, že předem neznal konkrétní pochybnosti či důvody, proto se uchýlil k použití institutu daňové kontroly, ačkoliv je zřejmé, že jeho motivem již od počátku bylo prokázat propojení mezi žalobcem a daňovými subjekty kolem obchodního partnera žalobce, společnosti OSDK, vyšetřovanými pro podezření na spáchání údajného daňového podvodu na DPH. Podle žalobce ale žalovaný měl své pochybnosti konkrétně formulovat, aby mohl využít méně zatěžujícího institutu, tj. postupu k odstranění pochybností.

Daňový řád umožňuje zahájit daňovou kontrolu před i po vyměření daně, a to až do uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení. Dle žalovaného proto nemohl být jeho postup v rozporu se zákonem, zahájil-li daňové kontroly za ta zdaňovací období, pro která jejich zahájení daňový řád výslovně umožňuje, skutečnost, že je žalobci zadržován nadměrný odpočet na DPH v hodnotě více jak 80 % jeho provozního kapitálu, je podle něj irelevantní. Žalobce ale poukázal na to, že daňové kontroly je možné provádět pouze za respektování základních zásad daňového řízení, orgány veřejné správy mohou činit pouze to, co jim zákon výslovně dovoluje a takovéto dovolení je nutné interpretovat restriktivním způsobem; základním kritériem jsou zásady daňového řízení a právě i výše zmíněná povinnost správce daně používat pouze tak intenzivních prostředků, které co nejméně zatíží daňový subjekt a zároveň ještě umožní dosáhnout cíle daného řízení. *Žalobce odmítá tvrzení Odvolacího finančního ředitelství uvedené ve Vyrozměření o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, podle kterého „v situaci kdy jsou předmětem daňových kontrol dokumenty čítající několik desítek tisíc účetních položek, probíhá řada dožádání, úkony správce daně jsou prováděny racionálně, bez časových prodlev a směřují k cíli správy daně, tak nelze správci daně i přesto, že dosud neukončil žádnou z předmětných daňových kontrol, vytýkat nezákonnost jeho postupu a naopak to svědčí o jeho pečlivosti“.* Žalobce se nedomnívá, že by zahajování takového množství daňových kontrol, které žalovaný nestíhá provádět v přiměřeném termínu, bylo projevem racionálního postupu, naopak tento postup svědčí spíše o libovůli žalovaného, který se zřejmě domnívá, že může zahájit libovolné množství kontrol, bez ohledu na to, zda je kapacitně schopný tyto kontroly dokončit v přiměřeném termínu, a jaký důsledek toto konání bude mít pro daňový subjekt. Takový postup je v rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti, jejichž účelem je právě korekce rozsahu a intenzity postupu správce daně. K uplatňování zásady přiměřenosti a zásady hospodárnosti se přitom opakovaně vyjadřoval

Ústavní soud a Nejvyšší správní soud, oba shodně zastávají názor, že zájem státu na naplnění cíle správy daní nemůže být prosazován na úkor porušování práv daňových subjektů, resp. že oprávněné zájmy daňových subjektů (zejména zmíněné právo vlastnit majetek a právo podnikat) jsou rovnocenné zájmu státu na správném zjištění a stanovení daně. Žádný z těchto zájmů nelze upřednostnit, a je nutné najít mezi nimi kompromis. Žalovaný ale upřednostnil cíle správy daní a ignorací oprávněných zájmů žalobce způsobil, že mu zadržením nadměrných odpočtů na DPH bylo odepráno právo vlastnit majetek, a v důsledku toho následně i právo podnikat. Žalobce navíc pochybuje o zákonnosti prosazování zájmů státu žalovaným (správné zjištění daně, nikoliv maximální výběr daní), neboť, jak bylo uvedeno výše, ve vztahu k prvnímu zdaňovacímu období, v rámci kterého žalobci nevznikl nárok na uplatnění nadměrného odpočtu (srpen 2014), žalovaný správce daně s touto činností přestal.

Žalobce shrnul, že nepodložené podezření o účasti žalobce na údajném daňovém podvodu ani skutečnost, že finanční správa zahájila boj proti daňovým únikům, a v důsledku toho vytyčila rizikové komodity, neospravedlňuje provádění daňových kontrol v extrémním rozsahu a intenzitě.

Nepřiměřenost daňových kontrol je nutné chápat i ve vztahu k délce jejich trvání. To potvrzuje i právní úprava obsažená ve Směrnici o DPH a s ní související judikatura Soudního dvora EU (Rozhodnutí SD EU ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Izfok 3 AD, řízení o předběžné otázce) ze dne 12.5.2011), podle kterých platí, že ačkoli právní úprava DPH v podstatě náleží do procesní autonomie členských států, stále je nutné dodržovat mantinely unijní úpravou stanovené, a to v návaznosti zejména na zásadu ochrany legitimního očekávání. V posuzovaném případě Soudní dvůr EU došel k závěru, že daň musí být daňovému subjektu vrácena v přiměřené lhůtě. Dle názoru žalobce je tato lhůta prováděním daňové kontroly nepřiměřeně prodlužována, a to bez ohledu na to, že nadměrný odpočet na DPH dosud nebyl vyměřen, jelikož právní základ nároku žalobce na jeho vrácení nevyplývá z platebního výměru, kterým je nadměrný odpočet na DPH vyměřen, ale ze skutečnosti, že žalobce splnil zákonem stanovené podmínky, na jejichž základě mu mimo jiné vzniklo právo na vyměření a vyplacení nadměrného odpočtu na DPH. K přiměřenosti lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu na DPH se dále vyjádřil Soudní dvůr EU a následně i Nejvyšší správní soud, a to tak, že za přijatelnou lhůtu, která je dostatečná k rozptýlení pochybností správce daně, a v rámci které je ještě možné spravedlivě požadovat po daňovém subjektu, aby posečkal s vrácením nadměrného odpočtu, je lhůta tří měsíců (Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7Aps 3/2013-38 ze dne 25.9.2014, viz rovněž bod 27 rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska, řízení o předběžné otázce), ze dne 10.7.2008, kde Soudní dvůr EU stanovuje i lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, nad kterou již lze tuto obecně považovat za nepřiměřenou, kterou žalovaný v posuzovaném případě již dávno překročil).

Daňové kontroly je podle žalobce nutné považovat za nepřiměřené i s ohledem na to, že byly v některých případech zahájeny ve vztahu k dosud nevyměřené dani. Žalobce nesouhlasí s tvrzením Odvolacího finančního ředitelství o tom, že daňový řád nedává prostor pro odlišování daňové kontroly před vyměřením daně a po vyměření daně. Dle žalobce je tomu přesně naopak, jelikož daňový řád umožňuje rozlišovat tyto dva typy daňových kontrol právě v rámci základních zásad daňového řízení, které mají korigovat výklad § 85 a následně daňového řádu o daňových kontrolách. Daňová kontrola je způsobilá být větším zásahem do práv daňového subjektu, je-li prováděna před vyměřením daně, a to obzvláště za situace, kdy je do vyměření daně blokováno vydání nadměrného odpočtu na DPH, na který má žalobce na základě splnění zákonem stanovených podmínek nárok.

Ačkoli se žalovaný i Odvolací finanční ředitelství odvolávají na cíl správy daní, nedodržují základní zásady daňového řízení, jež mají sloužit ke korekci činnosti správce daně při dosahování cíle správy daní, což staví jejich činnost do rozporu s platným právem, a zásahy provedené žalovaným je tak možné označit za nezákonné zásahy do práv žalobce. Vystává otázka skutečné motivace žalovaného. Z úkonů žalovaného učiněných v rámci daňových kontrol je zjevné, že se již od počátku zaměřil na žalobce z důvodu podezření, že je součástí skupiny, která se údajně dopouští daňových podvodů. Tuto skutečnost však žalovaný nikterak nedeclaroval, ačkoli tím mohl značně urychlit proces zjišťování rozhodných skutečností. V tomto ohledu může být vnímán postup žalovaného jako šikanózní a svévolný.

b) porušení zásady proporcionality ústavně chráněných zájmů

Zahajování a provádění daňových kontrol v takovémto rozsahu a intenzitě nemůže obstát z hlediska tzv. testu proporcionality, který Ústavní soud formuloval ve vztahu k situacím, kdy se do střetu dostávají ústavně chráněné zájmy stejné síly a významu. Odvolací finanční ředitelství se ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti odkazovalo na stanovisko Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ze kterého dovozuje, že zahájení daňové kontroly bez udání konkrétního důvodu není ani nezákonné ani nepřiměřené. S tím žalobce nesouhlasí. Ačkoliv se Ústavní soud v předmětném stanovisku vyjádřil tak, že odůvodnění daňové kontroly není možné a priori považovat za nezákonné, uvedl také, že při provádění daňové kontroly je třeba postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným. Z toho vyplývá, že zásada přiměřenosti je klíčovým aspektem, který je nutné při dosahování cíle správy daní dodržovat. Názor žalovaného i Odvolacího finančního ředitelství, dle kterého je zájem státu na naplnění cíle správy daní nadřazený právům a oprávněným zájmům jednotlivců, je v rozporu s právní úpravou daňového řízení, s ústavními pravidly a s právem Evropské unie. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že „*při řešení střetu výše uvedených protichůdných legitimních zájmů je zřejmé, že ani jeden z nich nemůže být a priori pominut nebo upozaděn*“. Veřejný zájem na tom, aby nikdo nenesl závažné, a přitom ve své podstatě náhodné a jeho vlastním jednáním jen menší měrou ovlivnitelné důsledky toho, že v některých případech bude nárok na nadměrný odpočet na DPH dlouhou dobu prověřován. Negativní majetkové dopady dlouhého čekání na nadměrný odpočet na DPH by pro některé plátce DPH představovaly velmi závažný zásah do jejich práva vlastnit majetek podle čl. 11 LZPS, přičemž negativní efekt takového čekání by mohl dosahovat až protiústavní intenzity, a tedy ústavně problematizovat systém výběru DPH jako takový. Je nepochybné, že stejnou měrou může být u plátců dotčeno jejich právo na podnikání podle čl. 26 LZPS. Stejně tak je na druhé straně zřejmé, že stát k tomu, aby mohl plnit své funkce, musí být schopen v přiměřené míře předcházet daňovým podvodům a kontrolovat plnění daňových povinností. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu pro tyto případy platí, že „*nelze-li ani jeden ze střetávajících se zájmů upřednostnit, je nezbytné najít jejich co možná nejharmoničtější koexistenci*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7Aps 3/2013 ze dne 25.9.2014). Aplikace zásady přiměřenosti nemůže být považována za překážku dosažení cíle správy daní, ale naopak za podmínku činnosti správy daní. K otázce přípustnosti daňových kontrol se v tomto směru vyjádřil i soudce Ústavního soudu Pavel Holländer v separátním vótu k Odvolacím finančním ředitelstvím zmíněnému stanovisku Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Upozornil zde na skutečnost, že judikatura Ústavního soudu v této otázce etablovala test ústavnosti o třech krocích, a to, že daňová kontrola je přípustným prostředkem sloužícím k dosažení cíle správy daní, daňová kontrola není přípustným prostředkem, lze-li ji kvalifikovat jako svévolnou či šikanózní a daňová kontrola je přípustná i za situace, kdy vykazuje znaky šikanózní kontroly, je-li řádně odůvodněna potřeba jejího

provedení. Z uvedeného vyplývá, že daňová kontrola je zákonným institutem sloužícím ke správnému zjištění a stanovení daně, nesmí však mít šikanózní či svévolný charakter, popř. musí být alespoň řádně odůvodněno, proč tato zjevně šikanózní kontrola je po právu. V opačném případě je daňová kontrola v rozporu s takto definovaným testem proporcionality a lze ji posuzovat jako nezákonný zásah. Předmětné daňové kontroly podle žalobce nemohou ve vztahu k testu proporcionality obstát. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu pro posuzování přiměřenosti a zákonnosti daňové kontroly je klíčová existence důvodných pochybností o tvrzení daňového subjektu, které bylo třeba odstranit, a skutečnost, že provedené úkony byly k tomuto cíli směřovány (rozhodnutí č.j. 6Afs 46/2014-39 ze dne 30.4.2014). Žalovaný ale nedeklaroval žádný legitimní důvod pro zahajování daňových kontrol ve zmíněném rozsahu, vyžádal si pouze základní účetní data a evidence, ze kterých žádné pochybení neseznal, přesto v daňové kontrole pokračoval. Na obchodní partnery společnosti OSDK žalobce nebyl až do zaslání výzvy k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014 dotazován, ač toto dotazování mohlo proběhnout už od počátku. Že se žalovaný na žalobce zaměřil z důvodu v současné době prošetřované potenciální účasti obchodního partnera žalobce v síti páchající údajné podvody na DPH, vyplynulo až ze zmíněné výzvy. Skutečnosti uvedené v této výzvě ale nejsou založeny na tvrzeních žalobce, jedná se o domněnky nepodložené jakýmkoliv důkazními prostředky. To je v rozporu s § 92 daňového řádu, které zakotvuje pravidla dokazování a mimo jiné ve svém odst. 5 stanovuje rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, kdy správce daně je povinen prokazovat skutečnosti rozhodné pro použití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost tvrzení daňového subjektu či průkaznost jím předkládaných evidencí nebo skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Z judikatury vyplývá, že toto vymezení není taxativní a že důkazní břemeno tíží správce daně například také v případě prokazování podvodů na DPH. Žalovaný tak v rámci zmíněné výzvy k prokázání skutečností po žalobci v podstatě požaduje, aby suploval jeho důkazní roli, tj. postupuje v rozporu s daňovým řádem. Nadto ve výzvě formuluje zcela nepodložená podezření z podílu žalobce na údajných podvodech na DPH a konstruuje nepodloženou existenci jakéhosi koncernu, kterého má být žalobce účastníkem, a na základě existence tohoto údajného koncernu usuzuje, že se žalobce podílel na páchání podvodů na DPH. Žalobce se proti tomuto postupu žalovaného ohradil, v duchu snahy o maximální součinnost s žalovaným a co možná nejrychlejší ukončení daňové kontroly však vypracoval vyjádření k této výzvě, ve kterém se pokusil s tvrzeními žalovaného se vypořádat. Některé skutečnosti přitom musel prokazovat na žádost žalovaného již po několikáté, což svědčí o svévolném postupu žalovaného, jelikož dochází ke zbytečné administrativní zátěži žalobce a k prodlužování kontroly.

Žalovaný se rozhodl zahájit daňovou kontrolu za 45 zdaňovacích období (2 zdaňovací období ohledně daně z příjmů právnických osob, 41 zdaňovacích období ohledně DPH, kdy daňová kontrola za tato období je napadána touto žalobou, a 2 zdaňovací období ohledně DPH, kdy daňová kontrola za tato období není napadána touto žalobou, jelikož byla zahájena až poté, co žalobce zahájil procesní postup, který vyvrcholil podáním této žaloby), přičemž zdaňovací období od prosince 2013 do současnosti se týkají dosud nevyměřené daně a byla v jejich důsledku zadržena částka nadměrných odpočtů na DPH v hodnotě přibližně 177.000.000,- Kč. Konkrétní podezření (navíc neodůvodněná) formuloval až po osmi měsících od zahájení první daňové kontroly, ač mohla být formulována již na počátku. Tato zbytečná prolongace nalézacího řízení je nezákonným zásahem do práv žalobce, jímž žalobci způsobil nejzávažnější újmu - zánik jeho podnikatelské činnosti. Žalovaný není schopen najít důkaz pro svá tvrzení, proto se uchýlil k zahajování dalších a dalších daňových kontrol a k opakovanému provádění stejných důkazů. Ve chvíli, kdy se mu ani takto nepodařilo

prokázat jím vykonstruovaná obvinění, rozhodl se pro zaslání výzvy k prokázání skutečností, v rámci které mimo jiné rozporuje i samotnou existenci ekonomické činnosti žalobce, a zřejmě očekává, že žalobce smyšlená obvinění žalovaného bude sám namísto žalovaného prokazovat. To svědčí o libovůli žalovaného, žalovaný bez relevantního podkladu předem rozhodl, že žalobce spáchal daňový podvod a teď se snaží nalézt důkaz potvrzující toto smyšlené obvinění i za cenu likvidace žalobcova podnikání. Ani případná protiprávní činnost obchodního partnera, jíž žalobce nebyl účasten a neměl o ní žádné povědomí, neodůvodňuje provádění daňové kontroly v tak excesivním rozsahu a intenzitě. Pokud by zásah do práv žalobce byl v dané situaci označen za oprávněný či dokonce standardní, znamenalo by to aprobování absurdního stavu, kdy je bezproblémový daňový subjekt řádně plnící své daňové povinnosti trestán za protiprávní chování svého obchodního partnera, na které neměl a nemohl mít žádný vliv, jelikož o něm nevěděl a ani vědět nemohl. Žalobce shrnul, že dochází-li ke střetu rovnocenných chráněných zájmů daňového subjektu a státu, je třeba vždy postupovat v intencích zásady proporcionality. Není-li si správce daně jist, zda jeho postup této zásadě odpovídá, je nutné aplikovat test proporcionality formulovaný Ústavním soudem. Z tohoto testu vyplývá, že správce daně může přistoupit i k daňové kontrole, která vykazuje šikanózní charakter, provádění takové daňové kontroly je však nutné řádně odůvodnit. Postup žalovaného vykazoval znaky šikanózní daňové kontroly, ale řádně odůvodněn nebyl.

c) porušení zásady rovnosti daňových subjektů

na správě daní zakotvené v § 6 odst. 1 daňového řádu. **Skutečnost, že jednomu daňovému subjektu bude nadměrný odpočet na DPH vrácen v podstatě neprodleně a jinému daňovému subjektu může být nadměrný odpočet na DPH vrácen až po několikaměsíčním či dokonce několikaletém průběhu daňové kontroly, je diskriminační.** Nelze vycházet z předpokladu, že daňový subjekt je vinen porušením daňových předpisů, obzvláště neexistují-li žádné skutkové okolnosti, které by takovou premisu podporovaly (jako je tomu v případě žalobce). Existuje-li presumpce nevinu daňového subjektu, je možné považovat za diskriminační, a tím i v rozporu se zásadou rovnosti, situaci, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu pouze na základě svého rozhodnutí, které není nikterak přijatelně odůvodněno, v důsledku které dojde k pozdržení vrácení nadměrného odpočtu daňovému subjektu na nepřijatelně dlouhou dobu. Nejvyšší správní soud jednoznačně judikoval, a to s odkazem na euro-konformní výklad právní úpravy vrácení nadměrného odpočtu, že za přijatelnou lhůtu, která je dostatečná k rozptýlení pochybností správce daně, a v rámci které je ještě možné spravedlivě požadovat po daňovém subjektu, aby posečkal s vrácením nadměrného odpočtu, je lhůta tří měsíců (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7Aps 3/2013-30 ze dne 25.9.2014). Pokud žalovaný bez udání konkrétních pochybností pokračoval v provádění daňových kontrol i po uplynutí této lhůty, dopouštěl se tím podle žalobce nezákonného zásahu do jeho práv ve smyslu porušení zásady rovnosti osob zúčastněných na správě daní. Popsaný postup žalovaného je zjevně nestandardní, žalobce se dostává do postavení zcela nerovného se subjekty, na které se žalovaný nerozhodl zaměřit. Výše popsany názor žalobce i Nejvyššího správního soudu přitom potvrzují i statistické údaje poskytnuté žalobci Generálním finančním ředitelstvím v odpovědi na jeho žádost o informace č.j. 57825/14/7000-31300-050378 ze dne 6.11.2014, z níž mimo jiné vyplynulo, že v roce 2014 byla daňová kontrola na DPH před vyměřením daně bez předchozího provedení postupu k odstranění pochybností zahájena pouze v 0,08 % případů nebo že správce daně u daňových subjektů kontroluje průměrně pouze 8,82 zdaňovacích období naráz. Ze statistických údajů je zjevné, že zahájení daňové kontroly na DPH u žalobce za 43 zdaňovacích období bez předchozího provedení postupu k odstranění pochybností, kdy ve vztahu k 8 zdaňovacím obdobím se jedná dokonce o daňovou kontrolu na dosud nevyměřené dani, je zcela nestandardní. **Žalovaný porušil zásadu rovnosti procesních práv žalobce s procesními**

právy ostatních daňových subjektů.

d) způsobení újmy zadržováním nadměrných odpočtů DPH.

O nezákonnosti daňových kontrol podle žalobce svědčí i vznik následku, a to nepřiměřené újmy ve formě přímých i nepřímých nákladů. Právní názor žalobce, že daňová kontrola je plně způsobilá přivodit újmu právům daňových subjektů, podporuje judikatura Nejvyššího správního soudu, dle které oddálení výplaty nadměrného odpočtu o velmi dlouhou dobu „může znamenat pro některé plátce velmi zásadní zásah do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, např. na překlenovací úvěrování či v podobě ušlých obchodních příležitostí“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7Aps 3/2013 ze dne 25.9.2014). Nelze se tedy ztotožnit s tvrzením žalovaného, že zadržování nadměrného odpočtu na DPH v hodnotě více jak 80 % jeho provozního kapitálu není relevantní a je pouze důsledkem jeho vlastního manažerského rozhodnutí spočívajícího v úmyslu financovat svou podnikatelskou činnost z nadměrných odpočtů. Žalobce odmítá, že by byl závislý na cash-flow od státu nebo že by si zvolil způsob financování svého provozu prostřednictvím nadměrných odpočtů na DPH, ocitá se ale v situaci, kdy mu vůči státu vznikla pohledávka spočívající v nadměrném odpočtu na DPH, který odpovídá částce, kterou žalobce již předtím musel zaplatit svému dodavateli v ceně za nákup zboží. Daňový subjekt splnil své zákonem stanovené povinnosti a pouze legitimně očekával, že žalovaný správce daně splní ty své a žalobci vyplatí legitimní daňovou pohledávku, kterou žalobce eviduje vůči státu. Výklad zastávaný žalobcem vyplývá jak z judikatury Nejvyššího správního soudu k problematice uplatňování odpočtů dle zákona o DPH (např. rozhodnutí č.j. 7Aps 3/2013 ze dne 25.9.2014), tak z judikatury Soudního dvora EU ke Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (např. rozhodnutí ve věci C-25/07 ze dne 10.7.2008 nebo rozhodnutí ve věci C-107/10 ze dne 12.5.2011). **Legitimitu očekávání žalobce, že mu budou řádně vyplaceny nadměrné odpočty na DPH, na které na základě naplnění podmínek stanovených zákonem o DPH má nárok, nelze zpochybnit.** Stagnace a následné ukončení ekonomické činnosti žalobce je důsledkem zadržování jeho finančních prostředků u správce daně, čímž žalobce dostal do situace obdobné druhotné platební neschopnosti. Žalovaný se ze své nadřazené pozice domnívá, že může jednat dle libosti a případná újma způsobená daňovým subjektům je chybou pouze těchto subjektů, kteří si dovolili očekávat, ač legitimně, že správce daně bude postupovat konzistentně a v souladu s platnou právní úpravou a se zásadami daňového řízení. Žalobce ve svých stížnostech i v rámci protokolů o ústních jednáních opakovaně upozorňoval žalovaného na značné ekonomické dopady provádění daňových kontrol před vyměřením daně na jeho podnikání, se kterými se však žalovaný nikdy řádně nevypořádal. Žalobce musel se vzdát svých plánů na rozšiřování své činnosti a nakonec svou obchodní činnost drasticky zredukovat. **Nezákonné zásahy žalovaného způsobily žalobci újmu v takovém rozsahu, že její celková náprava již nebude možná.** Žalovanému se podařilo v podstatě naprosto zlikvidovat doposud úspěšnou společnost.

Petitem žaloby žalobce žádal, aby soud rozhodl, že:

I. Daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2011 - květen 2014 zahájené protokoly č.j. 4817651/13/2011-05403-109114 ze dne 18.9.2013, č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014, č.j. 61710/14/4000-17201-100846 ze dne 28.3.2014, č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014, č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014, č.j. 132076/14/4000-17201-100846 ze dne 25.6.2014 a č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014, jsou nezákonné.

II. Žalovanému se zakazuje pokračovat v provádění daňových kontrol na DPH za zdaňovací období leden 2011 - květen 2014 zahájených protokoly č. 4817651/13/2011-05403-

109114 ze dne 18.9.2013, č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014, č.j. 61710/14/4000-17200-100846 ze dne 28.3.2014, č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014, č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014, č.j. 132076/14/4000-17201-100346 ze dne 25.6.2014 a č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014.

Dále žalobce žádal přiznání nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že u žalobce provádí daňové kontroly DPH za období leden 2011 až prosinec 2013, přičemž za zdaňovací období prosinec 2013 jde o daňovou kontrolu před vyměřením daně, zahájenou dne 18.2.2014 (viz protokol č.j. 37931/14 – položka č. 2 spisu), květen 2013 zahájenou dne 18.9.2013 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu - Jižní Město (viz protokol č.j. 4817651/13 - položka č. 2a spisu - a úřední záznam č.j. 171548 - položka č. 2b spisu), leden 2014 před vyměřením daně zahájenou dne 28.3.2014 (viz protokol č.j. 61710/14 - položka č. 4 spisu), únor 2014 před vyměřením daně zahájenou dne 25.4.2014 (viz protokol č. 89261/14 - položka č. 17 spisu), březen 2014 před vyměřením daně zahájenou dne 21.5.2014 (viz protokol č.j.109132/14 - položka č. 24 spisu), duben 2014 před vyměřením daně zahájenou dne 25.6.2014 (viz protokol č.j. 132076/14 - položka č. 31 spisu) a květen 2014 před vyměřením daně zahájenou dne 17.7.2014 (viz protokol č.j. 154984/14 - položka č. 35 spisu).

Žalobce proti zahájení a provádění těchto daňových kontrol brojil stížnostmi ze dne 22.4.2014, žalovaným evidovanou pod č.j. 93084/14 (položka 14a spisu), kterou následně doplnil dne 30.4.2014 do protokolu č.j. 100952/14 (položka č. 21 spisu) a podáním ze dne 18.6.2014, žalovaným evidováno pod č.j. 123414/14 (položka č. 30 spisu). Jeho stížnost nebyla shledána důvodnou (vyrozumění žalovaného ze dne 4.8.2014, č.j. 167360/14 - položka č. 39 spisu), pročež požádal Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (podání žalobce ze dne 20.8.2014, Odvolacím finančním ředitelstvím evidováno pod č.j. 22446/14 - položka 42a spisu). Odvolací finanční ředitelství shledalo způsob, jakým byly původní stížnosti žalovaným vyřízeny, správným (vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.10.2014, č.j. 28863/14 - položka č. 191 spisu). Stížnosti žalobce, jakož i jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení těchto stížností žalovaným, se nesly v podobném duchu jako žaloba.

S výsledkem kontrolních zjištění ve věci daňových kontrol DPH za zdaňovací období od ledna 2011 do března 2014 byl žalobce seznámen dne 7.1.2015 při jednání, o němž byl sepsán protokol č.j. 2787/15 (položka č. 281 spisu). K výsledku kontrolních zjištění se daňový subjekt částečně vyjádřil svým podáním ze dne 31.1.2015, žalovaným evidovaným pod č.j. 28136/15 (položka č. 284 spisu). Ve věci daňových kontrol DPH za zdaňovací období duben 2014 a květen 2014 žalobce ještě s výsledkem kontrolních zjištění seznámen nebyl.

Pro úplnost pak žalovaný uvedl, že u žalobce provádí ještě daňovou kontrolu DPH před vyměřením daně za zdaňovací období červen 2014 (zahájena dne 13.8.2014 protokolem č.j. 972940/14 - položka č. 40 spisu) a červenec 2014 (zahájena dne 25.9.2014 protokolem č.j. 201223/14 - položka č. 53 spisu). Proti zahájení a průběhu daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 podal žalobce stížnost do protokolu o jejím zahájení č.j. 972940/14, kterou následně doplnil svým podáním ze dne 27.8.2014, č.j. 197765/14 (položka č. 47 spisu). Žalovaný neshledal stížnost důvodnou (vyrozumění ze dne 18.11.2014, č.j. 236262/14 - položka č. 191a spisu). Tyto daňové kontroly žalobce ale nenapadá.

K jednotlivým tvrzením žalobce obsaženým v žalobě žalovaný uvedl, že žalobce brojí proti provádění daňových kontrol žalovaným, především pak proti těm, které byly zahájeny před vyměření daně (tj. za zdaňovací období prosinec 2013 a leden 2014 až květen 2014), jejichž zahájení a provádění považuje za nezákonný zásah proto, že podle něj byly zahájeny a nadále jsou prováděny v rozporu se zásadami přiměřenosti, hospodárnosti a rovnosti, neobstojí v testu proporcionality ústavně chráněných zájmů, a dále proto, že v jejich důsledku žalobci vzniká nepřiměřená újma. Žalobce namítá, že žalovaný při zahájení daňových kontrol nesdělil žalobci důvody jejich zahájení. To je pravda, ale podle žalovaného to nemůže vyvolat nezákonnost jeho postupu, neboť žalovaný nemá zákonnou povinnost daňovému subjektu sdělit důvody, které jej k zahájení daňové kontroly vedly. Ústavní konformitu takové zákonné koncepce potvrdil i Ústavní soud ve svém stanovisku ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11, na které sám žalobce v žalobě odkazuje. Napadené daňové kontroly nelze považovat za šikanózní či svévolné. K jejich zahájení měl žalovaný dobrý důvod, byť jej žalobci při zahájení daňových kontrol nesdělil. Krátce před zahájením prvních daňových kontrol (přede dnem 18.2.2014) totiž získal informace nasvědčující tomu, že se žalobce a společnost OSDK a.s. účastní daňového podvodu. Obsah, povahu, jakož ani zdroj těchto informací nesmí žalovaný prozradit, a to ani žalobci ani soudu v tomto řízení. Žalobce má pravdu v tom, že zahájení tolika daňových kontrol je v praxi neobvyklé. K takovému kroku správce daně přistupuje jen pokud má vážný důvod domnívat se, že daňový subjekt své daňové povinnosti neplní řádně. Žalovaný nemá zájem na tom, aby své kapacity plýtvál na provádění tolika rozsáhlých daňových kontrol, aniž by měl za to, že jejich výsledkem může být významný nález, daňové kontroly neprováděl jen proto, aby daňovému subjektu komplikoval život. Podobně rozsáhlé daňové kontroly zahájil žalovaný i u společnosti OSDK. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že žalobci dostatečné důvody pro zahájení kontrol nesdělil ani v průběhu prováděných daňových kontrol. Již dne 30.9.2014 doručil žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14 (příloha č. 51 spisu), která se týká všech kontrolovaných zdaňovacích období a z ní vyplývá, že žalovaný podezřívá žalobce z podvodu na dani z přidané hodnoty. Že žalobce pokládá ve výzvě uvedené skutečnosti za pouhé nepodložené domněnky, je jen věcí žalobce a jeho obrany, obsah výzvy ale svědčí o opaku. Výzva dokládá pádné důvody pro zahájení kontrol a pokračování v nich. Správnost skutečností uvedených v této výzvě, ale i ve výsledku kontrolního zjištění (protokol ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 – položka č. 281 spisu), ale nemůže být předmětem tohoto soudního řízení, bude předmětem pokračujících daňových kontrol, jakož i případných odvolacích řízení. I žalobcova tvrzení, kdy napadá věcnou správnost dosavadních kontrolních zjištění, jsou v tomto soudním řízení irelevantní. V tomto soudním řízení je podstatné pouze to, že žalovaný vyvrátil tvrzení žalobce stran toho, že žalovaný nemá důvod provádět u žalobce daňové kontroly, resp. že by daňové kontroly byly šikanózní či svévolné. Žalovanému nelze vytýkat, že žalobci své podezření nesdělil dříve než v souvislosti s výzvou ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14, neboť do té doby žalovaný neshromáždil veškeré potřebné podklady, o které hodlal své závěry předestřené ve výzvě opřít, nehledě na to, že se podstatná jejich část týká společnosti OSDK rovněž podezřelé z účasti na daňovém podvodu. Žalovaný nemohl ve vztahu k žalobci použít ani informace, které byly důvodem pro zahájení daňových kontrol, neboť tím by prozradil jejich obsah a zdroj, veškeré tyto informace si musel žalovaný opatřovat sám.

Je pravdou, že dříve místně příslušný správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu - Jižní Město) ve věci daňových povinností žalobce neshledal vážnější pochybení, avšak tehdejší správce daně nedisponoval informacemi, pro které žalovaný zahájil daňovou kontrolu. Žalovaný pojal podezření o tom, že se žalobce

účastní daňového podvodu až krátce před tím, než zahájil daňové kontroly, což nemůže způsobit nezákonnost jeho postupu.

Žalobce namítá, že žalovaný podrobil daňovým kontrolám jen ty případy doposud nevyměřené daně, kdy měly žalobci podle jeho daňových tvrzení vzniknout nadměrné odpočty. To je pravda, nicméně žalovanému lze jen těžko vyčítat, že za situace, kdy byl ve svém podezření stran účasti žalobce na daňovém podvodu v dosavadních daňových kontrolách utvrzován, podrobil daňové kontrole přednostně ta zdaňovací období, za která by jinak musel žalobci nadměrný odpočet vyplatit. Žalobce v březnu 2014 ukončil spolupráci se společností OSDK a žalovaný se domnívá, že důvodem ukončení této spolupráce byly daňové kontroly prováděné u žalobce a společnosti OSDK. Ve zdaňovacích obdobích duben 2014 až červenec 2014 ale žalobce obchodoval se společností PM Trading, s.r.o., se sídlem Jana Růžičky 1165/2a, Praha 4, DIČ: CZ24832022 (dříve PSDK.cz, s.r.o., se sídlem Hvožd'anská 2237/5, Praha 4), která je se žalobcem spojená (k tomu spojení viz část výsledku kontrolního zjištění v protokolu ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 -položka č. 281 - „Ekonomická a personální propojenost OSDK a VSDK“). I v případě společnosti PM Trading, s.r.o. došlo k zahájení daňových kontrol. Žalovaný tedy měl a má pro zahájení i následné provádění všech žalobou napadených daňových kontrol dobrý důvod - pádné podezření, že se žalobce a společnost OSDK dopustili podvodu na dani z přidané hodnoty a k tomu odkazuje na výzvu k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14 (příloha č. 51 spisu) a na výsledek kontrolního zjištění, jak je uveden v protokolu ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 (položka č. 281 spisu).

S tvrzením žalobce, že zahájení a provádění žalobou napadených daňových kontrol je v rozporu se zásadami přiměřenosti a hospodárnosti, žalovaný nesouhlasil. K zásadě přiměřenosti uvedl, že není žádný institut daňového práva procesního, který by byl pro žalobce méně zatěžující a ještě způsobilý k dosažení cíle správy daní - správného stanovení daně, než je právě daňová kontrola. Žalovaný se rozhodl důkladně prověřit daňové relevantní skutečnosti přičitatelné žalobci, rozsah předpokládaného dokazování (o tomto rozsahu jasně svědčí obsáhlost spisu) vylučuje použití postupu k odstranění pochybností, který ostatně ani nelze provést ve vztahu k dani již stanovené, či pouhé vyhledávací činnosti, jejíž výsledky jsou však bez dalšího v řízení nepoužitelné. Jiný postup než právě daňová kontrola proto nebyl namístě. Samotný počet prováděných daňových kontrol je dán podezřením žalovaného, že se žalobce účastnil daňového podvodu. Nelze považovat za nepřiměřený takový postup žalovaného, kdy daňové kontrole podrobil všechna zdaňovací období, ve kterých byl podle jeho podezření daňový podvod páčán. Postup žalovaného je v souladu i se zásadou hospodárnosti, paralelní provádění vícero kontrol umožňuje provádět úkony společně pro všechny tyto kontroly (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Pokud by žalovaný daňové kontroly u dalších zdaňovacích období, jichž se podezření žalovaného rovněž týkalo, prováděl postupně, musel by v každé další daňové kontrole provádět úkony provedené již dříve znovu, čímž by nevhodně zatěžoval sám sebe i žalobce. Žalobce namítá i (nepřiměřenou) délku trvání prováděných daňových kontrol, žalovaný ale dosavadní délku trvání daňových kontrol považuje za přiměřenou vzhledem k rozsáhlosti podkladů, které musel opatřit. Odkazy žalobce na judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu jsou podle názoru žalovaného nepřipadné, protože tato judikatura se jednak týká nároku na odpočet daně, který byl uplatněn po právu, což ovšem žalovaný v rámci prováděných daňových kontrol důvodně zpochybňuje, jednak řeší náhradu za neprávem zadržovaný nadměrný odpočet, nikoli samotnou délku daňové kontroly. Postup žalovaného obстоjí i v testu proporcionality, neboť napadené daňové kontroly nejsou svévolné ani šikanózní, když pro jejich zahájení i provádění má žalovaný dobrý důvod. Svévolnou bude jen taková daňová kontrola, pro jejíž

zahájení a provedení nemá správce daně jiný důvod, než pouze ten, že mu její provedení umožňuje zákon, resp. kdy sám správce daně nebude vědět, proč jí vlastně provádí. Za šikanózní by pak žalovaný pokládal jen takovou daňovou kontrolu, kterou správce daně sleduje poškodit neoprávněně daňový subjekt. Žalovaný si počíná správně, když v kontrolách pokračuje, tím jen plní svou povinnost danou důvodem jeho vlastní existence - zabezpečení správného zjištění a stanovení daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Ani zásadu rovnosti žalovaný neporušil. Ve vztahu k včasnosti vrácení nadměrného odpočtu lze o diskriminaci hovořit jen tam, kde byl nárok na odpočet daně uplatněn po právu. V dané věci však byla oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalovaným důvodně zpochybněna. Ke statistickým údajům, které žalobci poskytl Generální finanční ředitelství, se nemůže žalovaný vyjádřit, neboť jimi nedisponuje. Souhlasí s žalobcem, že provádění tolika daňových kontrol, kolik jich je prováděno ve věci žalobce, je neobvyklé. Neobvyklý je však i rozsah daňového podvodu, jehož se podle podezření žalovaného žalobce účastnil (k tomu viz poslední dvě strany výsledku kontrolního zjištění, který je součástí protokolu ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 - položka č. 281 spisu). S tvrzením žalobce, že mu zadržováním nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty vzniká újma, žalovaný nepolemizuje. Újma, která žalobci vzniká, je ale po právu a žalobce je povinen ji strpět, neboť žalovaný provádí daňové kontroly po právu. Žalovaný nepolemizuje ani s tvrzením žalobce, že existuje legitimní očekávání stran včasného vyplacení nadměrného odpočtu. Nárok na vyplacení nadměrného odpočtu však vznikne jen tam, kde byl nárok na odpočet daně uplatněn po právu, o čemž žalovaný v projednávané věci pochybuje. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014 na věc žalobce nedopadá, soud v něm totiž nezpochybnil oprávnění správce daně provádět daňovou kontrolu před vyměřením daně, ale poukázal na to, že pokud byl daňovému subjektu po právu uplatněný nadměrný odpočet správcem daně zadržován po nepřiměřenou dobu, má se za to daňovému subjektu dostat náhrady. To ovšem předpokládá, že daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnil po právu, což ale žalovaný ve věci žalobce důvodně zpochybnil. Žalovanému ani nezbylo nic jiného, než postupně zahajovat další daňové kontroly za zdaňovací období, ve kterých žalobce uplatnil nadměrný odpočet, neboť pochybuje-li žalovaný důvodně o tom, že žalobce nárok na odpočet uplatnil po právu, nesmí bez dalšího přistoupit ke stanovení daně a nadměrný odpočet vyplatit.

Podle žalovaného byly daňové kontroly zahájeny po právu a po právu jsou také prováděny, proto nemohou být nezákonným zásahem. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Replika žalobce ze dne 4.3.2015.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného namítal, že z vyjádření žalovaného vyplývá, že žalovaný zahájil daňové kontroly, aniž by zohledňoval jejich přiměřenost a újmu, která v jejich důsledku může vzniknout, neboť a priori předpokládal, že žalobce neuplatnil odpočty na DPH po právu; obsah vyjádření žalovaného tak potvrzuje nezákonnost daňových kontrol. Žalovaný již od počátku presumuje vinu žalobce, a v souladu s tím vůči žalobci postupuje. Na několika místech svého vyjádření vylučuje existenci nezákonného postupu tvrzením o neoprávněnosti uplatnění odpočtů na DPH ze strany žalobce. Oprávněnost odpočtů na DPH a s tím související zapojení žalobce do domnělého daňového úniku je přitom předmětem daňových kontrol, o jejichž výsledcích nebylo doposud pravomocně rozhodnuto. Postoj žalovaného žalobce demonstroval citacemi z vyjádření žalovaného: „... *Ve vztahu k včasnosti vrácení nadměrného odpočtu lze o diskriminaci hovořit jen tam, kde byl nárok na odpočet daně uplatněn po právu. V projednávané věci však byla oprávněnost uplatnění nároku na*

odpočet daně žalovaným důvodně zpochybněna.“ „Odkazy žalobce na judikaturu soudního dvora a Nejvyššího správního soudu jsou podle názoru žalovaného nepřipadné, protože ta se jednak týká nároku na odpočet daně, který byl uplatněn po právu, což ovšem žalovaný v rámci prováděných kontrol důvodně zpochybňuje (...).“ „Žalovaný souhlasí s žalobcem, že provádění tolika daňových kontrol, kolik jich je prováděno ve věci žalobce, je neobvyklé. Neobvyklý je však i rozsah daňového podvodu, jehož se podle podezření žalovaného žalobce účastnil.“ „Žalovaný nepolemizuje s tvrzením žalobce, že existuje legitimní očekávání stran včasného vyplacení nadměrného odpočtu. Nárok na vyplacení nadměrného odpočtu však vznikne jen tam, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn po právu, o čemž žalovaný v projednávané věci pochybuje.“ Uvedená vyjádření žalovaného prokazují podle žalobce nezákonnost daňových kontrol. Žalovaný zahájil daňové kontroly v nestandardním rozsahu, neboť dopředu předpokládal, že jejich výsledkem bude závěr o neoprávněnosti uplatněných odpočtů na DPH. Postup, kdy si žalovaný nejdříve stanovil výsledek dokazování (v podstatě provedl hodnocení dokazování), a teprve poté začal vyhledávat podklady, které by předem stanovený výsledek dokazování měly prokázat, je v rozporu s elementárními principy dokazování a je zcela svévolný. Je nepřipustný také proto, že omezuje rozsah procesních práv žalobce s ohledem na předpokládaný výsledek daňové kontroly. Žalovaný ve vyjádření dovozuje, že se principy hospodárnosti, přiměřenosti a zákazu diskriminace vztahují pouze na daňové subjekty, které uplatnily nárok na odpočet po právu. Takovýto závěr je v rozporu se základními zásadami správy daní vyjádřenými především v § 6 daňového řádu, podle kterého mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva. Výsledek daňových kontrol tedy nemůže v žádném případě zpětně legitimizovat nezákonný postup správce daně. Vyjádření žalovaného prokazuje podjatost, s níž přistupuje k výkonu předmětných daňových kontrol, což samo o sobě způsobuje jejich nezákonnost. Pokud již dopředu předpokládá určitý výsledek, vylučuje tím, aby byly vytvořeny podmínky pro objektivní zjištění skutkového stavu, což může být v rozporu s ústavně zaručenými právy, především právem na spravedlivý proces a v tomto případě i právem vlastnit majetek dle čl. 11 LZPS, jak dokládají i slova Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15.5.2001, sp.zn. IV. ÚS 402/99, uvedl, že *„Postupují-li správní orgány nebo soudy způsobem, který nemůže vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu, dochází k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu. V konečném důsledku může takový postup vyvolat i zásah do práva chráněného v čl. 11 Listiny.“* Samotná podjatost, s níž se žalovaný vyjadřuje k podané žalobě a se kterou *a priori* přistupuje k provádění daňových kontrol, nasvědčuje nezákonnosti daňových kontrol. Žalobce jako jeden z hlavních důvodů prokazujících nezákonnost daňových kontrol uváděl v žalobě jejich nedostatečné zdůvodnění. Žalovaný ve vyjádření k žalobě neuvádí žádné okolnosti, které by rozsah a způsob provádění daňových kontrol ospravedlnily, naopak tvrdí, že takové okolnosti nejsou pro posouzení zákonnosti daňových kontrol rozhodné. Konkrétně uvádí, že *„nemá zákonnou povinnost daňovému subjektu sdělit důvody, které jej k zahájení daňové kontroly vedly,“* s tím, že podle něj ústavní konformitu takového přístupu potvrdil Ústavní soud ve stanovisku ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11, na které odkazoval žalobce. Žalovaný dále tvrdí, *„měl k zahájení daňových kontrol dobrý důvod, byť jej žalobci při zahájení daňových kontrol nesdělil. Žalovaný totiž krátce před zahájením prvních daňových kontrol (přede dnem 18.2.2014) získal informace nasvědčující tomu, že se žalobce a společnost OSDK a.s. (...) účastní daňového podvodu. Obsah, povahu jakož ani zdroj těchto informací však nesmí žalovaný prozradit, a to ani žalobci ani soudu v tomto řízení.“* Absence dostatečného zdůvodnění zahájení extenzivních daňových kontrol je ale dle ustálené judikatury Ústavního soudu v rozporu s ústavně garantovaným právem jednotlivce na to, aby vůči němu stát postupoval jen v případech, v mezích a způsobem stanovených zákonem (čl. 2 odst. 2 LZPS). To potvrzuje již citovaný nálezy Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl.

ÚS-st. 33/11, když uvádí, 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*“. Povinnost žalovaného odůvodnit rozsah přijatých kontrolních opatření s ohledem na dodržení principu proporcionality vyplývá i z další judikatury Ústavního soudu. Ústavní soud například v nálezu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07 konstatoval, že daňová kontrola představuje zákonem aprobované omezení osobní sféry jednotlivce a stanovil požadavky, které takové omezení musí splňovat: „*Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl.*“ ... „*V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku*“. Požadavky vyplývající z principu proporcionality přitom mají dle nálezu Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11 své vyjádření i v daňovém řádu, konkrétně v § 5 daňového řádu.

Žalobce upozornil na to, že žalovaný ostatně sám uznal nezvyklost svého počínání (viz výše „*žalovaný souhlasí s žalobcem, že provádění tolika daňových kontrol, kolik jich je prováděno ve věci žalobce, je neobvyklé*“) a uznal i to, že jím zahájená kontrolní opatření nebyla žalobci odůvodněna. Dokonce tvrdí, že se své počínání odůvodnit nechystá, a to ani soudu. Uvedené svědčí o svévoli žalovaného. **Skutečnost, že žalovaný může zahájit např. i namátkové daňové kontroly, ještě sama o sobě neznámá, že tak může činit v jakémkoliv rozsahu a bez jakéhokoliv odůvodnění, neboť vždy musí postupovat přiměřeně dané situaci. Postup žalovaného ale prokazuje, že neusiloval o zdůvodnění (tj. legitimizaci) extenzivního rozsahu daňových kontrol, čímž porušil ustanovení § 5 daňového řádu a čl. 2 odst. 2 LZPS. Absenci dostatečných důvodů pro zahájení extenzivních daňových kontrol přitom nelze zpětně zhojit,** judikatura vyžaduje, aby zahájení daňové kontroly mělo předem seznatelný důvod, který legitimizuje zásah do práv žalobce, který každá daňová kontrola představuje (viz nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07: „*(...) je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení*“. Pokud tak žalovaný při zahájení daňové kontroly neučiní, nelze takovou daňovou kontrolu považovat za zákonnou, není totiž možné, aby zpětně legitimizoval své jednání na základě skutečností zjištěných až v průběhu daňové kontroly a navíc ve chvíli, kdy žalobci zahájením daňových kontrol vznikla újma. **Skutečnosti ospravedlňující takto extenzivní daňové kontroly musely existovat již v době**

jejich zahájení a je tak nerozhodné, co žalovaný uvedl ve výzvě, na níž odkazuje.

Za nezákonný lze podle žalobce označit i postup žalovaného spočívající v odmítnutí seznámit žalobce i soud s důvody, které vedly k zahájení daňových kontrol. Ze shora citované judikatury vyplývá povinnost správních soudů poskytovat soudní ochranu před nepřiměřenými zásahy ve formě daňových kontrol. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 21.4.2009, sp.zn. II. ÚS 703/06, *„je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů 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. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu“*. Pro posouzení zákonnosti daňových kontrol je rozhodné mimo jiné určit, zda v době jejich zahájení existovaly dostatečné důvody, které by jejich provádění ospravedlňovaly. Je proto nutné, aby soud znal všechny skutečnosti, které vedly žalovaného k zahájení předmětných daňových kontrol. Žalobce apeloval na soud, aby si od žalovaného vyžádal všechny chybějící podklady, které měly ospravedlňovat zahájení daňových kontrol, poukázal na ust. § 45 s.ř.s., dle něhož správní orgán označí části spisu obsahující utajované nebo chráněné informace, které předseda senátu vyloučí z nahlížení. Podle žalobce musí být žalovaný schopen pod rizikem neunesení důkazního břemene tyto skutečnosti soudu doložit.

Žalobce dále vyjádřil své obavy ze skutečné motivace žalovaného a vyslovil **podezření o možnosti, že žalovaný až zpětně v rámci daňových kontrol vyhledával důvody pro legitimizaci svého jednání, což** může indikovat, že se žalobce stal obětí současné situace, kdy je na správce daně vyvíjen enormní tlak na zvýšení výběru daní a boj s daňovými úniky za užití všech dostupných prostředků. Vyjádření žalovaného podle žalobce nevylučuje závěr, že žalovaný informace legitimující zahájení daňových kontrol nezískal ani v průběhu daňových kontrol.

Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného o tom, že pro posouzení předmětu žaloby není relevantní věcná správnost dosavadních kontrolních zjištění. Podle žalobce je tomu naopak, právě **absence konkrétních skutečností indikujících zapojení žalobce do daňového podvodu na DPH a s tím související nepodloženost kontrolních zjištění svědčí o nepřiměřenosti předmětných daňových kontrol.** Ústavní soud v nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uvedl: *„...každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení, a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity“*. Žalobce nezpochybňuje oprávněnost provádění daňových kontrol před vyměřením jako takových, ale nepřiměřenost rozsahu a způsobu provádění takových kontrol mimo jiné ve vztahu k neurčitosti, s jakou žalovaný správní orgán formuloval podezření o neoprávněnosti žalobcem uplatněných odpočtů na DPH.

Žalovaný tvrdí, že měl již od počátku dostatečné důvody pro zahájení takto extenzivních daňových kontrol, neměl je ale podložené natolik, aby je mohl buď formulovat daňovému subjektu, nebo zahájit postup k odstranění pochybností. Vyjádření žalovaného je rozporné. Buď měl žalovaný dostatek důvodů pro zahájení daňových kontrol v takto extenzivním rozsahu, pak by tyto důvody sdělil daňovému subjektu a nyní i soudu, nebo neměl dostatek důkazů na to, aby svá podezření formuloval žalobci a v takovém případě takto

extensivní kontrolní opatření nebyla na místě. Později ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14 žalovaný uváděl jen skutečnosti týkající se podezření na daňový únik jiných daňových subjektů a zcela nedostatečně odůvodnil podezření, že žalobce byl do tohoto domnělého daňového úniku zapojen (tj. že věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu). **Pokračování v daňových kontrolách tedy bylo zcela neadekvátní podezření, které žalovaný mohl mít ve vztahu k zapojení žalobce do údajného daňového podvodu.** Ke stejnému závěru lze podle žalobce dospět i na základě obsahu správního spisu, resp. Protokolu o ústním jednání ze dne 7.1.2015 obsahujícího výsledky kontrolních zjištění („výsledek kontrolních zjištění“), neboť většina důkazů se týkala daňových subjektů, se kterými není žalobce v žádném vztahu a do té doby tyto subjekty ani neznal. Skutečností týkajícím se žalobce je ve výsledku kontrolních zjištění věnováno minimum prostoru, navíc jsou uváděné informace zcela nepodložené. Zde žalobce bez dalšího odkázal na svá vyjádření ze dne 24.11.2014, 31.1.2015 a 23.2.2015. Shrnuje, že ačkoliv **by měl být žalovaný schopen v každém okamžiku prokázat adekvátnost** zahájení daňových kontrol, po celou dobu daňových kontrol neformuloval žádné konkrétní a podložené podezření o zapojení daňového subjektu do domnělého daňového podvodu na DPH.

Žalobce odmítá, že žalovaný nemohl použít mírnějších prostředků, jelikož již od počátku věděl, že bude provádět rozsáhlé dokazování. **Žalovaný mírnější prostředky k dispozici měl,** mohl zahájit daňové kontroly pouze za typová období a za ostatní vyměřit daňovou povinnost a teprve následně je případně prověřit. Tímto postupem mohl provést rozsáhlé dokazování a nedošlo by k porušení principu proporcionality a ke vzniku újmy na právech žalobce. Ve vztahu k dalším prověřovaným subjektům, které navíc byly v dodavatelském řetězci blíže údajnému daňovému úniku (vyjma společnosti OSDK), ostatně žalovaný, resp. příslušní správci daně, postupovali mnohem mírněji a u **daňových subjektů, kteří se dle závěrů žalovaného přímo podíleli na daňovém úniku nebo kteří byli v přímém odběratelském vztahu vůči subjektům, kteří se měli dopouštět daňových úniků, byly zpravidla zahájeny pouze postupy k odstranění pochybností za jedno zdaňovací období, v ojedinělých případech daňová kontrola za jedno zdaňovací období.**

Vyjádření žalovaného podle žalobce potvrzuje, že při zahájení a provádění daňových kontrol nezohlednil újmu, která tím může žalobci vzniknout, resp. že neposuzoval přiměřenost daňových kontrol ve vztahu k této újmě. K námitce újmy vznikající v důsledku zadržování nadměrných odpočtů na DPH žalovaný uvedl, že *„újma vzniklá žalobci je po právu a že je žalobce povinen ji strpět, neboť žalovaný provádí daňové kontroly po právu“*; doplnil, že *„nepolemizuje s tvrzením žalobce, že existuje legitimní očekávání stran včasného vyplacení nadměrného odpočtu. Nárok na vyplacení nadměrného odpočtu však vznikne jen tam, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn po právu, o čemž žalovaný v projednávané věci pochybuje“*. Žalovaný tedy dovozuje, že nevyplacení nadměrného odpočtu na DPH může způsobit újmu, pouze pokud je nadměrný odpočet uplatněn po právu. O tom, zda žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet po právu, ale nebylo doposud pravomocně rozhodnuto, nadto Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25.9.2014, č.j. 7Aps 3/2013 potvrdil, že nepřiměřeným zadržováním nadměrných odpočtů v důsledku provádění daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností vzniká daňovým subjektům újma, kterou je nutné kompenzovat. S ohledem na to, že výsledek daňových kontrol nelze dopředu předvídat a že zadržování nadměrných odpočtů způsobuje újmu, měl žalovaný zohlednit riziko vzniku újmy spojené se zadržováním několika milionových nadměrných odpočtů. To, že tak žalovaný neučinil, je další indikací nezákonnosti jím prováděných daňových kontrol. O tom, že žalovaný vůbec neposuzoval riziko vzniku újmy, svědčí i jeho tvrzení, že *„podrobil daňové*

kontrole přednostně ta zdaňovací období, za které by jinak musel žalobci nadměrný odpočet vyplatit“. Tedy místo toho, aby vážil přiměřenost daňových kontrol vůči újmě, která v jejich důsledku může vzniknout, prioritně zasáhl do těch zdaňovacích období, u kterých bylo riziko vzniku újmy největší. Tento postup odporuje principu přiměřenosti a legality výkonu státní správy, ale naznačuje i motivaci žalovaného postihnout ten jediný daňový subjekt, u kterého je možnost dodatečně vybrat určité finanční prostředky.

Nezákonnosti postupu žalovaného nasvědčuje podle žalobci i to, že obsah správního spisu předloženého soudu vykazuje nesrovnalosti oproti správnímu spisu, do kterého bylo nahlíženo v rámci daňové kontroly (všechny dokumenty, vyjma protokolů o zahájení daňových kontrol, byly zaslány na soud v kopii, dokumenty z vyhledávací části spisu chybí téměř úplně, některé dokumenty neobsahují všechny avizované přílohy, některé dokumenty jsou označeny pod jiným číslem jednacím, ani v jednom ze spisů není obsažena informace o podnětu, který vedl k zahájení daňových kontrol). Žalobce namítl, že proto má ztíženou možnost vyjádřit se ke skutečnostem, které jsou mu přičítány k tíži a účinně formulovat argumenty na svou obranu. Po obsahové stránce správní spis potvrzuje, že žalovaný nebyl schopen formulovat žádná dostatečně konkrétní a prokázaná tvrzení o neoprávněnosti žalobcem uplatněných odpočtů na DPH, většina dokumentů se týká subjektů, které žalobce před zahájením daňových kontrol vůbec neznal a se kterými není v žádném vztahu. Obsahem spisu není žádný dokument, který by prokazoval zapojení žalobce do údajného daňového podvodu. To prokazuje, že provádění daňových kontrol vůči žalobci v takovém rozsahu a takovýmto způsobem je zcela nepřiměřené podezření, které žalovaný může vůči žalobci mít.

Nejenom z vyjádření žalovaného, ale i z výsledku kontrolních zjištění vyplývá podle žalobce předpojatost žalovaného ve vztahu k hodnocení oprávněnosti žalobcem uplatněných odpočtů na DPH. Ve výsledku kontrolních zjištění žalovaný selektivně zdůrazňuje některé skutečnosti svědčící v neprospěch žalobce (např. spolupráce mezi žalobcem a společností OSDK) a některé skutečnosti zde několikrát opakuje, aniž by je jakkoliv prokázal či zařadil do kontextu. Některé části výsledku kontrolních zjištění lze podle žalobce označit za manipulativní (např. když dovozuje zapojení žalobce do daňového podvodu na základě nesrovnalostí týkajících se daňových subjektů, se kterými žalobce není v žádném vztahu). Z průběhu daňových kontrol vyplývá porušování procesních práv žalobce. Žalovaný zcela ignoruje vyjádření žalobce k průběhu a výsledkům daňových kontrol, čímž porušuje právo žalobce vyjádřit se k jednotlivým skutečnostem zjištěným v rámci daňové kontroly dle ustanovení § 88 daňového řádu. Ačkoliv se žalobce opakovaně vyjadřoval k předmětu daňových kontrol (např. vyjádření ze dne 24.11.2014, 31.1.2015 a 23.2.2015), poukazoval na pochybení žalovaného (např. upozornění žalobce na nezohlednění vznikající újmy ze dne 3.7.2014 a 25.7.2014, stížnost na nedostatky v obsahu správního spisu), žalovaný na tyto podněty nereagoval a ani nezahrnul do výsledku kontrolního zjištění. Ze všech žalobcem navržených důkazů (celkově přibližně 50ti) se ve výsledku kontrolních zjištění zabývá pouze jedním z nich, nadto okrajově. Neurčitost, s níž popisuje domnělý daňový podvod a zapojení žalobce do něj, brání žalobci se k těmto skutečnostem efektivně vyjádřit, čímž opět dochází k porušení ustanovení § 88 daňového řádu. Pokud žalovaný ani v obecné rovině neuvedl, jakým způsobem docházelo k daňovým únikům a jakým způsobem byl do nich žalobce zapojen, žalobce může jen těžko formulovat jakákoliv konkrétní vyjádření. Nadto žalovaný opakovaně žalobci neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření a nevyhověl jeho žádosti o prodloužení, čímž mu znemožnil se v plném rozsahu vyjádřit k předmětu daňových kontrol.

Žalobce poukázal i na porušování pravidel dokazování. Žalovaný ve výsledku kontrolních zjištění neunesl důkazní břemeno ve vztahu k žádné ze čtyř kumulativních

podmínek Axel Kittel testu, na základě kterého je možné dovozovat odpovědnost daňového subjektu za daňové úniky na DPH, ke kterým údajně došlo v dodavatelském řetězci. Žalovaný nejenže ve vztahu k tomuto testu neunesl důkazní břemeno, ale své závěry založil na zcela nepodložených skutečnostech a s odkazem na požadavky, které neodpovídají ustálené judikatuře Soudního dvora Evropské Unie a s ní související rozhodovací praxi správních soudů a Nejvyššího správního soudu. Nerespektoval rozložení důkazního břemene, dle něhož je žalobce povinen prokázat pouze ty skutečnosti, které sám tvrdí. K tomuto se přitom vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 26.10.2007, č.j. 8Afs 112/2006, když konstatoval, že *„důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, [a] že správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí“*. V rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu žalovaný požadoval po žalobci a přičítal mu k tíži to, že neprokázal existenci tzv. negativních skutečností, tj. že nevěděl a nemohl vědět o domnělém daňovém úniku. Nejvyšší správní soud k této otázce ve svém rozhodnutí ze dne 8.11.2007, č.j. 5Afs 172/2006-115, přitom uvádí, že *„důkazní břemeno stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí“*.

Doplňující vysvětlení žalobce ze dne 4.3.2015

V doplňujícím vysvětlení k podané žalobě žalobce především uvedl, že je na trhu od roku 2009, od roku 2010 započal s obchodováním s drahými kovy (zlato, stříbro, platina, investiční zlato a stříbro). Jeho základní kapitál byl v roce 2013 navýšen na 50 mil. Kč, tržby žalobce za rok 2013 činily cca 5,1 mld. Kč. Koncem roku 2014 žalobce zamýšlel postavit vlastní rafinérii, zajímal se i o koupi zlatého naleziště. Významným dodavatelem žalobce byla společnost OSDK. Díky dlouhodobě zadrženým nadměrným odpočtům žalobce musel v 11 měsíci roku 2014 fakticky ukončit svoji podnikatelskou činnost. Výše nevyplacených nadměrných odpočtů činí v současnosti 176 mil. Kč. Po celou dobu své činnosti byl jak žalobce, tak i jeho obchodní partner, společnost OSDK, intenzivně kontrolován správcem daně (tehdy příslušným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha - Jižní Město), který nikdy neshledal závažnější pochybení. Dne 18.2.2014 ale žalovaný zahájil daňové kontroly za tři roky zpětně, následně pokračoval v zahajování dalších daňových kontrol. K dnešnímu dni je otevřeno 43 daňových kontrol na DPH, 8 z nich bylo zahájeno před vyměřením daně, a 2 kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 (tyto byly ukončeny v únoru 2015 bez závažnějšího nálezu). Některá zdaňovací období jsou tak již fakticky kontrolována podruhé. Žalobce spatřuje nezákonný zásah v rozsahu, intenzitě a délce daňových kontrol. Ze samotných informací správce daně vyplývá, že takto „masová“ kontrolní akce je výjimečná. Teprve ve výzvě ze dne 30.9.2014 žalovaný vyjádřil podezření, že žalobce je zapojen do karuselového podvodu. Ač žalovaný uvádí, že důkladným způsobem prošetřuje nárok žalobce na nadměrný odpočet, ze spisu je zřejmé, že tomu tak není. Spis správce daně je sice objemný, jsou v něm ale obsaženy převážně informace týkající se obchodních partnerů společnosti OSDK či jiných společností, které se žalobce netýkají. Žalobce se strukturou svých obchodních partnerů nikdy netajil, žalovanému byla známa dávno před vlastním zahájením daňových kontrol, ač ve vyjádření k žalobě uvádí, že *„krátce před zahájením prvních daňových kontrol“* získal informace o zapojení žalobce do daňových podvodů. V rámci daňového řízení žalovaný žalobci tvrdil, že jeho pochybnosti spočívají v množství obchodované komodity (údaje o celosvětové produkci zlata získal

žalovaný na wikipedii) a v obchodované komoditě jako takové (tuto pochybnost získal žalovaný na základě znaleckého posudku, který vyhotovila znalkyně, která s drahými kovy jako s komoditou nikdy neobchodovala, a která celý svůj profesní život pracuje jako zlatnice). S ohledem na nedávný článek v Hospodářských novinách, kde se náměstkyně Ministra financí pí. H. vyjádřila v tom smyslu, že v lednu 2014 došlo z pokynu MF k masivnímu zadržování nadměrných odpočtů, je daňový subjekt toho názoru, že pravým smyslem zahájení daňových kontrol v jeho případě bylo samotné zadržení nadměrného odpočtu. Daňový spis, předložený soudu je podle žalobce neúplný. Absentuje v něm kromě vyhledávací (neveřejné části) i celá část, která byla z neveřejné části přeražena do části veřejné (cca 5 pořadačů listin), některé listiny mají jiné číslo jednací, než které mají v soupisu písemností, který byl správcem daně vydán žalobci. U velké části písemností chybí přílohy. Celý spis je až na zahájení daňových kontrol v kopii, neobsahuje doručky a výpisy z datových schránek či z ADISu (dokument o přidělení č.j. konkrétní listině). Žalobce dále uvedl, že si veškerý svůj provozní kapitál půjčil od soukromých investorů na vysoký úrok. V roce 2010 byl objem těchto půjček 72 mil. Kč, v roce 2013 již 230 mil. Kč. Obchodoval se slitinami, které obsahovaly různé množství drahých kovů (zlato, stříbro, platina), slitinu nakupoval od tuzemských dodavatelů. Protože se v Čechách nenachází žádná rafinérie, slitky prodával za účelem jejich dalšího zpracování (rafinace) do zahraničních rafinérií a od nich pak nakupoval investiční kovy, zejména zlato. Díky svému obchodnímu modelu a systému DPH žalobci stále vznikaly nadměrné odpočty - při nákupu zboží žalobce zaplatil svému dodavateli cenu slitků plus DPH, a protože toto zboží dále neprodával žádnému českému odběrateli, ale zahraniční rafinérii, vznikl mu podáním daňového přiznání nadměrný odpočet. V době od úhrady DPH svému dodavateli do jejího vrácení ve formě nadměrného odpočtu, nemohl s těmito (od investorů vypůjčenými) finančními prostředky disponovat. Podstata systému obchodování daňového subjektu spočívala v rychlém (několikrát týdně) nákupu slitků tak, aby při denně se měnícím kurzu drahých kovů bylo dosaženo marže, která by byla schopna pokrýt náklady a vytvořit zisk. Vysoký objem tržeb byl dosažen samotným principem obchodování, kdy se s relativně nízkou částkou provozního kapitálu (sníženou o tři měsíční vratky nadměrného odpočtu, které měl daňový subjekt jako měsíční plátce vázány u státu) pracuje v krátkých (několikadenních) úsecích při relativně nízké marži. Slitky s obsahem drahého kovu tak sloužily jako určitá forma investičního nástroje, nikoliv jako výrobní produkt (zjednodušeně řečeno). Žalovaný staví svoji argumentaci o zapojení daňového subjektu do řetězového podvodu na spolupráci s OSDK (domnívá se, že obě společnosti tvořily de facto koncern), na existenci řetězce firem, na skutečnosti, že některé firmy v řetězci neodvedly DPH a dále na tom, že obchodovaná komodita neměla obchodní uplatnění. Žalobce je společností každoročně auditovanou, transparentně sídlí ve stejné budově jako jeho dodavatel (OSDK), všechny svoje platby prováděl bezhotovostně, slitky nakupoval vždy s analýzou jejich složení, disponuje zabezpečením pro obchodování s drahými kovy i potřebnými znalostmi procesů. Mnoho úsilí investoval do hledání obchodních partnerů, snaze o rozšíření svého portfolia a vybudování rafinérie. Je tak říkájíc „první na ráně“, neboť je ten, komu stát nadměrné odpočty (tedy již jednou zaplacené DPH) vrací, proto by bylo velmi rizikové, kdyby se na nějakých podvodech spolupodílel.

Duplika žalovaného ze dne 2.4.2015

Žalovaný v dalším svém vyjádření uvedl, že to, zda byl daňový podvod spáchán a zda se jej žalobce účastnil, ukáže výsledek probíhajících daňových kontrol, resp. pravomocně až výsledek nalézacích řízení. V rámci daňových kontrol žalovaný nečiní nic jiného, než že prověřuje své prvotní podezření, v němž je v průběhu těchto kontrol utvrzován, tj. neporušuje princip presumpce nevinny. Žalovaný neměl a nemá povinnost žalobci sdělovat důvody

zahájení daňových kontrol. Nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, na základě kterého žalobce tvrdí opak a na který ve své replice několikrát odkazuje, byl překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS - st. 33/11 ze dne 8.11.2011 a ve smyslu tohoto rozhodnutí Ústavního soudu platí, že provedení daňové kontroly nebrání ani absence podezření správce daně o tom, že kontrolovaný daňový subjekt nesplnil své daňové povinnosti. Uvedený závěr, a to konkrétně i ve vztahu k daňové kontrole prováděné před vyměřením daně, podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek č.j. 1Afs 107/2014-31 ze dne 10.9.2014 a rozsudek č.j. 4Afs 57/2014-30 ze dne 20.8.2014). Žalovaný tedy nepochybil, když žalobci nesdělil důvod zahájení žalobou napadených daňových kontrol. Žalovaný nicméně přehodnotil své původní stanovisko a soudu informace, na jejichž základě pojal podezření o účasti žalobce na daňovém podvodu, předkládá jako položku č. D1 až D4 doplnění spisu. Žádá soud, aby s těmito písemnostmi nakládal jako s písemnostmi zařazenými do neveřejné (vyhledávací) části daňového spisu, a aby do nich neumožnil žalobci nahlédnout.

Podle žalovaného obsah správního spisu, zejména výzva ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14 (položka č. 51 spisu) a výsledek kontrolního zjištění, jak je uveden v protokolu ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 (položka č. 281 spisu) vyvrací tvrzení žalobce o tom, že kontrolní zjištění nesvědčí o účasti žalobce na daňovém podvodu. Daňové kontroly nejsou zatím ukončeny, takže ani není ukončen proces dokazování, výsledek těchto kontrol, bude-li v neprospěch žalobce, bude vtělen do rozhodnutí o dani, jejichž věcnou správnost bude moci žalobce napadat v daňovém řízení odvoláním a posléze i žalobou ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s. Předmětem projednávané věci je pouze to, zda žalovaný mohl žalobou napadené daňové kontroly zahájit a zda v nich může pokračovat, přičemž žalovaný je toho názoru, že daňové kontroly zahájit a provádět musel, jinak by se zpronevěřil svému poslání. Nebyl-li nárok na odpočet uplatněn po právu, pak daňovému subjektu nenáleží, protože jeho nevyplacení mu nemůže způsobit právní újmu. Oprávněnost uplatnění nároků na odpočet je předmětem probíhajících daňových kontrol, do doby ukončení kontrol žalovaný nemůže rozhodnout o tom, zda odpočty DPH přizná a následně je vyplatí či nikoli. Právě v tomto smyslu vyznívá rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014, který počítá s úrokem „z daňového odpočtu“ jen v případě takového odpočtu, resp. jeho části, který byl daňovému subjektu (po právu) správcem daně přiznán; rozsudek přímo potvrzuje pravomoc správce daně prověřit oprávněnost daňovým subjektem uplatněného odpočtu před tím, než o něm správce daně rozhodne.

Žalovaný dále uvedl, že skutečně soudu předložil pouze kopie listin (mimo protokolů o zahájení žalobou napadených daňových kontrol). Důvodem byla především úspora času, žalovaný pro komfort žalobce celý spis převedl do elektronické formy, takže jej stačilo jen vytisknout. Žalovaný soudu pro jeho případnou kontrolu předkládá kopie disků DVD a CD, které byly žalobci předány v rámci ústního jednání dne 30.1.2015 (protokol č.j. 24736/15 - položka č. D5 doplnění spisu) a dne 10.3.2015 (protokol č.j. 58901/15 - položka č. D6 doplnění spisu). Podstatnou část předloženého spisu navíc tvoří listiny vyhotovené v elektronické podobě, žalovaný nemá pravomoc provést jejich autorizovanou konverzi, takže soudu mohl předložit jen jejich prosté kopie. Většina písemností, které byly původně vedeny ve vyhledávací části spisu, byla již dříve přeřazena do veřejné části spisu (jedná se o položky č. 60b/ až 154, č. 163 až 185a, č. 197 až 269 spisu), o čemž byl sepsán úřední záznam ze dne 17.12.2014, č.j. 263278/14 (položka č. D23 doplnění spisu), a jako součást spisu byly již soudu předloženy. Jedinou výjimkou jsou čtyři písemnosti, které i nadále zůstávají součástí vyhledávací části spisu a které žalovaný nedopatřením opomněl soudu předložit. Činí tak nyní (viz pol. D7 až D11 doplnění spisu). Co se týká vytýkaných nedostatků stran avizovaných

příloh a čísel jednacích, pak se k nim žalovaný nemůže pro nekonkrétnost žalobcových tvrzení vyjádřit.

K části repliky, kde žalobce žalovanému vytýká, že nereagoval na některá jeho podání, žalovaný uvádí následující. Na vyjádření žalobce ze dne 24.11.2014 (žalovaným evidováno pod č.j. 245748/14 - položka č. 192a spisu) reagoval žalovaný ve výsledku kontrolního zjištění, který je obsahem protokolu ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 na str. 49 a násl. (položka č. 281 spisu). Vyjádření žalobce ze dne 31.1.2015 (viz položka č. D12 doplnění spisu) a 23.2.2015 (viz položka č. D13 doplnění spisu) jsou vyjádřeními k výsledku kontrolních zjištění, takže na ně bude žalovaný reagovat, nedojde-li k doplnění dokazování, až ve zprávě o daňové kontrole. Podání ze dne 3.7.2014, kterým by žalobce upozorňoval na vznikající újmu, žalovaný neeviduje. Žalovaný neeviduje ani upozornění žalobce ze dne 25.7.2014, nicméně se domnívá, že by jím žalobce mohl mínit své podání ze dne 22.7.2014 (doručené žalovanému dne 25.7.2014), nazvané jako Vyjádření k dotazům správce daně obsaženým v protokolu č.j. 155028/14/4000-17201-100846 a k dosavadnímu průběhu daňové kontroly a evidované pod č.j. 163546/14 (položka č. 38 spisu). Na toto podání žalovaný nereagoval, neboť žalobce v něm uvedl, že jej nemíní jako stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu. Obsahově totožné námitky pak žalobce vznesl v rámci doplnění stížnosti, kterou brojl proti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červen 2014 (jeho podání ze dne 27.8.2014, zaedované pod č.j. 197765 - položka č. 47 spisu), o kterém žalovaný rozhodl dne 18.11.2014 pod č.j. 236262/14/4200-12775-100269 (položka č. 191a spisu). Pokud jde o stížnost na nedostatky v obsahu správního spisu, pak tuto nemůže žalovaný bez bližšího určení identifikovat.

K námitce neposkytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění žalovaný uvedl, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen dne 7.1.2015 (viz protokol č.j. 2787/15 - položka č. 281 spisu). Žalobci byla rozhodnutím č.j. 2808/15/4200-12775-204309 ze dne 7.1.2015 (položka č. 282 spisu) stanovena lhůta k vyjádření do dne 19.1.2015. Žalobce při ústním jednání, jehož předmětem bylo jeho seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, požádal o prodloužení této lhůty o 60 dnů (viz protokol č.j. 2787/15 - položka č. 281 spisu). Této žádosti žalovaný částečně vyhověl a lhůtu prodloužil do dne 31.1.2015 (rozhodnutí č.j. 4830/15/4200-12775-204309 ze dne 9.1.2015 - položka č. 285 spisu). Žalobce požádal o další prodloužení lhůty dne 27.1.2015 do protokolu č.j. 19440/15, a to tak, aby poslední den lhůty připadl na den 20.3.2015 (viz položku č. D14 doplnění spisu). Svým podáním ze dne 29.1.2015, žalovaným evidováno pod č.j. 25386/15 (položka č. D15 doplnění spisu), pak znovu požádal o prodloužení téže lhůty do dne 28.2.2015. Obě žádosti žalovaný zamítl (rozhodnutím č.j. 24701/15/4200-12775-100846 ze dne 29.1.2015 - položka č. D16 doplnění spisu a rozhodnutím č.j. 28379/15/4200-12775-204309 ze dne 3.2.2015 - položka č. D17 doplnění spisu). Žalovaný však přesto umožnil žalobci, aby se i po uplynutí stanovené lhůty k výsledku kontrolního zjištění vyjadřoval. Žalobce se tak doposud k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil následujícími podáními: vyjádřením ze dne 31.1.2015, žalovaným evidovaným pod č.j. 28156/15 (položka č. D12 doplnění spisu), vyjádřením ze dne 23.2.2015, žalovaným evidovaným pod č.j. 45011/15 (položka č. D13 doplnění spisu), vyjádřením ze dne 2.3.2015, žalovaným evidovaným pod č.j. 57531/15 (položka č. D18 doplnění spisu), a vyjádřením ze dne 17.3.2015, žalovaným evidovaným pod č.j. 64912/15 (položka č. D19 doplnění spisu). Vzhledem k tomu, že doba, po kterou se může daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjadřovat, nemůže trvat věčně, upozornil žalovaný žalobce při ústním jednání dne 18.3.2015, jehož předmětem mělo být projednání zprávy o daňové kontrole, že další žalobcova vyjádření k výsledku kontrolního zjištění bude akceptovat jen tehdy, podá-li je žalobce ve lhůtě osmi dnů ode dne sepsání tohoto protokolu

(viz protokol č.j. 63840/15 ze dne 18.3.2015 - položka č. D20 doplnění spisu). Žalobce požádal dne 18.3.2015 o prodloužení této lhůty o dalších osm dnů (viz jeho žádost žalovaným evidovaná pod č.j. 66084/15 - položka č. D21 doplnění spisu). Žalovaný této žádosti zcela vyhověl (rozhodnutí č.j. 70233/15/4200-12775-204309 ze dne 24.3.2015 - položka č. D22 doplnění spisu). Žalobce tak měl možnost vyjadřovat se k výsledku kontrolního zjištění dokonce po delší dobu, než jak původně neúspěšně žádal svými žádostmi ze dne 27.1.2015 a ze dne 29.1.2015 (položky č. D14 a D15 č. doplnění spisu).

Pokud jde zbylé argumenty, žalovaný uvedl, že k těmto se nevyjadřuje, neboť tyto buď směřují do věcné správnosti dosavadních kontrolních zjištění, anebo jsou nekonkrétní.

K doplňujícímu vysvětlení k podané žalobě žalovaný uvedl, že nepřináší nic nového. To platí i o žalobcově tvrzení, že byl v minulosti intenzivně kontrolován předchozím správcem daně - Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. To totiž namítal již ve své stížnosti ze dne 22.4.2014, žalovaným evidované pod č.j. 93084/14 (položka č. 14a spisu), na kterou žalovaný reagoval vyrozuměním ze dne 4.8.2014, č.j. 167360/14 (položka č. 39 spisu). Způsob, jakým žalovaný tuto stížnost vyřídil, shledalo Odvolací finanční ředitelství bezvadným (viz vyrozumění ze dne 30.10.2014, č.j. 28863/14 - položka č. 191 spisu). Pro úplnost žalovaný dodal, že předchozí správce daně u žalovaného provedl dva postupy k odstranění pochybností, a to za zdaňovací období leden 2012 (viz položky č. D24 až D29 doplnění spisu) a únor 2013 (viz položky č. D30 až D39 doplnění spisu). V prvním případě pochybnosti správce daně vyvolalo zvýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění a dodání zboží do jiného členského státu (viz výzva k odstranění pochybností ze dne 21.3.2013, č.j. 67368/12 - položka č. D24 doplnění spisu), ve druhém případě pak pouze zvýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění (viz výzva k odstranění pochybností ze dne 15.4.2013, č.j. 2314589/13 - položka č. D30 doplnění spisu). Tehdy příslušný správce daně nedisponoval informacemi, které žalovaného později vedly k zahájení žalobou napadených daňových kontrol a neprověřoval žalobcem uplatněné nároky na odpočet z toho hlediska, zda je jejich oprávněnost dotčena jeho účastí na daňovém podvodu. V projednávané věci je podstatné, že provedení postupu k odstranění pochybností nebrání následnému provedení daňové kontroly.

Triplika žalobce 1. část, vyjádření k postupu žalovaného stran vedení spisu

V dalším svém podání ze dne 14.5.2015 žalobce uvedl, že s podáním žalovaného ze dne 2.4.2015 („duplika“) nesouhlasí, žalovaný zde uvádí některé nepravdivé skutečnosti týkající se vedení spisu. Žalovaný v duplice uvedl, že „čtyři písemnosti [...] *nedopatřením opomněl soudu předložit*, žalobce je však toho názoru, že se nejedná se o jediné „nedopatření“ žalovaného. Pravděpodobně opět „nedopatřením“ žalovaný soudu opomněl předložit protokol ze dne 2.3.2015, č.j. 51844/15/4200-12775-204309, o nahlížení do spisu, ve kterém žalobce na cca šesti stranách textu prezentoval správci daně nesrovnalosti při vedení spisové evidence a žádal o jejich vysvětlení. Na většinu otázek správce daně reagoval tak, že mu odpověď sdělí dne 10.3.2015. Způsob vedení spisu žalovaným a práce se spisovou evidencí není zcela souladná s daňovým řádem, ale žalobce nebude uvádět další nesrovnalosti zejména při převádění písemností z vyhledávací části do části veřejné (způsob, jakým byl tento převod učiněn, zcela odporuje ustanovení § 65 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobci znemožňuje kontrolu). S ohledem na předmět sporu, jímž je otázka, zda rozsah, intenzita a způsob, jakým žalovaný provádí daňové kontroly, nezakládá nezákonný zásah, se žalobce však musí vyjádřit, ke způsobu, jakým žalovaný nakládá s listinami uvedenými v duplice pod označením D1 až D4. Ve vyjádření k žalobě ze dne 16.2.2015 žalovaný uvádí, že „*žalovaný měl k*

zahájení daňových kontrol dobrý důvod, byť jej žalobci při zahájení daňových kontrol nesdělil“, a že „*obsah, povahu jakož ani zdroj těchto informací však nesmí žalovaný prozradit, a to ani žalobci ani soudu v tomto řízení*“. Žalovaný navíc uvedl, že se takovému kroku (tj. „*k zahájení tolika daňových kontrol*“, které je „*v praxi neobvyklé*“) přistupuje „*jen tehdy, pokud má vážný důvod domnívat se, že daňový subjekt své daňové povinnosti neplní řádně*“. Žalovaný (pro žalobce překvapivě) tedy uvedl, že v době zahájení daňových kontrol disponoval informacemi zásadními pro další průběh daňových kontrol a že na základě těchto informací zaujal apriorní soud, že daňový subjekt neplní své daňové povinnosti řádně (viz např. vyjádření žalovaného „*mimo jiné právě tato výzva jasně dokládá, že důvody, pro které žalovaný daňové kontroly zahájil, [...] byly pádné*“. (Výzva byla jedním z procesních úkonů správce daně v rámci probíhající daňové kontroly, daňové řízení dosud nebylo pravomocně skončeno). Na základě této, pro žalobce nové informace, žalobce při již zmíněném ústním jednání konaném dne 2.3.2015 požadoval po žalovaném poskytnutí této informace a sdělení, pod jakým číslem listu je tato informace evidována v daňovém spisu. Žalovaný mu na tuto otázku sdělil, že „*veškeré tyto podklady jsou součástí vyhledávací - neveřejné části spisu, tato část spisu nemůže být daňovému subjektu poskytnuta [...]*“. Z obsahu neveřejné (vyhledávací) části, jejíž soupis při svém nahlížení dne 2.3.2015 obdržel žalobce, je zřejmé, že tato obsahuje 4 listiny. Neformálně správce daně žalobci sdělil, že se jedná o listinu evidovanou pod č. 34 (tedy druhá listina v neveřejné části; obsahově shodný obsahový list neveřejné části spisu předložil správce daně k duplice jako přílohu č. D7). Při následném nahlížení do spisu dne 10.3.2015 však žalovaný stran této informace uvedl, že „*výše uvedená informace není součástí námi užitého dokazování, resp. výsledek kontrolního zjištění na uvedené informace nijak neodkazuje. Protože správce daně tento dokument - uvedenou informaci neužívá v daňovém řízení, není povinen jej zařadit do spisu [...]*“, když dále uvedl, že „*ve vyhledávací části spisu týkající se prováděné daňové kontroly na DPH tato informace není*“. Žalobci tak není zřejmé, která z informací sdělená mu úředními osobami je pravdivá, je evidentní, že si obě navzájem protirečí. Z vyznění dupliky by se dalo dospět k závěru, že pravdivá je pravděpodobně informace uvedená později (dne 10.3.2015), avšak s jistotou toto říci nelze. Nejedná o otázku pro daný předmět sporu bez významu, žalovaný totiž hájí svůj postup tím, že k němu byl díky „*tajným*“ informacím oprávněn. Pro posouzení toho, zda postup žalovaného je či není excesivní a představuje nezákonný zásah, je kromě vlastního obsahu informace klíčové, zda tato informace existovala v době předcházející zahájení kontrolních úkonů. Žalobce má o této skutečnosti značné pochybnosti.

Ustanovení § 65 daňového řádu ve spojení s ústavní zásadou práva na informační sebeurčení nedává žalovanému možnost „*volit*“, jaké informace bude v daňovém spise evidovat a jaké nikoliv. Naopak, právě i s ohledem na možnou kontrolu je jeho povinností evidovat všechny informace v daňovém spise, a to bez ohledu zda v části vyhledávací, která v ustanovení § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu „*pamatuje*“ i na písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně či v části veřejné. Není pravdou, že by snad žalovaný mohl vést jakýsi zcela utajovaný spis a v něm evidovat informace jen proto, že na ně ve výsledku kontrolního zjištění nikterak neodkazuje. Uvedené je jasnou notorií, která musí být známa i žalovanému, proto je otázkou, zda žalovaný nepostupuje s předmětným ustanovením daňového řádu zcela vědomě v rozporu s cílem „*zakrýt*“ svoji nezákonnost spočívající v absenci důvodů pro „*neobvyklé*“ kontrolní postupy. Postup žalovaného při vedení spisu znemožňuje ověřit jeho tvrzení, že předmětnou informací disponoval již před zahájením daňové kontroly a že vedla k nestandardnímu využití jeho pravomoci. Není bez významu, že v průběhu řízení (resp. v různých podáních) žalovaný zaměňuje užití jednotného a množného čísla (ta informace a více informací, evidence pod jedním číslem ve spise či pod více čísly); i to přispívá k nejasnostem. Žalovaný mohl „*volně*“ disponovat s obsahem „*utajovaného*“ spisu

a jeho obsah přizpůsobovat aktuální potřebě, což je samo o sobě nezákonné.

Triplika žalobce - 2. část, vyjádření k duplice žalovaného ze dne 2.4.2015 a shrnutí předmětu sporu

V dalším svém podání ze dne 28.5.2015 žalobce uvedl, že strany jsou zajedno, že rozsah prováděných daňových kontrol je mimořádný (žalovaný v rámci svého vyjádření ze dne 16.2.2015 sám uznal, že „zahájení tolika daňových kontrol je v praxi neobvyklé“, o abnormálnosti množství zahájených daňových kontrol svědčí i statistické údaje Generálního finančního ředitelství, podle kterých je daňová kontrola za více než 40 zdaňovacích období zahajována v 0 % případů, viz odpověď na žádost o informace ze dne 6.11.2014, č.j. 57825/14/7000-31300-050378). Rovněž si jsou obě strany vědomy práva orgánů finanční správy provádět namátkové daňové kontroly, tedy zahajovat daňové kontroly, aniž by bylo daňovému subjektu sděleno konkrétní podezření na porušení daňových povinností. Žalovaný ale je při provádění daňových kontrol povinen postupovat v souladu s principem proporcionality tak, aby byly minimalizovány zásahy do práv daňového subjektu - viz stanovisko Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS - st. 33/11, na jehož aplikaci v daném případě se shodují obě strany, a dle kterého „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“ (které doplňuje a upřesňuje předchozí nález Ústavního soudu z 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Provádění tohoto tzv. testu proporcionality musí správce daně přezkoumatelným způsobem vysvětlit a prokázat, posouzení přiměřenosti postupu může být předmětem soudního přezkumu. Namátkovost daňových kontrol v duchu citovaných nálezů Ústavního soudu nemůže znamenat libovůli, ale postup vycházející z předem daných a následně ověřitelných pravidel výběru kontrolovaného subjektu (viz analogicky též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2011, č.j. 7Afs 14/2010-104). Jestliže obecně žalovaný nemusí sdělovat konkrétní důvod k zahájení daňové kontroly, zahájení a vedení mimořádně rozsáhlých daňových kontrol s neobvykle silným dopadem na práva daňového subjektu už žalovaný odůvodnit musí, a to v době jejich zahájení a po celou dobu jejich vedení. Přitom platí, že čím rozsáhlejší je daňová kontrola a čím silnější dopad taková kontrola má na práva daňového subjektu, tím konkrétnější a podloženější musí být zdůvodnění takového postupu. Pokud tak žalovaný neučiní, je provádění daňových kontrol nutné považovat za nezákonné, resp. šikanózní. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud, při posuzování toho, zda byl postup správce daně v rámci daňových kontrol přiměřený, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci a v předmětné době existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2014, č.j. 6Afs 80/2014-32). Správní uvážení týkající se existence důvodů legitimizujících zahájení a provádění mimořádných daňových kontrol přitom musí být zachyceno v daňovém spise (tj. z daňového spisu musí být jednoznačně seznatelné, že před zahájením daňových kontrol existovaly ve vztahu k žalobci důvodné pochybnosti, které by odůvodňovaly takto mimořádná kontrolní opatření).

Žalovaný způsobil nezákonnost daňových kontrol už jen tím, že při jejich zahájení a následně v jejich průběhu neprovedl tzv. test proporcionality, tj. vůbec nezohlednil, jakou újmu způsobuje žalobci prováděním takto extenzivních daňových kontrol a nepřizpůsobil tomu rozsah a způsob jejich vedení. To potvrzují vyjádření žalovaného, podle kterých nemají tyto skutečnosti vůbec vliv na oprávnění orgánů finanční správy vést daňové kontroly.

Žalovaný dodnes, natož při zahajování daňových kontrol, dostatečně neodůvodnil zahájení a vedení takto mimořádných kontrol. Jakákoliv tvrzení žalovaného, která by mohla být relevantní, byla uvedena ex post až po zahálení daňových kontrol (zřejmě v reakci na jednotlivá podání žalobce v rámci daňového řízení a především pak v návaznosti na předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem). Jednotlivá tvrzení žalovaného o existenci pochybností ve vztahu k žalobci jsou navíc zavádějící a vzájemně protichůdná. Žalovaný teprve ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 7.1.2015 (viz protokol o ústním jednání, č.j. 2787/15/4200-12775-100846), tedy již v návaznosti na výsledky daňových kontrol a po podání předmětné žaloby, uvedl, že díky zjištění o roční produkci zlata na wikipedii a porovnání této skutečnosti s množstvím zlata, které v roce 2013 zakoupil žalobce, dospěl k závěru, že žalobcem nakoupená výše zlata je neobvyklá. Údajně dále vycházel z informací zjištěných znaleckým posudkem, který se však týkal odlišného případu a žalovaný ho obdržel od Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj až půl roku po masovém zahajování daňových kontrol dne 29.8.2014 (č.l. 146 daňového spisu). Tyto skutečnosti tedy nejenže nemohou odůvodnit takto extenzivní daňové kontroly, ale žalovaný je uvedl až ex post v návaznosti na výsledky daňových kontrol, a ve vztahu k prokázání zákonnosti postupu žalovaného jsou tak zcela irelevantní. Popsaný vznik existence pochybností žalovaného a jejich časová sekvence nekorespondují s vyjádřením žalovaného, které učinil v rámci tohoto soudního řízení, pochybnosti nebyly žalobci ani soudu doposud nikterak blíže objasněny (viz vyjádření žalovaného ze dne 16.2.2015, kde tento uvedl, že „žalovaný měl k zahájení daňových kontrol dobrý důvod, byť jej žalobci při zahájení daňových kontrol nesdělil. Žalovaný totiž krátce před zahájením prvních daňových kontrol (přede dnem 18.2.2014) získal informace nasvědčující tomu, že se žalobce a společnost OSDK [...] účastní daňového podvodu. Obsah, povahu jakož ani zdroj těchto informací však nesmí žalovaný prozradit, a to ani žalobci ani soudu v tomto řízení“). Zde žalobce opětovně poukázal na vyjádření náměstkyně ministra financí pro oblast daní Ing. S. H., které bylo dne 27.2.2015 uvedeno v Hospodářských novinách. Ing. H. uvedla, že „kvůli podezření na daňové úniky finanční úřady loni v lednu spustily akci, kdy stovkám hlavně mezinárodních firem odmítaly vyplácet zpět DPH“. Vzhledem k tomu, že daňové kontroly u žalobce začaly být masově zahajovány právě v tomto období (tj. především od 18.2.2014 dále), k jejich zahájení a k zadržení nadměrných odpočtů zřejmě došlo na základě pokynu neznámé osoby nadřízené žalovanému. Snaha o zlepšení inkasa daně z přidané hodnoty ale není legitimním důvodem k zahájení byť jen jednoho kontrolního úkonu, natož, jak tomu bylo v případě žalobce, 43 (z části opakovaných) kontrolních úkonů, které vedly k faktické likvidaci žalobce (samotná paní náměstkyně v předmětném článku uvedla, že „tato akce podle mě nebyla šťastná a já bych ji v takovém rozsahu nespustila“). Zavádějící a protichůdná vyjádření žalovaného stran důvodů pro zahájení daňových kontrol společně s nestandardním nakládáním žalovaného se spisem, činí tvrzení žalovaného o tom, že v době zahájení daňových kontrol měl k takovému extenzivnímu kroku dostatečné důvody, nevěrohodné. Žalovaný dosud nebyl schopen přezkoumatelným způsobem legitimizovat oprávněnost svého postupu, čímž porušil svou povinnost zdůvodnit přiměřenost prováděných daňových kontrol, a způsobil tak jejich nezákonnost. Zahájení a vedení daňových kontrol je zjevně nepřiměřené z hlediska rozsahu daňových kontrol (byly zahájeny za 43 zdaňovacích období, jedná se o všechna zdaňovací období, u kterých ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně), délky daňových kontrol (byly postupně zahajovány od 18.9.2013, masově pak od 18.2.2014 a ke dni podání tohoto vyjádření nebyly ukončeny), a intenzity daňových kontrol (ve většině případů se jedná o daňové kontroly před vyměřením daně, které s ohledem na zadržování nadměrných odpočtů na DPH zasahují v daleko větší míře do práv žalobce). Žalovaný v průběhu daňových kontrol navíc opakovaně porušoval procesní práva žalobce a nešetřil jeho práva a legitimní zájmy. Předmětem sporu je především posouzení, zda žalovaný řádně a včas provedl test

proporcionality, zda žalovaný zajistil proporcionalitu daňových kontrol (tj. zdůvodnil zahájení mimořádných daňových kontrol před jejich započítáním a po celou dobu jejich vedení) ve vztahu k jejich rozsahu, délce a způsobu jejich vedení (např. při zohlednění porušování procesních práv, manipulací se spisem, újmy vzniklé žalobci) a zda samotný způsob, jakým žalovaný provádí daňové kontroly u žalobce, nezakládá jejich nezákonnost (např. pro porušování procesních práv, právní úpravy vedení spisu či principu subsidiarity a minimalizace zásahů).

Podle žalobce žalovaný postupuje v rozporu s daňovým řádem, když i nadále nezpřístupnil žalobci písemnosti zařazené do vyhledávací (neveřejné) části spisu (*Dle § 65 odst. 1 písm. a/ zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, jsou součástí vyhledávací části spisu, a tedy daňovému subjektu nepřístupné, „písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu“*. Přitom platí, že tyto písemnosti mohou být součástí vyhledávací části spisu „nejdéle do provedení hodnocení důkazů“.) Ačkoliv již v předmětných daňových kontrolách započalo projednávání zprávy o daňové kontrole, žalovaný stále eviduje v rámci daňového spisu písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu, které odmítá žalobci zpřístupnit. Pokud, jak žalovaný uvedl především ve vztahu k písemnostem označeným č. D1 - D4 (v rámci dupliky ze dne 2.4.2015 žalovaný uvedl, že „žalovaný nicméně přehodnotil své původní stanovisko o tom, že soudu nesmí sdělit obsah, povahu a ani zdroj informací, na základě kterých pojal své podezření stran žalobcovy účasti na daňovém podvodu, a soudu tyto informace předkládá jako položku č. D1 až D4 doplnění spisu. Žalovaný současně soud žádá, aby s těmito písemnostmi nakládal jako s písemnostmi zařazenými do neveřejné (vyhledávací) části daňového spisu, a aby do nich neumožnil žalobci nahlédnout.“), měly být informace v nich obsažené podkladem pro zahájení daňových kontrol vůči žalobci, měly být považovány za důkazy ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a jako takové převedeny do veřejné části daňového spisu žalobce ihned po zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole (v protokolu o ústním jednání sepsaném při nahlížení do daňového spisu žalobce dne 2.3.2015, č.j. 51844/15/4200-12775-204309, žalovaný změnil svou předchozí kvalifikaci utajovaných informací a uvedl, že „se jedná o podklady, které slouží výlučně pro potřeby správce daně. (...) Tyto podklady nemohou být daňovému subjektu zpřístupněny, v souladu s § 65 odst. 1 písm. d/“). Žalobce se domnívá, že do veřejné části spisu měly být přeraženy i písemnosti doplněné do daňového spisu poskytnutého soudem pod č. D8 až D11, a to z toho důvodu, že se žalovaný nikterak řádně nevypořádal s tím, proč tyto písemnosti i nadále ponechává v neveřejné části daňového spisu žalobce. I kdyby žalobce přijal premisu žalovaného o tom, že písemnosti označené č. D1 až D4 a D8 až D11 byly žalovaným ponechány ve vyhledávací části spisu oprávněně, je nutné tento postup označit za nezákonný. Vzhledem k tomu, že žalovaný označil utajované dokumenty pouze obecným označením bez jakékoliv specifikace (tj. například pouze „pokyn“ či „informace“), je zařazení těchto dokumentů do neveřejné části (soudního) spisu nepřezkoumatelné a tudíž nezákonné (jak totiž vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17.9.2010, č.j. 5Afs 65/2009-128, „vyloučení písemností, jež je součástí daňového spisu, z nahlížení, tedy nelze zdůvodnit pouhým obecným odkazem na § 23 odst. 2 daňového řádu a na jednotlivé kategorie uvedené ve větě první zmíněného ustanovení bez toho, aniž by byla každá taková listina dostatečně specifikována, aby bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje a proč spadá do některé z těchto kategorií dle § 23 odst. 2 věty první daňového řádu, a hlavně aniž by bylo zároveň přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti ve smyslu § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu“). V rámci předmětného soudního řízení musí být žalovaným utajované informace buď zpřístupněny v rámci soudního

spisu, anebo nemohou být použity jako důkazní prostředek ve vztahu k prokázání odůvodněnosti mimořádných daňových kontrol (viz § 45 s.ř.s.).

Žalobce je přesvědčen, že nezveřejnění dokumentů v rámci daňového řízení a následně i soudního řízení má vliv na nezákonnost daňových kontrol. Porušování daňového řádu o nahlížení do spisu je dalším důkazem o nezákonnosti postupu žalovaného v rámci předmětných daňových kontrol. Vzhledem k tomu, že žalovaný ani soud nezpřístupnil informace označené žalovaným v rámci doplnění spisu jako D1 až D4 a D8 až D11, a nemohou tak být použity jako důkazní prostředek ve vztahu k prokázání odůvodněnosti předmětných daňových kontrol, neunesl žalovaný důkazní břemeno a v průběhu daňové kontroly i následného soudního řízení přezkoumatelným způsobem neodůvodnil přiměřenost svého postupu vůči žalobci. Žalobce uvedl, že předkládá soudu poslední dvě části obsahového listu spisu vedeného žalovaným, který žalobce získal v rámci ústního jednání dne 15.5.2015. Poslední písemnost, která je uvedena v přehledu spisu předloženého žalovaným soudu (tj. vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 2.2.2015) vedená pod č. 286 má v obsahovém listu daňového spisu pořadové číslo 293 (žalobci není zřejmý důvod rozdílného číslování „obou“ spisů), když je současně uvedena pod označením D12 v soupisu doplnění spisu předloženém žalovaným k duplice (i když je zde uvedeno jiné datum, 31.1.2015, rovněž důvod této odlišnosti není žalobci znám). Prostým srovnáním obsahového listu (daňového spisu) se soupisem doplnění (soudního) spisu je zřejmé, že ani v rámci dupliky nepředložil žalovaný soudu úplný spisový materiál. Výše uvedené skutečnosti potvrzují pochybení žalovaného, které mělo za následek nezákonnost zásahu ve formě daňových kontrol.

Quadruplika žalovaného k triplice žalobce ze dne 14.5.2015 (první část) a ze dne 28.5.2015 (druhá část).

Žalovaný ve svém dalším podání ze dne 16.6.2015 uvedl, že soudu předložil spis a vyjádření k žalobě ze dne 16.2.2015. Spis byl pochopitelně připraven před tím, než bylo vyjádření žalovaného zpracováno a soudu zasláno. Poslední položku takto připraveného spisu tvořilo rozhodnutí o prodloužení lhůty č.j. 4830/15 ze dne 9.1.2015 (položka č. 285 spisu). Krátce před schválením svého vyjádření k žalobě žalovaný zjistil, že mu žalobce dne 2.2.2015 doručil vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Toto podání považoval žalovaný za významné, a proto o něj spis předkládaný soudu doplnil (položka č. 286). Spis ale už nedoplňoval o další písemnosti, které mu v době od připravení spisu do schválení jeho vyjádření k žalobě došly nebo byly vydány. Tak vznikl rozdíl v číslování položek spisu. S probíhajícím soudním řízením v projednávané věci paralelně probíhá i řízení daňové, daňový spis se tedy plní o další položky. Žalovaný ale nemá za to, že by měl soudu průběžně předkládat další položky tak, jak vznikají. Podal-li žalobce žalobu dle § 82 a násl. s.ř.s., pak v ní mohl poukazovat pouze na ty skutečnosti, které nastaly nejpozději v den jejího podání. Den podání žaloby je podle žalovaného nejzazším dnem, ke kterému musí být žalovaným předkládaný správní spis aktuální. Poukáže-li následně žalobce ve svých dalších podáních soudu na písemnosti obsažené ve správním spise, které vznikly později a které soudu sám nepředložil, žalovaný je soudu předloží. Proto žalovaný spolu se svým podáním ze dne 2.4.2015 (duplika žalovaného) soudu předložil pouze ty písemnosti, jichž se dovolával. Poukazuje-li nyní žalobce ve své triplice na protokol č.j. 51844/15 ze dne 2.3.2015 a předložil-li jej zároveň soudu, těžko v tom lze spatřovat pochybení žalovaného, neboť žalovaný se tohoto protokolu ve vlastních podáních nedovolával. Co se týká písemností, které byly soudu předloženy spolu s podáním žalovaného ze dne 2.4.2015 jako položky D1 až D4 doplnění spisu, tyto nebyly v daňovém řízení vedeném se žalobcem použity jako důkazy.

Proto by na ně ani nedopadalo ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu. Jak s těmito písemnostmi naloží soud v probíhající soudním řízení, je jen na jeho úvaze. Žalobce zkraje svého podání ze dne 28.5.2015 nejprve poukazuje na odklon předmětu sporu ze strany žalovaného. Tomu žalovaný nerozumí, když se doposud pouze bránil argumentaci žalobce. Otázkou je podle žalovaného naopak to, zda nejde o odklon ze strany žalobce, který v podání ze dne 28.5.2015 redukuje svou předchozí argumentaci uplatněnou v žalobě. Žalovaný nicméně souhlasí se žalobcem, že předmětem sporu není to, že počet daňových kontrol prováděných u žalobce je neobvyklý. Dodává ale, že je to dáno právě neobvyklým rozsahem daňového podvodu, z jehož spáchání žalovaný žalobce podezírá. V podání ze dne 28.5.2015 žalobce v podstatě tvrdí, že mu měl žalovaný sdělit důvod zahájení žalobou napadených kontrol. Zde žalovaný pouze odkazuje na svá předchozí vyjádření a trvá na tom, že takovou povinnost neměl, a dodává, že v dané věci tento důvod ani žalobci sdělit nesměl. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2014, č.j. 6Afs 80/2014-32 je nepřipadný, neboť soud posuzoval zcela odlišnou situaci (případ, kdy se správce daně rozhodl pokračovat v provádění daňové kontroly, ačkoli již kontrolovanému daňovému subjektu sdělil termín projednání zprávy o daňové kontrole). V podání ze dne 28.5.2015 žalobce především namítá, že žalovaný neprovedl při zahájení a následně pak i v průběhu žalobou napadených daňových kontrol test proporcionality, dále, že žalovaný nebyl doposud schopen přezkoumatelně legitimizovat své počínání, a konečně, že porušil princip proporcionality. Žalovaný ale není povinen předem provést test proporcionality v tom smyslu, že by o něm sepisoval úřední záznam nebo jinou listinu. Podstatné je pouze to, že postup žalovaného při provádění žalobou napadených daňových kontrol v testu proporcionality obстоjí; k důvodům, proč tomu tak je, odkázal na své vyjádření k žalobě. K legitimitě svého postupu uvedl, že měl-li podezření, že se žalobce účastní daňového podvodu, bylo zcela legitimní, aby u něj zahájil daňové kontroly za všechna ta zdaňovací období, kterých se jeho podezření týkalo. Další postup žalovaného byl legitimizován tím, že byl ve svém podezření dále utvrzován (k tomu viz především výsledek kontrolního zjištění ze dne 7.1.2015, č.j. 2787/15 - položka č. 281 spisu). Vedle otázky, zda je postup žalovaného v souladu s principem proporcionality, žalobce v podání ze dne 28.5.2015 považuje za předmět sporu rovněž to, zda samotný způsob, jakým žalovaný provádí daňové kontroly u žalobce, nezakládá jejich nezákonnost (např. pro porušování procesních práv, právní úpravy vedení spisu či principu subsidiarity a minimalizace zásahů). To ale podle žalovaného předmětem sporu být nemůže. Žalobce totiž jako dominus litis předmět sporu vymezil již svou žalobou, resp. jejím petitum, kdy se domáhá toho, aby soud žalovanému zakázal v pokračování žalobou napadených daňových kontrol. Namítá-li proto žalobce dílčí procesní pochybení žalovaného (např. nezpřístupnění listin zařazených ve vyhledávací části spisu), pak proti nim jeho žaloba nemíří. O takovém namítaném pochybení se podle názoru žalovaného spor nevede, protože o něm ani nemůže soud rozhodnout, přičemž samo o sobě je zcela zjevně nezpůsobilé založit nezákonný zásah ve formě prováděných daňových kontrol. Jinak řečeno, taková žalobcem namítaná pochybení žalovaného by mohla být podle mínění žalovaného pouze předmětem samostatného soudního řízení, které však žalobce podanou žalobou nevyvolal.

Při ústním jednání před soudem změnil petit žaloby a nadále trval pouze na petitu pod bodem I. a III. žaloby, tj. žádal, aby soud určil, že daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2011 - květen 2014 zahájené protokoly č.j. 4817651/13/2011-05403-109114 ze dne 18.9.2013, č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014, č.j. 61710/14/4000-17201-100846 ze dne 28.3.2014, č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014, č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014, č.j. 132076/14/4000-17201-100846 ze dne 25.6.2014 a č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014, jsou nezákonné. Dále žádal přiznání náhrady nákladů řízení.

Oba účastníci řízení při jednání před soudem setrvali na svých stanoviscích. K věci se vyjádřil i statutární zástupce žalobce P. M. Soud nevyhověl žádosti o provedení výslechu P. M. jako účastníka řízení, neboť jeho další, podrobnější vyjádření ke vzniku újmy žalobci, soud pro posouzení dané věci nepovažuje za podstatné.

Do správního spisu, který byl soudu předložen žalovaným, je založen:

- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014, o zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty před vyměřením za období 1.12.2013-31.12.2013 a dále za 1.1.2011-31.12.2011, 1.1.2012-31.12.2012, 1.1.2013-30.4.2013, 1.6.2013-31.12.2013.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 4817651/13/2011-05403-109114 ze dne 18.9.2013, o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období květen 2013.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 61710/14/4000-17201-100846 ze dne 28.3.2014, o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1/2014 před vyměřením daně.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014, o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 2/2014 před vyměřením.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014, o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 3/2014 před vyměřením daně.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 132076/14/4000-17201-100846 ze dne 25.6.2014 o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 4/2014 před vyměřením daně.
- protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014, o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 5/2014 před vyměřením daně.

Z obsahu uvedených protokolů vyplývá, že správce daně v protokolu řádně vymezil předmět kontroly, konkrétní pochybnosti, pro které kontrolu zahajuje, ale v protokolech neuvedl. V podání ze dne 7.5.2014 (jímž žalovaný reagoval na dotaz žalobce týkající se metodického postupu při provádění daňových kontrol) žalovaný mimo jiné žalobci sdělil, že zahájil daňovou kontrolu dle § 85 a 145 daňového řádu a nikoli postup k odstranění pochybností dle § 89 a 90 daňového řádu, a to z toho důvodu, že bude provádět časově náročné dokazování a prověřování skutečností, které mají vliv na stanovení daňové povinnosti, přičemž vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, po správci daně nelze požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly uváděl jakékoli pochybnosti. K poukazu žalobce na to, že „zadržovaná vratka“ činí 125 mil. Kč, správce daně uvedl, že daňový subjekt musí být připraven na to, že správce daně bude prověřovat údaje v jím podaných daňových přiznáních.

Do správního spisu je založena (položka č. 14a správního spisu) stížnost žalobce ze dne 22.4.2014, podaná (dne 23.4.2014) podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb. proti zahájení a provádění daňových kontrol, doplnění této stížnosti do protokolu ze dne 30.4.2014 (pol. č. 21) a další doplnění obsažené v podání ze dne 18.6.2014 (pol. č. 30). V primární stížnosti žalobce brojil proti zahájení a provádění daňových kontrol správcem daně. Po shrnutí skutkového stavu, v němž zmínil průběžnou kontrolu postupem k odstraňování pochybností dřívějším správcem daně, prezentoval svůj názor, dle něhož má správce daně nejdříve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve tam, kde by tento nepostačoval, daňovou kontrolu. Vyčíslil výši zadržovaných nadměrných odpočtů DPH s tím, že představuje více než polovinu provozního kapitálu, namítl četnost zahajovaných daňových kontrol, v čemž spatřuje porušení zásad zákonnosti, proporcionality a rovnosti. Do protokolu ze dne 30.4.2014

pořízeného v rámci nahlížení žalobce do spisu, pak namítl nesdělení jakéhokoli důvodu zahájení daňových kontrol (s výjimkou toho, že obchoduje s rizikovou komoditou), neúměrné zatěžování velkým množstvím kontrol, nereálnost toho, aby kontrolní orgán najednou všechna zdaňovací období zkontroloval a dále namítl, že správce daně (specializovaný finanční úřad) daňové subjekty zatěžuje kontrolami více, než jiné (běžné) finanční úřady. V doplnění primární stížnosti podáním ze dne 18.6.2014 zmínil svou ekonomickou a finanční situaci a aktualizoval výši zadržovaných vratek.

Vyrozuměním žalovaného o způsobu vyřízení stížnosti ze dne 4.8.2014 (pol. č. 39) nebyla stížnosti uznána důvodnou. Žalobce dne 22.8.2014 podal stížnost na způsob vyřízení stížnosti ze dne 20.8.2014 podle § 261 odst. 6 daňového řádu (pol. č. 42a). Odvolací finanční ředitelství ve Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 30.10.2014 (pol. č. 191) posoudilo žalobcovu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 20.8.2014 v části tvrzené nezákonnosti jednotlivých úkonů správce daně prováděných v rámci zahájených daňových kontrol jako nezpůsobilou projednání v rámci institutu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, ve zbytku jako nedůvodnou. Na straně 10 Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti konstatovalo: „... stěžovatelova slova dovozující nezákonnost postupů správce daně prostřednictvím konkrétních úkonů v rámci probíhajících daňových kontrol (podtrženo soudem) však Odvolací finanční ředitelství vyhodnotilo jako nezpůsobilá k projednání v rámci institutu prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ust. § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť se jedná o argumentaci zcela novými skutečnostmi, ve Stížnostech nezmiňnými, na něž nemohl správce logicky jakkoli reagovat, a proto se jimi Odvolací finanční ředitelství v tuto chvíli nemůže zabývat. Smyslem institutu prošetření způsobu vyřízení stížnosti totiž je skutečně toliko posouzení toho, zda prvostupňový správce daně vyhodnotil stížnost podanou ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu řádně, či nikoliv. Tento požadavek však skutečnosti zmíněné teprve v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nesplňují“.

Žalobce v žalobě uvedl, že mu Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 30.10.2014 (jakožto poslední prostředek nápravy, který je nutné vyčerpat před podáním zásahové žaloby) bylo doručeno dne 30.10.2014. Žaloba podaná k soudu osobně dne 22.12.2014 tedy byla podána ve lhůtě stanovené v § 84 odst. 1 s.r.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.

Soud se dále zabýval přípustností podané žaloby.

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

Pokud jde o daňové kontroly zahájené za duben 2014 protokolem ze dne 25.6.2014 a za květen 2014 protokolem ze dne 17.7.2014, pak tyto kontroly byly zahájeny až po dni 18.6.2014, kdy žalobce naposledy doplnil svou stížnost podanou podle § 261 daňového řádu, touto stížností tedy proti daňové kontrole za období duben a květen 2014 nebrojil, tj. uvedený prostředek nápravy před podáním správní žaloby nevyčerpal. K žádosti soudu žalovaný ve svém podání ze dne 7.11.2016 soudu sdělil, že žalobce stížnost proti kontrolám DPH za uvedená zdaňovací období nepodal a Vyrozumění žalovaného o způsobu vyřízení stížnosti ze dne 4.8.2014, čj. 167360/14 zmiňuje kontroly DPH za tato zdaňovací období toliko pro úplnost popisu tehdejšího stavu věci. Žalovaný dal soudu na zvážení, zda je žaloba ve vztahu

k daňovým kontrolám za zdaňovací období duben a květen 2014 přípustná s ohledem na ust. § 85 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s., když právním prostředkem ochrany je právě stížnost dle § 261 odst. 1 včetně následné žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu (viz. rozsudek NSS 9Aps 4/2013-25).

Jak soud uvedl již shora, žalobce u ústního jednání soudu změnil, resp. omezil petit podané žaloby tak, že žádal, aby soud určil, že daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2011 - květen 2014 zahájené protokoly č.j. 4817651/13/2011-05403-109114 ze dne 18.9.2013, č.j. 37931/14/4000-17201-100846 ze dne 18.2.2014, č.j. 61710/14/4000-17201-100846 ze dne 28.3.2014, č.j. 89261/14/4000-17201-100846 ze dne 25.4.2014, č.j. 109132/14/4000-17201-100846 ze dne 21.5.2014, č.j. 132076/14/4000-17201-100846 ze dne 25.6.2014 a č.j. 154984/14/4000-17201-100846 ze dne 17.7.2014, jsou nezákonné.

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). Protože v žalobce v předmětné věci po změně žalobního petitu žádá pouze určení, že uvedené daňové kontroly byly nezákonné, není podaná žaloba v části, ve vztahu k níž žalobce přípustné prostředky ochrany (stížnost dle § 261 daňového řádu) nevyčerpal, nepřipustná.

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 žalobě podané soudu dne 22.12.2014 brojil proti zahájení a provádění daňových kontrol daně z přidané hodnoty za v žalobě uvedená zdaňovací období.

Předně namítal, že zahajování rozsáhlých daňových kontrol žalovaný po celou dobu dostatečně nezdůvodnil a teprve až z Výzvy k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14/4000-17201-506413 vyplynulo podezření správce daně na účast obchodního partnera žalobce společnosti OSDK a.s. v síti společností páchajících podvody na DPH a zapojení žalobce do této sítě.

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 nejnižší 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.“*

Z judikatury Nejvyššího správního soudu tedy 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. Správce daně tedy při zahájení předmětných daňových kontrol nemusel žalobci sdělovat žádné pochybnosti ani konkrétní důvody, pro které kontroly zahajuje. Ani soud proto nemusí ověřovat, zda žalovaný před zahájením daňových kontrol měl či neměl důvody k zahájení kontrol, tedy ani to, ve kterém okamžiku a na podkladě jakých zjištění pojal pochybnosti (posléze vyjádřené ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 23.9.2014, č.j. 200020/14/4000-17201-506413).

Nemusí-li správce daně při zahájení daňové kontroly daňovému subjektu sdělovat důvod jejího zahájení, a je-li oprávněn zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné, pak nemůže být relevantní žalobní námitka, že je nevěrohodné tvrzení žalovaného o tom, že v době zahájení daňových kontrol žalovaný měl k takovému kroku dostatečné důvody, což žalobce dovozuje poukazem na údajný rozpor mezi tvrzením žalovaného ve vyjádření k žalobě (kde žalovaný uvedl, že žalovaný před zahájením prvních kontrol získal informace nasvědčující zapojení žalobce a společnosti OSDK do daňového podvodu) a skutečnostmi uváděnými ve Výsledku kontrolního zjištění ze dne 7.1.2015 (kde žalovaný žalobci sdělil, že shledal, že množství zlata nakoupené žalobcem je neobvyklé). Zároveň nelze přisvědčit ani žalobní námitce, že z daňového spisu musí být jednoznačně seznatelné, že před zahájením daňových kontrol existovaly důvodné pochybnosti odůvodňující jejich zahájení.

Správce daně žalobci své pochybnosti sdělil a požádal o jejich odstranění *Výzvou k prokázání skutečnosti* vydanou dne 23.9.2014, č.j. 200020/14/4000-17201-506413 podle § 86 odst. 3 písm. c/ a § 92 odst. 4 daňového řádu (pol. č. 51 správního spisu). Žalobce (str. 13 žaloby) namítl, že skutečnosti uvedené v této výzvě jsou domněnky nepodložené jakýmkoli důkazními prostředky a namítl porušení pravidel dokazování a rozložení důkazního břemene. V replice ze dne 4.3.2015 k vyjádření žalovaného (str. 55 soudního spisu) pak žalobce namítl, že správce daně ve výzvě zcela nedostatečným způsobem zdůvodnil, na základě jakých skutečností dovozuje podezření o zapojení žalobce do domnělého daňového úniku.

U daňové kontroly je potřeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony správce daně, prováděné v jejím rámci. Takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze považovat za nezákonný zásah, který spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je daňový subjekt vystaven v případě, že jsou prováděny mimo zákonný rámec. Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv; s obecnými tvrzeními je krajský soud povinen vypořádat se alespoň v obecné rovině, ohledně konkrétních námitek nemá soud za povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a obsáhle ji vyvrátit, nýbrž uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2014, č.j. 6 Afs 46/2014-39).

Správce daně v odůvodnění *Výzvy k prokázání skutečnosti* ze dne 23.9.2014 uvedl, že v rámci provádění kontroly a vyhledávací činnosti zjistil, že ve výzvě vymezená plnění byla součástí podvodu na DPH, a že žalobce o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl. Vyzval žalobce k vysvětlení a doložení smyslu a podstaty skrytého podnikatelského uskupení tvořeného subjekty uvedenými v analýze správce daně označené jako „Konzern Hvožďanská“, uvedl, že žalobce jakožto člen uvedeného uskupení podstatnou část přijatých plnění přijímal od dalšího skrytého podnikatelského uskupení kolem paní J., kterému významnou část přijatých zdanitelných plnění dodával zpět, přičemž obchodní transakce přijímané od skupiny kolem paní J. a jejich následné dodávání Koncernem Hvožďanská v daných objemech a četnosti podle správce daně představují důkaz o nestandardních dohodách. Podrobně pak popsal kolotočové transakce, jichž se podle jeho zjištění žalobce jako člen Koncernu Hvožďanská pasivně účastnil. Vyzval žalobce k vysvětlení důvodů vytváření slitků do hodnoty 350 000 Kč (limitu pro hotovostní transakce), smyslu a podstaty

nákupu prostřednictvím jiných členů Koncernu Hvožd'anská, jejichž role podle správce daně nemá racionální podnikatelské vysvětlení a rovněž k doložení, že ve výzvě vymezená plnění byla přijata jinak než od skupiny kolem paní J. a jinak než obcházením limitu pro hotovostní transakce.

Výzva byla odůvodněna velmi podrobně (odůvodnění má 16 stran) a soud nemá za to, že by ve výzvě vyjádřené podezření žalovaného bylo zdůvodněno nedostatečně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Správce daně ve výzvě uvedl jím zjištěné nesrovnalosti a tím vyjádřil své pochybnosti, přičemž z podrobného odůvodnění výzvy je zřejmé, z jakých skutečností pochybnosti správce daně vyplývaly. Výzva směřuje k prokázání oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet, tedy nikoli k prokázání toho, co daňový subjekt netvrdil (co ve svém daňovém přiznání nevykázal). Požadavek žalobce, aby správce daně své podezření doložil předložením nějakého „důkazu“, případně aby závěr o svém podezření učinil při dodržení pravidel dokazování, je neopodstatněný, neboť na dílčí závěry správce daně ve výzvě k odstranění pochybností, včetně ve výzvě vyjádřených pochybností, nelze klást takové požadavky, jako na konečné rozhodnutí, jímž se daňovému subjektu stanovuje daňová povinnost. Žalobce měl možnost pochybnosti žalovaného vyjádřené ve *Výzvě k prokázání skutečnosti* odstranit, a o to se i pokusil a podal správci daně své obsáhlé vyjádření ze dne 24.11.2014 (pol. č. 192a). Zda žalobce byl či nebyl zapojen do daňového podvodu, případně zda o tom věděl, či vědět měl a mohl a zda správce daně skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně posuzoval v souladu s pravidly dokazování, soud posuzovat nemůže, neboť věcná správnost kontrolních zjištění správce daně není a nemůže být v řízení o zásahové žalobě předmětem přezkumu. Namítá-li žalobce, že vždy všechny své daňové povinnosti plnil a ve vztahu ke všem svým obchodním partnerům včetně OSDK, činil veškerá opatření, které lze spravedlivě očekávat, pak ani tyto žalobcem uváděné skutečnosti nemohou být soudem posuzovány a nemohou osvědčit nezákonnost prováděných daňových kontrol, jak žalobce tvrdí. Pokud žalobce v replice k vyjádření žalovaného (čl. 55 soudního spisu) neopodstatněnost pochybností žalovaného dovozuje i z Výsledku kontrolního zjištění, a to s argumentací, že skutečnostem týkajících se žalobce je zde věnováno jen minimum prostoru a jedná se o informace nepodložené, soud opětovně poukazuje na to, že věcná správnost kontrolních zjištění správce daně předmětem přezkumu v řízení o zásahové žalobě není. Odkazuje-li žalobce (str. 55 soudního spisu) na svá vyjádření do daňové kontroly ze dne 24.11.2014, 31.1.2015 a 23.2.2015, pak na tomto místě žaloby nikterak nekonkretizuje souvislost tohoto odkazu s tvrzeným nedostatkem podezření správce daně.

Soud dospěl k závěru, že *Výzva k prokázání skutečnosti* nebyla vydána v rozporu se zákonem, odůvodňovala pochybnosti žalovaného a byla dostatečně určitá tak, aby žalobci umožnila pochybnosti žalovaného odstranit. Soud zároveň neshledal žádné okolnosti, které by nasvědčovaly žalobcovu tvrzení, že žalovaný se již předem rozhodl, že žalobce spáchal daňový podvod, snažil se nalézt jakýkoli důkaz potvrzující toto smyšlené obvinění, a vyloučil vytvoření podmínek pro objektivní zjištění. Soud tedy neshledal, že by daňové kontroly z těchto tvrzených důvodů byly šikanózní, a že by žalovaný ze stejných důvodů byl podjatý, jak žalobce rovněž dovozuje.

Žalobce posléze (triplika - 2. část, ze dne 28.5.2015 – č.l. 87) uvedl, že orgány finanční správy jsou oprávněny provádět namátkové kontroly, tj. zahajovat daňové kontroly, aniž by daňovému subjektu bylo sděleno podezření na porušení daňových povinností. Podle žalobce ale *„zahájení a vedení mimořádně rozsáhlých daňových kontrol s neobvykle silným dopadem na práva daňového subjektu už žalovaný odůvodnit musí, a to v době jejich zahájení a po celou dobu jejich vedení.....Správní uvážení týkající se existence důvodů legitimizujících zahájení a provádění mimořádných daňových kontrol přitom musí být zachyceno v daňovém spise (tj. z daňového spisu musí být jednoznačně seznatelné, že před zahájením daňových kontrol existovaly ve vztahu k žalobci důvodné pochybnosti, které by odůvodňovaly takto mimořádná kontrolní opatření“*. Žalobce k této své argumentaci odkázal jednak na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 14/2010-104 ze dne 29.12.2011 (v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že je důležité, aby daňové kontroly byly skutečně namátkové, čili založené na principu náhodného výběru, a aby tedy jimi byli daňové subjekty zatěžováni zásadně s rovnoměrnou periodicitou), a dále na odst. 24 rozsudku čj. 6 Afs 80/2014-32 ze dne 18.7.2014, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že při posuzování zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba zabývat se tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit a zda pro vedené úkony k tomuto cíli směřovaly. Posledně uvedené závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 80/2014-32 vztahující se k jednotlivým úkonům provedeným správcem daně v rámci daňové kontroly tedy žalobce vztáhl na zahájení samotných daňových kontrol jako takových (resp. zřejmě pouze na zahájení kontrol rozsáhlých, nikoli namátkových), což ale podle městského soudu není na místě. Městský soud má za to, že ani v případě předmětných kontrol, jejichž rozsah nebyl obvyklý (jak uvedl sám žalovaný ve vyjádření k žalobě), skutečnost, že správce daně při jejich zahájení žalobci nesdělil důvod jejich zahájení, a rovněž ani to, že v daňovém spise není zachyceno žalobcem požadované *správní uvážení týkající se existence důvodů legitimizujících jejich zahájení*, nezpůsobuje nezákonnost zahájení těchto kontrol a nezpůsobuje ani porušení zásad přiměřenosti, hospodárnosti, proporcionality a rovnosti, jak žalobce v obsáhlé argumentaci ve vztahu k porušení té které zásady daňového řízení dovozuje.

Žalobce dále brojí proti tomu, že žalovaný zvolil daňovou kontrolu a nikoli institut postupu k odstranění pochybností.

Podle § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3) pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v*

dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

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.*

Institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených, nikoli k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Smyslem a cílem postupu k odstranění pochybností je rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v tomto duchu jej k tomu vyzve. Správce daně nemá ničím neomezenou možnost vybírat, který postup v konkrétním případě zvolí. Postup k odstranění pochybností využívá v případech, kde je jeho použití příležitější, tj. nejde-li o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. Naopak daňová kontrola 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 postup, který žalobce nejméně zatíží, ale současně umožní dosáhnout cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní. Podle soudu správce daně správně zvolil institut daňové kontroly. 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. V předmětné věci měl správce daně podle soudu dobrý důvod k domněnce, že postup k odstranění pochybností by nepostačoval k dosažení účelu daňového řízení a že jediným v úvahu přicházejícím (nejlépe vyhovujícím) institutem je již od samého počátku institut daňové kontroly. Soud poukazuje na to, že žalovaný ostatně v (již shora soudem zmíněné) reakci ze dne 7.5.2014 (pol. č. 22) na žalobcův dotaz ohledně metodického postupu uvedl, že k zahájení daňové kontroly přistoupil proto, že bude provádět rozsáhlé a časově náročné dokazování a prověřování skutečností majících vliv na stanovení daňové povinnosti. O tom, že tento předpoklad správce daně se v případě kontrol prováděných za zdaňovací období 1-12/2001, 1-12/2012, 1-12/2013 a 1-3/2014 naplnil, svědčí Výsledek kontrolního zjištění projednaný do protokolu ze dne 7.1.2015 (pol. č. 281) a Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1-12/2011, -12/2012, 1-12/2013 a 1-3/2014 čj. 63626/15/4200-12775-100846 ze dne 18.6.2015 (o 209ti stranách), obsahující odkazy na množství sepsaných protokolů, úředních záznamů a prověřovaných dokladů, písemností a smluv, a do jisté míry i Zpráva o daňové kontrole DPH za zdaňovací období 04-07/2014 č.j. 158212/15/4200-12775-100846 ze dne 3.9.2015, byť podle kontrolních zjištění této zprávy se ve zdaňovacích obdobích 04-07/2014 již nevyskytoval obchodní model popsáný ve Zprávě o daňové kontrole čj. 63626/15/4200-12775-100846, od března 2014 daňový subjekt omezil svou činnost, od dubna 2014 neobchodoval se společností OSDK, zásadním způsobem se změnilo jeho postavení v rámci obchodního řetězce, nadále již obchodoval pouze se stříbrem, investičním zlatem a granuláty ryzího zlata a za duben 2014 i za květen 2014 nebylo porušení zákona o DPH zjištěno; v tomto případě však lze vycházet z toho, že v době, kdy žalovaný kontrolu DPH za

zdaňovací duben a květen 2014 zahajoval, nemohl uvedené změny v činnosti žalobce předpokládat. Soud je tak toho názoru, že zahájení a provádění všech žalobou napadených daňových kontrol namísto žalobcem požadovaného postupu k odstranění pochybností bylo na místě a není v rozporu se zásadou přiměřenosti.

Zároveň soud nepřisvědčil žalobci, že bylo nepřiměřené a nevhodné zahajovat daňovou kontrolu všech zdaňovacích období, které v danou dobu bylo možné otevřít, a že správce daně případně měl (nezvolil - li postup k odstranění pochybností) „zahájit daňovou kontrolu za jedno typové zdaňovací období, jejíž výsledky by vztáhl i na ostatní období“ (viz. čl. 8 soudního spisu). Soud souhlasí s argumentací žalovaného, že paralelní provádění vícero kontrol umožňuje provádět úkony společně pro všechny tyto kontroly, naopak v každé další (samostatné) daňové kontrole by žalovaný musel provádět znovu úkony již dříve provedené, což by bylo nevhodné a zatěžující pro správce daně i pro samotného žalobce. Nelze přijmout takový výklad zásady přiměřenosti, dle něhož by provádění jedné daňové kontroly již samo o sobě vylučovalo možnost zahájit daňové kontroly i za další zdaňovací období, zvláště pokud v těchto dalších zdaňovacích obdobích docházelo k obdobným obchodním operacím. Podle § 7 odst. 2 daňového řádu *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.* Daňový řád správci daně ukládá postupovat hospodárně a umožňuje činit úkony pro různá řízení společně a ve smyslu toho správce daně podle soudu i postupoval. Počet zahájených kontrol odpovídá počtu daňových přiznání podaných za zdaňovací období, v nichž se žalobce účastnil obdobných obchodních operací. Pokud žalobce namítá, že s ohledem na množství zahajovaných kontrol není správce daně kapacitně schopný zahájené kontroly dokončit v přiměřeném termínu, jedná se o námitku zcela obecnou bez bližší konkrétní argumentace. Ze stejných důvodů soud nemůže přisvědčit ani stejně obecnému tvrzení žalobce, že zahajování nových kontrol neúměrně prodloužilo dobu jejich trvání.

Daňové kontroly lze provádět i ve vztahu k dosud nevyměřené dani, což ani žalobce nezpochybňuje. Tvrdí, že daňová kontrola prováděná před vyměřením daně je způsobilá být větším zásahem do práv daňového subjektu, neboť blokuje vydání nadměrného odpočtu, nelze ale přehlédnout, že právě daňovou kontrolou je prověřováno, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH oprávněně, tj. zda odpočet má být (případně byl) vyplacen po právu. Podle soudu není důvod pro odlišení daňové kontroly prováděné před a po vyměření daně, na oba uvedené případy musejí nutně dopadat stejné zásady daňového řízení. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014 dovozoval (str. 15 soudního spisu), že pokud žalovaný bez udání jakýchkoli konkrétních pochybností pokračoval v provádění daňových kontrol i po uplynutí lhůty 3 měsíců, která je v uvedeném rozsudku stanovena, dopouštěl se tím nezákonného zásahu ve smyslu porušení zásady rovnosti osob zúčastněných na správě daní. Zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu se týká úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu a úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v něm 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. Lhůtu 3 měsíců Nejvyšší správní soud stanovil jako lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření

uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jako časový úsek, po který lze po plátcích spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem unesl zadržování nadměrného odpočtu správce daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen. Výslovně uvedl, že je třeba, aby správce daně měl přiměřený časový prostor potřebný k uskutečnění všech ucelených a bez průtahů učiněných kroků k prověření nároku na nadměrný odpočet, byť takové prověřování může být podle okolností velmi časově variabilní a zcela legitimně se může „táhnout“ v některých výjimečných případech i po dobu několika let. Za nejvhodnější označil takový výklad, že *stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určité přiměřené době. 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. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcům paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat s prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.* Z uvedeného rozsudku tedy nelze vyvodit, že by daňová kontrola mohla oprávněně trvat jen po dobu 3 měsíců bez udání jakýchkoli konkrétních pochybností a nad tuto dobu by již byla nezákonným zásahem, jak v žalobě dovozuje žalobce, nýbrž že v případě zadržování *oprávněně* uplatněného nadměrného odpočtu bude za stanovených podmínek daňovému subjektu poskytnuta kompenzace vzniklé újmy.

Žalobce tvrdí, že žalovaný měl posuzovat i riziko újmy vznikající žalobci v důsledku zadržování nadměrných odpočtů na DPH a nezohledněním této újmy porušil zásadu přiměřenosti. K tomu soud opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014, z jehož závěrů vyplývá, že v případě zadržování nadměrného odpočtu DPH, bude-li zjištěno, že byl uplatněn právem, musí být žalobci poskytnuta kompenzace vzniklé újmy. Soud je toho názoru, že správce daně nemůže být při zahajování daňové kontroly omezen tím, zda v konkrétním zdaňovacím období už došlo k vyměření daně či daň dosud vyměřena nebyla. Není-li ale, byť z objektivních důvodů (např. s ohledem na potřebu prověření velkého množství dokladů a zjišťování řady skutečností) schopen prověřit uplatněný nárok v přiměřené době (dle zmíněného rozsudku NSS v době 3 měsíců), nese riziko kompenzace újmy vzniklé daňovému subjektu pro případ, že výsledek prověření ukáže, že nárok na odpočet byl uplatněn oprávněně. Okolnost, že za určité zdaňovací období daň dosud nebyla vyměřena, by podle mínění soudu neměla být zvažována jako kritérium toho, zda daňová kontrola má či nemá být zahájena. Soud je proto toho názoru, že žalovaný tím, že zahájil i daňové kontroly před vyměření daně, neporušil zásadu přiměřenosti.

Žalobce namítl 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*). S odkazem na údaje poskytnuté žalobci Generálním finančním ředitelstvím v odpovědi na žádost o informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (str. 31 soudního spisu) dovozoval, že zahájení daňových kontrol u žalobce za 43 zdaňovacích období bez předchozího postupu k odstranění pochybností, kdy ve vztahu k osmi zdaňovacím obdobím se jedná o daňovou kontrolu před vyměření daně, je nestandardní, neboť dle údajů Generálního finančního ředitelství byla v roce 2014 daňová kontrola na DPH bez předchozího postupu k odstranění pochybností zahájena pouze v 0,08mi případech, přičemž bylo kontrolováno pouze 8,82 zdaňovacích období naráz. Soud uvádí, že nestandardnost zahájení takového množství daňových kontrol připouští i žalovaný, počet daňových kontrol ale odpovídá počtu žalobcem podaných daňových přiznání, z jejichž obsahu

vyplývá podobnost obchodních operací, jichž se žalobce účastnil. Právě tato skutečnost je podle soudu klíčová. Samotné zahájení daňových kontrol ve více případech, než-li uvádějí statistické údaje Generální finančního ředitelství, porušení zásady rovnosti osob zúčastněných na správě daní nedokládá. Pokud žalobce v replice k vyjádření žalovaného (str. 56 soudního spisu) namítl, že ve vztahu k dalším prověřovaným subjektům (dle žalobce *vyjma* OSDK) žalovaný, resp. příslušní správci daně, postupovali mírněji a u těchto subjektů zpravidla došlo k zahájení pouze postupů k odstranění pochybnosti za jedno zdaňovací období, a to přesto, že tyto subjekty se dle závěrů žalovaného přímo podílely na daňovém úniku, nebo byly v přímém odběratelském vztahu k subjektům, které se na daňových únicích přímo podílely, pak ony subjekty, k nimž mělo být přistupováno mírněji, žalobce nekonkretizoval, neuvedl kolik jimi podaných daňových přiznání bylo prověřováno, jak byly konkrétně zapojeny do předmětných obchodních transakcí, ani jakékoli jiné podstatné okolnosti; pouhý odkaz na obsah správního spisu postačující není. Bez porovnání konkrétních skutečností týkajících dalších prověřovaných subjektů, a to *včetně* OSDK (a toto porovnání měl učinit sám žalobce, vznášel-li uvedenou námitku), nelze dovodit, že by správce daně ve vztahu k žalobci postupoval neodůvodněně přísněji, a porušil tím zásadu rovnosti osob zúčastněných na správě daní.

V replice k vyjádření žalovaného (čl. 56 a násl. soudního spisu) žalobce namítl nesrovnalosti správního spisu a v důsledku toho porušení svých procesních práv, s tím, že má ztíženou možnost obrany. K tomu soud uvádí, že skutečnost, že žalovaný nezaslal soudu veškeré dokumenty tvořící správní spis a některé zaslal pouze v kopiích, nemůže být na újmu práv žalobce, který měl možnost v řízení před správním orgánem se seznámit s celým správním spisem a jeho argumentace ve vztahu k soudu tak není nijak dotčena.

Dále žalobce namítl, že žalovaný ignoroval vyjádření žalobce k předmětu daňových kontrol ze dne 24.11.2014, 31.1.2015 a 23.2.2015, čímž dle žalobce porušil jeho právo vyjádřit se k jednotlivým skutečnostem v rámci daňové kontroly dle § 88 daňového řádu. Vyjádření žalobce ze dne 24.11.2014 (pol. č. 192a správního spisu) je vyjádřením k *Výzvě k prokázání skutečnosti* ze dne 23.9.2014 a na toto vyjádření žalovaný reagoval ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 7.1.2015, čj. 2787/15/4200-12775-100846, a to na str. 49 a násl. (pol. č. 281 správního spisu). Vyjádření žalobce ze dne 31.1.2015 a ze dne 23.2.2015 je vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění (pol. č. D12 a č. D13 doplnění správního spisu), na něž žalovaný reagoval na str. 90 a násl. Zprávy o daňové kontrole DHP za zdaňovací období 1-12/2011, 1-12/2012, 1-12/2013 a 1-3/2014 čj. 63626/15/4200-12775-100846. Tvrzení žalobce, že žalovaný uvedená žalobcova vyjádření ignoroval, se tedy nezakládají na pravdě.

Žalobce rovněž namítl, že žalovaný nereagoval na žalobcova podání, a to na upozornění na nezohlednění vznikající újmy ze dne 3.7.2014 a 25.7.2014, a na stížnost na nedostatky v obsahu správního spisu, kterou ale blíže nekonkretizoval. K této námitce žalovaný uvedl (čl. 65 soudního spisu), že žalobcovo podání ze dne 3.7.2014, jímž by žalobce upozorňoval na vznikající újmu, žalovaný neeviduje. K žalobcem uváděnému podání ze dne 25.7.2014 žalovaný uvedl, že žalobce by jím mohl mínit své podání ze dne 22.7.2014 došlé dne 25.7.2014 nazvané jako Vyjádření k dotazům správce daně obsaženým v protokolu čj. 155028/14/4000-17201-100846 a k dosavadnímu průběhu daňové kontroly a evidované pod čj. 163546/14 (pol. č. 38 správního spisu), na něž žalovaný nereagoval, neboť žalobce v něm uvedl, že je nemíní jako stížnost a obsahově totožné námitky vznesl v rámci doplnění stížnosti proti zahájení daňové kontroly za červen 2014 (daňová kontrola za červen 2014 již není předmětem zásahové žaloby – poznámka soudu). K žalobcem zmiňované stížnosti na

nedostatky v obsahu správního spisu žalovaný uvedl, že ji bez bližšího určení nemůže identifikovat. K této části žaloby soud shrnuje, že s ohledem na zcela nedostatečná žalobní tvrzení nelze dovodit zkrácení žalobcových práv.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného dále namítl, že žalovaný opakovaně žalobci neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření a nevyhověl jeho žádosti o prodloužení, čímž mu znemožnil vyjádřit se v plném rozsahu k předmětu daňových kontrol (čl.57 soudního spisu). Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění týkajících se daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1/2011-3/2014 seznámen dne 7.1.2015 do protokolu č.j. 2787/15/4200-12775-100846 (pol.č. 281 správního spisu). Rozhodnutím ze dne 7.1.2015 (pol. č. 282) mu byla stanovena lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 19.1.2015, přičemž žalobce do protokolu ze dne 7.1.2015 (pol. č. 283) požádal o její prodloužení o 60 dnů. Rozhodnutím ze dne 9.1.2015 (pol.č. 285) správce daně této žádosti částečně vyhověl a lhůtu prodloužil do 31.1.2015. Žalobce požádal o další prodloužení lhůty do protokolu ze dne 27.1.2015 (pol. č. D14 doplnění spisu) tak, aby poslední den lhůty připadl na 20.3.2015. O prodloužení lhůty pak znovu požádal svým podáním ze dne 29.1.2015 (pol. č. D15 doplnění spisu). Obě žádosti žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 29.1.2015 (pol. č. D16 doplnění spisu) a rozhodnutím ze dne 3.2.2015 (pol. č. D17 doplnění spisu). Přesto ale žalovaný žalobci umožnil se k výsledku kontrolního zjištění vyjadřovat i po uplynutí stanovené lhůty (vyjádření žalobce ze dne 31.1.2015, 23.2.2015, 2.3.2015, 17.3.2015). Při ústním jednání dne 18.3.2015 (pol. č. D20 doplnění spisu) žalovaný žalobci sdělil, že další vyjádření bude akceptovat jen tehdy bude-li podáno do osmi dnů. Dne 18.3.2015 žalobce požádal o další prodloužení lhůty o dalších osm dnů (pol. č. D21 doplnění spisu) a žalovaný této žádosti zcela vyhověl rozhodnutím ze dne 24.3.2015 a lhůtu k dalšímu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění prodloužil do 3.4.2015 (pol. č. D 22 doplnění spisu). Námitka žalobce, že žalovaný žalobci neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření a nevyhověl jeho žádosti o prodloužení této lhůty, je tedy zcela nedůvodná, neboť žalovaný žalobci fakticky poskytl lhůtu delší, než žalobce požadoval žádostmi ze dne 27.1.2015 a 29.1.2015.

S výsledky kontrolních zjištění týkajících se daňové kontroly na DPH za zdaňovací období duben a květen 2014 byl žalobce seznámen do protokolu ze dne 3.9.2015, č.j. 196988/15/4200-12775-100846, neměl k nim výhrady a souhlasil s následným projednáním zprávy o daňové kontrole za toto zdaňovací období (resp. za období 04/2014-07/2014). Žádnou lhůtu k vyjádření nepožadoval.

Další doplnění správního spisu, které žalovaný zaslal soudu, obsahuje zejména protokol ze dne 18.6.2015, č.j. 129762/15/4200-12775-100846 o projednání Zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období 01/2011-03/2014, č.j. 63626/15/4200-12775-100846, která byla dne 18.6.2015 žalobcem podepsána a jejímž podpisem byly uvedené daňové kontroly ukončeny.

Doplnění správního spisu obsahuje i protokol ze dne 3.9.2015, č.j. 197298/15/4200-12775-100846 o projednání Zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období 04/2014-07/2014, č.j. 158212/15/4200-12775-100846, která byla dne 3.9.2015 žalobcem bez výhrad podepsána a jejímž podpisem byly uvedené daňové kontroly ukončeny.

Spolu s triplikou - 1. část - k vyjádření žalovaného (č.l. 71 a násl. soudního spisu) žalobce soudu předložil protokol ze dne 2. března 2015, č.j. 51844/15/4200-12775-204309 (čl. 73-77 soudního spisu) o nahlížení do spisu, kde správce daně žalobci k jeho dotazu sdělil, že informace nasvědčující tomu, že žalobce a společnost OSDK se účastní daňového

podvodu, zmiňované žalovaným v jeho vyjádření k předmětné žalobě, jsou součástí vyhledávací – neveřejné části spisu a žalobci nemohou být zpřístupněny dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Žalobce uvedl, že při následném nahlížení do spisu dne 10.3.2015 (protokol o nahlížení do spisu ze dne 10.3.2015 však žalobce soudu nepředložil) mu ale bylo sděleno, že uvedená informace není součástí užitého dokazování, výsledek kontrolního zjištění na tyto informace neodkazuje, a protože žalovaný tuto informaci neužívá v daňovém řízení, není povinen ji zařadit do spisu - ve vyhledávací části spisu tato informace založena není; žalobci není zřejmé, která z uvedených protirečících si informací je pravdivá. Námitku žalobce, že uvedený postup žalovaného při vedení spisu žalobci znemožňuje ověřit tvrzení žalovaného, že předmětnou informací disponoval již před zahájením daňových kontrol, soud neposoudil jako důvodnou, neboť soud oproti žalobci nemá za to, že by otázka, zda žalovaný danou informací disponoval ještě před zahájením kontrol, byla klíčová pro posouzení toho, zda postup žalovaného představuje nezákonný zásah.

V druhé části žalobcovy tripliky k vyjádření žalovaného (čl. 89 a násl. soudního spisu) žalobce namítl, že postup žalovaného je v rozporu s daňovým řádem, neboť žalovaný nadále žalobci nezpřístupnil písemnosti zařazené do vyhledávací (neveřejné) části spisu, ač již započalo projednávání zprávy o daňové kontrole. Podle žalobce měly být písemnosti označené pol. D1-D4 (na jejichž základě žalovaný pojal podezření stran účasti žalobce na daňovém podvodu, jak žalovaný uvedl v rámci své dupliky ze dne 2.4.2015) a rovněž i písemnosti označené pol. č. D8-D11 (ohledně nichž se žalovaný nikterak nevypořádal s tím, proč je ponechává v neveřejné části spisu) přerazeny do veřejné části spisu, a to v případě písemností D1-D4 ihned po zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole, neboť tyto písemnosti měly být považovány za důkazy ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu do vyhledávací části spisu se zakládají a) *písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu*, d) *písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně*. Podle § 65 odst. 2 daňového řádu *písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole*. Z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 2.3.2015 předloženého soudu žalobcem (který soud zmínil již shora) vyplývá, že informace nasvědčující účasti žalobce na daňovém podvodu jsou založeny v neveřejné části spisu dle § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Není proto na místě námitka žalobce, že přes započetí projednávání zprávy o daňové kontrole nebyly žalobci zpřístupněny. Námitku žalobce, že žalovaný v důsledku nezpřístupnění informací založených v neveřejné části spisu (a nepoužitých v daňovém řízení jako důkaz) neunesl důkazní břemeno a v důsledku toho přezkoumatelným způsobem neodůvodnil přiměřenost svého postupu vůči žalobci, soud posoudil jako nedůvodnou, neboť podle soudu žalovaný nebyl povinen žalobce seznamovat s důvody, které žalovaného k zahájení daňových kontrol vedly.

Žalobce rovněž namítl, že musel na požadavek žalovaného některé skutečnosti prokazovat opakovaně, což podle něj svědčí o svévolném postupu žalovaného (čl. 13 soudního spisu). Tuto svou námitku ale nikterak blíže nekonkretizoval, takže nelze posoudit, zda vůbec a případně které skutečnosti opakovaně žalovanému prokazoval; nelze tedy dovodit, do jaké míry je uvedená námitka oprávněná a zda případný namítaný postup žalovaného byl takové intenzity, že jej lze vnímat jako nezákonný zásah do práv žalobce. Pokud žalobce namítá podjatost žalovaného, kterou dovozuje z obsahu vyjádření žalovaného k žalobě, soud odkazuje na ust. § 77 daňového řádu, dle něhož osoba zúčastněná na správě

daní může namítat podjatost toliko úřední osoby, a to jakmile se o ni dozví; nelze tedy teprve ve správní žalobě namítat podjatost celého správního orgánu. Nadto, jestliže žalovaný ve vyjádření k žalobě hovoří o informacích *nasvědčujících* tomu, že se žalobce a společnost OSDK účastní daňového podvodu, o *podezření*, v němž je žalovaný v průběhu daňových kontrol utvrzován, o tom, žalobcem odkazovaná judikatura se týká nároků na odpočet DPH uplatněných právem, což žalovaný důvodně *zpochybňuje*, o tom, že nárok na vyplacení nadměrného odpočtu vzniká jen tam, kde byl nárok na odpočet uplatněn právem, o čemž ale žalovaný v projednávané věci *pochybuje*, nebo uvádí-li, že neobvyklý je i rozsah daňového podvodu, jehož se žalobce podle *podezření* žalovaného účastnil, pak má soud zato, že z těchto vyjádření nelze vyvodit, že žalovaný si již dopředu stanovil určitý výsledek dokazování, jak žalobce tvrdí. K žalobní námitce předpojatosti žalovaného ve vztahu k hodnocení výsledků kontrolních zjištění, k žalobní námitce, že části kontrolních zjištění lze označit jako manipulativní, k žalobní námitce, že ze všech žalobcem navržených důkazů se žalovaný ve výsledku kontrolních zjištění zabývá pouze jedním z nich a domnělý daňový podvod popisuje neurčitě, což žalobci znemožňuje obranu a rovněž i k žalobní námitce, že žalovaný ve výsledku kontrolních zjištění neunesl důkazní břemeno ve vztahu k vědomosti žalobce o daňovém podvodu, případně i k dalším námitkám směřujícím proti výsledkům kontrolních zjištění, soud opětovně podotýká, že soudu v rámci zásahové žaloby výsledky kontrolních zjištění nenáleží přezkoumávat.

Protože soud podanou žalobu neshledal 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 9. prosince 2016

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: