



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Ludmily Sandnerové v právní věci žalobkyně: **SAFINA, a. s.**, IČ 03214257, se sídlem Vídeňská 104, Vestec, zastoupena společností vykonávající daňové poradenství BDO Tax s. r. o., IČ 26420473, se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě ze dne 15. 1. 2016 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá v rozsahu daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015.
- II. Ve zbytku se žaloba odmítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

Žalobou podanou dne 15. 1. 2016 se žalobkyně domáhá ochrany proti sérii daňových kontrol před vyměřením daně z přidané hodnoty (DPH), a to počínaje zdaňovacím obdobím březen 2015 a konče zdaňovacím obdobím září 2015.

Žalobkyně popisuje průběh daňových kontrol DPH. V průběhu těchto kontrol narůstal objem zadržených nadměrných odpočtů. Žalobkyně podala dne 15. 7. 2015 stížnost na postup správce daně. Dne 9. 9. 2015 bylo žalobkyni doručeno zamítavé vyrozumění o stížnosti ze dne 9. 9. 2015, č. j. 192885/15/4200-11771-108207. Žalobkyně pak podala dne 18. 9. 2015 další stížnost, v níž žádala o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a přijetí opatření k nápravě u nadřízeného správce daně. Žalobkyně obdržela zamítavé vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 18. 11. 2015, č. j. 39270/15/5100-41451-711647. V důsledku postupného zahajování daňových kontrol za jednotlivá zdaňovací období (jednotlivé měsíce) je v době podání žaloby žalobkyni zadržován nadměrný odpočet DPH ve výši cca 200 mil. Kč, což žalobkyni ohrožuje v její ekonomické činnosti.

Žalobkyně dále popisuje svoji podnikatelskou činnost v oblasti zpracování a recyklace drahých kovů a výrobků z nich. Většina dodavatelů žalobkyně jsou české subjekty, naopak téměř 80 % své produkce žalobkyně vyváží do zahraničí. Žalobkyně je tedy plátcem, který ve svých daňových přiznáních deklaruje nadměrné odpočty. Žalobkyně doplňuje, že vždy postupuje s péčí řádného hospodáře a činí veškerá opatření, jež jsou nutná pro minimalizaci obchodních rizik. Žalobkyně dodává, že si je vědoma toho, že obchodování s drahými kovy vyžaduje vyšší míru obezřetnosti, zná judikaturu správních soudů, která klade na daňové subjekty s tímto podnikatelským zaměřením vyšší nároky a poukazuje na rozsáhlá interní pravidla, která nechala zpracovat. Základní prvky těchto opatření detailně rozebírá. Zároveň poukazuje na svoji vůli ke spolupráci a k součinnosti s žalovaným. Pokud žalovaný tvrdil, že daňový subjekt neposkytl správci daně vyžádané informace a podklady za zdaňovací období leden až březen 2015, odmítá žalobkyně toto tvrzení jako nepravdivé, přičemž odkazuje na svá podání ze dne 22. 5. a 29. 5. 2015. Žalobkyně považuje za přiměřené zahájení daňové kontroly DPH za měsíc únor 2015, považuje ale za nezákonné kontinuální zahajování dalších daňových kontrol.

Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že pokud podle judikatury správních soudů představuje daňová kontrola zásah do podnikatelského chodu daňového subjektu, musí to platit tím spíše pro daňovou kontrolu zahájenou před vyměřením daně, která je způsobilá mnohem intenzivněji zasáhnout do chodu obchodní společnosti. Vedle administrativní zátěže se totiž oddaluje i vrácení vykázaného nadměrného odpočtu. Žalobkyně srovnává důsledky daňové kontroly před vyměřením s důsledky zahájení postupu k odstranění pochybností. Judikatura správních soudů v těchto případech (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS) akcentuje věcnost a konkrétnost úkonů ze strany správce daně. Přitom i unijní judikatura akcentuje restriktivní přístup k zadržování nadměrného odpočtu (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10). Citovanou judikaturu žalobkyně vztahuje i na daňovou kontrolu před vyměřením daně (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). Nejvyšší správní soud nerozlišuje procesní formu prověřování legality nárokovaného nadměrného odpočtu, ale posuzuje ji optikou jejích dopadů. Žalobkyně ale takové zdůvodnění ve vyrozumění ani v dosavadním průběhu předmětných daňových kontrol nenalézá. Žalovaný dosud neidentifikoval jakékoli zásadnější systémové pochybení na straně žalobkyně, resp. nesdělil žalobkyni konkrétní pochybnosti ohledně správnosti daně za kontrolovaná období. Žalovaný při zahajování kontrol pokládal identické otázky a z průběhu kontrol je zřejmé,

že žalovaný v principu namátkovým způsobem přezkoumává správnost stanovení daňové povinnosti, z čehož žalobkyně dovozuje absenci konkrétních a důvodných pochybností žalovaného o správnosti a oprávněnosti nároků na odpočet, které žalobkyně uplatnila. Žalovaný byl povinen přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, zda intenzita pochybností o údajích uvedených v daňových přiznáních byla před zahájením daňových kontrol natolik významná, že bylo nutné přikročit k provedení kontroly daně před jejím vyměřením.

Žalobkyně odkazuje na § 5 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02. V souladu se svými povinnostmi musí správce daně volit pouze prostředky nejméně zatěžující daňový subjekt prováděním daňové kontroly a jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu správy daní. Žalobkyně se domnívá, že zahájení daňových kontrol DPH před vyměřením představuje zcela zjevné porušení výše uvedených zásad. Žalobkyně detailně popisuje průběh jednotlivých daňových kontrol za zdaňovací období březen 2015, za zdaňovací období duben 2015 a při rozšíření rozsahu započatých daňových kontrol a za zdaňovací období květen, červen, červenec, srpen a září 2015. Závěrem žalobkyně doplňuje, že přestože správce daně k dnešnímu dni nezahájil daňovou kontrolu za měsíc říjen a listopad 2015, dosud nevyměřil DPH deklarovanou žalobkyní v přiznáních za tato období.

Žalobkyně dodává, že v důsledku nezákonného zásahu ze strany žalovaného, který spočívá v zadržení a nevyplacení nadměrných odpočtů DPH v celkové výši cca 200 mil. Kč, byla přímo zkrácena na svých právech, přičemž intenzita vedení daňové kontroly již překračuje spravedlivou míru a dosahuje protiústavního rozměru. Žalovaný zahajuje další daňové kontroly před vyměřením, a tudíž zadržuje další nadměrné odpočty, přičemž doba trvání nejdříve zahájené daňové kontroly činí již $\frac{3}{4}$ roku. Žalobkyně doložila žalovanému veškeré požadované doklady, ale žalovaný neidentifikoval a nekonkretizoval jakákoli pochybení žalobkyně, přesto ale pokračoval v zahajování dalších daňových kontrol před vyměřením daně. Žalovaný měl zvolit přiměřenější a hospodárnější postup v souladu s možnostmi danými daňovým řádem, například prostřednictvím daňové kontroly po vyměření daně. Nepřiměřené zadržování nadměrných odpočtů může v brzké době směřovat k platební neschopnosti žalobkyně se všemi souvisejícími důsledky, což může mít vliv i na obchodní aktivity žalobkyně. Navíc se jedná o citelný zásah do práv zaručených v čl. 11 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně rovněž odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009-120, nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 152/07, čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy České republiky a čl. 4 odst. 4 Listiny.

V důsledku nezákonného zásahu je žalobkyně nucena omezit svoji běžnou podnikatelskou činnost. Rovněž je nucena převádět břímě plynoucí ze zadržovaného DPH na své dodavatele, což není dlouhodobě udržitelné a výrazně ztěžuje budoucí pozici žalobkyně na trhu. Žalobkyně také musí platit bance úroky z objemu úvěrů, které čerpá (při úrokové sazbě 2,0 % p. a. a zadržení cca 200 mil. Kč činí úroky cca 333 tis. Kč měsíčně). Žalobkyně se snažila svoji situaci žalovanému ozřejmit a za tím účelem došlo k několika jednáním, ale žalovaný odmítl spojení mezi prováděnou kontrolou a možnými fatálními důsledky se závěrem, že jeho postup probíhá striktně podle zákona. Ani jednání

s nadřízeným Odvolacím finančním ředitelstvím nebylo úspěšné. Žalobkyně tak spatřuje, že postup žalovaného má *rdousící efekt* – nezákonný zásah zasahuje do majetku žalobkyně a má pro ni likvidační účinky.

Žalobkyně proto navrhuje, aby soud určil, že postup žalovaného při zahajování daňových kontrol daně z přidané hodnoty před vyměřením je nezákonným zásahem do jejích práv. Soud má žalovanému zakázat, aby pokračoval v porušování práva, a uložit mu, aby nezákonný zásah neprodleně ukončil a žalobkyni nahradil náklady řízení.

Ve vyjádření ze dne 14. 3. 2016, č. j. 61406/16/4100-10722-050549, žalovaný popisuje jednotlivé daňové kontroly za zdaňovací období leden až září 2015. Přitom uvádí, že v nich řádně pokračuje a že předložené podklady za zdaňovací období leden až březen 2015 nebyly kompletní. Žalovaný považuje žalobu ve vztahu k daňovým kontrolám daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červenec, srpen a září 2015 za nepřipustnou. Žalovaný poukazuje na § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v kontextu § 261 daňového řádu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25. Dodává, že žalobkyně nenapadla daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až září 2015. Každou z probíhajících daňových kontrol je přitom třeba posuzovat samostatně. Jestliže žalobkyně brojila stížností dle § 261 daňového řádu pouze proti kontrolám daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a duben 2015, nemůže tak zhojit nesplnění podmínky v § 85 s. ř. s. ve vztahu k dalším prováděným kontrolám.

Žalovaný dodává, že zákonnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly není existence pochybností správce daně stran údajů uvedených daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání, a správce nemá zákonnou povinnost své pochybnosti sdělovat, což potvrdil i Ústavní soud ve svém stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, nebo Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31; ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30. Žalovaný vysvětluje, že krátce před zahájením prvních daňových kontrol získal informace, které v něm vzbudily podezření, že plnění, jež žalobkyně přijala od svých dodavatelů, mohla být zatížena podvodem na DPH, přičemž odkazuje na písemnosti v neveřejné části spisu daňové kontroly. Žalobkyni mohlo být z předchozího průběhu daňových kontrol zjevné, z jakého důvodu žalovaný daňové kontroly provádí. Žalovaný má povinnost jako orgán veřejné moci prověřit nárok, který žalobkyně v podaných daňových přiznáních uplatňuje. Daňová kontrola také není nahodilá, ale má jasný cíl prověřit, zda plnění, která žalobkyně převzala od svých dodavatelů, nejsou zatížena podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný rovněž zaujímá stanovisko k odkazovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39; a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

Žalovaný dále uvádí, že postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu nepřicházel v úvahu z toho důvodu, že žalovaný předpokládal rozsáhlé dokazování. Žalovaný nemohl provést daňovou kontrolu až po vyměření daně, protože měl pochybnosti o správnosti žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu, tedy jí nadměrný odpočet nemohl bez dalšího přiznat. V nalézacím řízení nemohl část nadměrného odpočtu daňovému subjektu přiznat a část učinit předmětem daňové kontroly, protože o podaném

daňovém přiznání je nutné rozhodnout jediným platebním výměrem. V otázce nepřiměřené délky daňových kontrol žalovaný odkazuje na obsah správního spisu.

Zásada vstřícnosti nemůže být důvodem pro přiznání uplatněných nadměrných odpočtů, aniž by je žalovaný prověřil. Žalovaný se rovněž domnívá, že žalobkyně je povinna strpět nepohodlí spojené s prováděním daňových kontrol. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu má správce daně pravomoc prověřit nadměrný odpočet a daňový subjekt má právo na kompenzaci pro případ, že by mu byla část uplatněného nároku přiznána, ale stalo by se tak až po nepřiměřeně dlouhé době. Vzhledem k tomu, že daňové kontroly stále probíhají, je otázka případné kompenzace předčasná.

Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

Dne 9. 11. 2016 proběhlo u zdejšího soudu jednání. Žalobkyně (resp. její zástupce) zdůraznila, že žaloba nesměruje vůči zdaňovacímu období červen 2015, protože v tomto případě byla daňová kontrola zahájena až po vyměření daně; žalobkyně však napadá toliko daňové kontroly zahájené před vyměření daně. Žalobkyně má za to, že prostředek ochrany u správního orgánu byl řádně vyčerpán, protože uplatňovat jej znova v obdobných případech by bylo přepjatým formalismem. Žalobkyně upravila svůj petit tak, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování práva, a přikázal nezákonný zásah neprodleně ukončit. Žalovaný uvedl, že v daňových kontrolách se v současnosti pokračuje, a konstatoval, že prostředek ochrany u správního orgánu je třeba vyčerpat vůči každé jednotlivé daňové kontrole.

II. Posouzení žaloby

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou tvrzený nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

Soud předně konstatuje, že shledal žalobkyni dle § 82 s. ř. s. osobou aktivně legitimovanou k podání zásahové žaloby v předmětném řízení. U žalobkyně jsou vedeny daňové kontroly ve věci DPH za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen a září 2015. Žalobkyně zpochybňuje zákonnost všech daňových kontrol počínaje zdaňovacím obdobím březen 2015, s výjimkou zdaňovacího období červen 2015.

Soud se dále zabýval otázkou, zda žaloba není ve smyslu § 85 s. ř. s. nepřípustná. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS (všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz), dovodil, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 tamtéž („metastížnost“).

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně stížností a žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti napadla toliko daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015.

Soud shledal, že žalobkyně vyčerpala jiné právní prostředky k ochraně toliko u daňových kontrol za zdaňovací období březen a duben 2015. Každá daňová kontrola je vymezena svým předmětem (zdaňovací období) a rozsahem (šíře a hloubka kontrolovaných skutečností). Z jednotlivých protokolů o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalovaný vždy zahájil novou daňovou kontrolu. Soud se v souladu s principem subsidiární ochrany veřejných subjektivních práv správním soudnictvím (§ 5 s. ř. s.) mohl zabývat pouze tvrzenou nezákonností daňových kontrol za zdaňovací období březen a duben 2015. Opačný výklad není přepjatým formalismem, ale znamenal by, že by žalobkyně mohla prostřednictvím stížnosti dle § 261 daňového řádu proti jedné z daňových kontrol následně napadnout žalobou blíže neomezený počet daňových kontrol. Tímto postupem by fakticky obešla posouzení věci orgánem nadřízeným správci daně a vyprázdnila by potenciál institutu stížnosti, díky němuž může být řada nezákonných postupů odstraněna interně v rámci finanční správy. Proto je žaloba přípustná jen v rozsahu daňových kontrol za zdaňovací období březen a duben 2015. Ve zbytku je nepřipustná a v tomto rozsahu ji soud podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. odmítl.

V následujících partiích odůvodnění rozsudku se soud zabývá podanou žalobou již jen v její přípustné části.

Žaloba v této části není důvodná.

Z veřejné části daňového spisu soud zjistil tyto podstatné skutečnosti:

Protokolem ze dne 19. 5. 2015, č. j. 1130117/15/4200-1172-50560, zahájil žalovaný daňovou kontrolu DPH u žalobkyně za zdaňovací období březen 2015, a to před vyměřením daně. Při jednání žalovaný požadoval po žalobkyni daňové doklady, které by prokazovaly zdanitelná plnění přijatá od společnosti JAPANETWORK a Wlaxiv. Na otázky žalovaného se zástupce žalobkyně zavázal odpovědět dodatečně.

Protokolem ze dne 19. 6. 2015, č. j. 138443/15/4200-11772-050560, zahájil žalovaný daňovou kontrolu DPH u žalobkyně za zdaňovací období duben 2015, a to před vyměřením daně, a rozšířil probíhající daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden 2015, únor 2015 a březen 2015. Na otázky žalovaného se zástupce žalobkyně zavázal odpovědět dodatečně.

Soud dále z neveřejné části daňové spisu zjistil, že obsahuje celou řadu informací ohledně dodavatelů žalobkyně, které vzbuzují pochybnosti o tom, zda přijaté plnění nebylo zatíženo podvodem na DPH (viz např. spis o daňové kontrole za zdaňovací období březen 2015, neveřejná část, např. složky č. 1 a č. 2, čl. 6, čl. 36).

Předmětem sporu je posouzení, zda daňová kontrola DPH za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015 je nezákonným zásahem dle důvodů vymezených žalobcem.

Ustálené judikatura správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65) dovodila, že ochrana před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu (3. podmínka), která nejsou rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu, nebo jeho důsledky musí trvat, nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Přitom s účinností od 1. 1. 2012 poslední podmínka pozbyla na významu, neboť soudní řád správní nově umožňuje také vydání deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu v případě, kdy již aktuálně netrvá.

Ohledně existence důvodů na straně správce daně pro zahájení daňové kontroly lze v nejobecnější rovině poukázat na stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>), V něm Ústavní soud uvedl, že „[d]aňové 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 základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu [...] bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost“.

Konkrétně otázkou přiměřenosti a zákonnosti daňové kontroly se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39. Daňová kontrola znamená ze své povahy pro daňový subjekt vždy jisté omezení, ale „[p]ouze 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 proto považovat za nezákonný zásah“. Přitom „[j]e na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv“. Pokud vznese pouze obecné žalobní námitky, vypořádají je správní soudy toliko v obecné rovině.

V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, se Nejvyšší správní soud detailně zabýval otázkou nadměrného odpočtu v případech déle trvajících postupů k odstranění pochybností nebo daňových kontrol. Zvažoval jak závažné dopady pro daňový subjekt, tak se zabýval zájmem státu, aby orgány finanční správy měly „[...] přiměřený časový prostor potřebný k uskutečnění všech účelných a bez průtahů učiněných kroků k prověření nároku na nadměrný odpočet“. Řešení pak našel v úvaze, 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 určitou přiměřenou dobu. 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“.

Zdejší soud nepochybuje o tom, že je podle daňového řádu možné zahájit daňovou kontrolu před vyměřením daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS). Ostatně na tuto možnost pamatuje i § 90 odst. 3 věta první daňového řádu, která v určitých případech předpokládá plynulý přechod z postupu k odstraňování pochybností (i před vyměřením daně) do daňové kontroly. Otázkou k posouzení je proto tvrzený stupeň intenzity postupu žalovaného. Soud souhlasí s žalobkyní, že daňová kontrola před vyměřením daně (zde: před vrácením nadměrného odpočtu DPH) může být pro daňový subjekt zatěžující. Její nezákonnost nelze ale dovodit *a priori* z povahy takové daňové kontroly; je nutné posuzovat okolnosti případu a konkrétní tvrzení daňového subjektu. Kolizi zájmů daňového subjektu a správce daně, resp. státu, vyřešil pro běžné případy Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34. Pokud správce daně nečiní přímo úkony, které zjevně nesměřují k cíli daňové kontroly, musí daňový subjekt po určitou dobu daňovou kontrolu strpět bez náhrady.

Jestliže žalobkyně srovnává institut *postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu* před vyměřením daně v otázce vymezení konkrétních důvodů pro zahájení těchto postupů, nelze na takové srovnání přistoupit. Z již samotného názvu institutu *postup k odstranění pochybností* a z § 89 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí mít konkrétní pochybnosti, které může rozptýlit tehdy, když je daňovému subjektu sdělí a vyzve ho k jejich odstranění [srov. i § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Z výše citovaného stanoviska Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 3175/2015 Sb. NSS naopak vyplývá, že v případě institutu *daňové kontroly* není správce daně svoje pochybnosti s daňovým subjektem povinen sdílet či je jakkoli zahrnout do obsahu svých úkonů. Dokonce Nejvyšší správní soud uvedl, že „[...] je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu“. Nelze proto přistoupit na výtku žalobkyně, že žalovaný jí nevyjevil v průběhu daňových kontrol svoje pochybnosti.

Přestože tedy „namátková daňová kontrola“ není sama o sobě nezákonná, soud se pro úplnost alespoň povšechně zabýval i pochybnostmi, na základě kterých žalovaný daňové kontroly zahájil.

Žalobkyně poukazuje na zásadu přiměřenosti vedení daňového řízení (§ 5 odst. 3 daňového řádu), hospodárnosti ve vztahu k daňovým subjektům (§ 7 odst. 2 tamtéž) a vstřícnosti správce daně (§ 6 odst. 4 tamtéž). Soud přirozeně s těmito argumenty souhlasí, ale samy o sobě nejsou v obecné rovině způsobilé k tomu, aby na jejich základě bylo možné posoudit intenzitu realizované daňové kontroly. Bez konkrétních tvrzení není jasné, zda daňové kontroly dané zásady porušují a mohou-li svými účinky zasahovat zejména do vlastnického práva garantovaného čl. 11 nebo práva na podnikání dle čl. 26 odst. 1 Listiny.

Žalobkyně dále uvádí, že žalovaný nevede důkazní řízení, což svědčí o absenci konkrétních důvodných pochybností. Jelikož se jedná pouze o obecnou námitku, soud ji posuzoval rovněž v obecné rovině. Soud poukazuje na obsah spisů. Dne 19. 5. 2015 zahájil žalovaný daňovou kontrolu ve věci DPH za zdaňovací období březen 2015. Dne 29. 5. 2015 předvolal svědka – jednatele společnosti Wlaxiv international s. r. o. Dne 19. 6. 2015 zahájil žalovaný daňovou kontrolu ve věci DPH za zdaňovací období duben 2015. Dne 24. 6. 2015 opakovaně předvolal uvedeného svědka, který se dříve k jednání nedostavil. Dne 20. 7. 2015 provedl žalovaný výslech tohoto svědka. Soud by mohl ve výčtu jednotlivých úkonů dále pokračovat, ale již z tohoto krátkého přehledu je patrné, že žalovaný nečiní úkony, které by zjevně nesměřovaly k předmětu daňové kontroly nebo by řízení nedůvodně protahovaly. Přitom bylo na žalobkyni, aby napadla konkrétní úkony v daňových kontrolách, které neslouží účelu daňové kontroly. Na základě takového vymezení by je soud mohl posoudit. V otázce existence pochybností soud potom odkazuje na neveřejnou část spisu, např. týkající se daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015, z níž vyplývají konkrétní pochybnosti vedoucí k zahájení daňové kontroly. Proto není možné přijmout obecný závěr žalobkyně, že daňová kontrola je svévolná.

Žalobkyně ve vztahu k daňové kontrole DPH za zdaňovací období březen 2015 uvádí, že za měsíc únor 2015 jí byl zadržen nadměrný odpočet ve výši 33 720 783 Kč, přičemž pochybnosti o správnosti a oprávněnosti uplatněných nároků za měsíce leden a únor 2015 žalovaný vyjádřil v celkové výši 14 257 359,66 Kč. Jelikož za měsíc březen 2015 žalovaný vyjádřil pochybnost u dalších nároků na odpočet v celkové výši 1 781 725,38 Kč, úhrnná výše odpočtů činila 16 039 085,04 Kč. Podle žalobkyně na základě této skutečnosti neexistovaly objektivní důvody pro zahájení daňové kontroly za měsíc březen 2015 před vyměřením daně. Navíc to je podle jejího názoru v rozporu se zásadou přiměřenosti.

Ve vztahu k daňové kontrole za zdaňovací období duben 2015 žalobkyně doplňuje, že objem zadržených odpočtů vzrostl na částku ve výši 96 203 535 Kč. V daňovém přiznání za měsíc duben 2015 nebyly vykázaný žádné nároky na odpočet daně od společností JAPANETWORK s. r. o. a Wlaxiv international s. r. o., které byly předmětem pochybností žalovaného v případě daňových kontrol za předcházející měsíce. Prakticky všechna zdanitelná plnění žalobkyně přijala od společností VITARO spol. s. r. o. a CIRCLE PARTNER s. r. o., u kterých žalovaný doposud nevyjádřil pochybnosti při daňových kontrolách. Totožnost pokládaných otázek, na které se žalovaný tázal při zahájení daňové kontroly, z pohledu žalobkyně svědčí o reálné absenci pochybností na straně žalovaného.

Soud konstatuje, že výše zadržených nadměrných odpočtů nemůže být sama o sobě kritériem pro posuzování zákonnosti daňové kontroly. Je zřejmé, že při velkém obratu společnosti může vzniknout vyšší nadměrný odpočet a při malém obratu budou nadměrné odpočty nižší. Samotné tvrzení, že žalobkyni byly zadrženy nadměrné odpočty v poměrně vysokých absolutních hodnotách, nemá pro posouzení přiměřenosti daňové kontroly význam, protože relativní výši zadržovaných finančních prostředků a závažnost případného dopadu lze posoudit pouze s ohledem na rozsah podnikání žalobkyně, její hospodářskou situaci, atd. Jinými slovy, zadržení finančních prostředků v určité výši, i když jejich nominální hodnota se může zdát obecně poměrně vysoká, může považovat jedna společnost za likvidační, jiná takovým postupem nebude dotčena.

Soud dodává, že daňová kontrola může být nezákonná i tehdy, pokud by postup správce daně dosahoval takové intenzity, že by porušoval některá základní práva garantovaná Listinou. Smyslem daňové kontroly je prověřit daňová tvrzení a povinnosti, nikoli nenávratným způsobem ovlivnit podnikání nebo vlastnictví daňového subjektu. Jelikož daňový řád správci daně poskytuje pravomoc k tomu, aby do uvedených práv přiměřeně zasahoval (určité omezení práv osob je součástí jakékoli kontroly orgánem veřejné moci), je především na daňovém subjektu, aby sám konkrétně tvrdil a prokázal, že zásah daňovou kontrolou je již pro něj neúnosný a dosahuje stupně porušení jeho práv.

V nyní posuzovaném případě žalobkyně nezákonnost spatřuje především ve výši zadržených nadměrných odpočtů. Jak soud vysvětlil, samotný objem zadržených prostředků nemůže mít vliv na zákonnost daňové kontroly. Žalobkyně sice namítá, že účinky daňové kontroly (zadržování nadměrného odpočtu DPH) mají pro ni *rdousící účinek* a ohrožují její platební schopnost, tuto skutečnost ale nedoložila ani během daňové kontroly, ani v nynějším řízení před zdejším soudem (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 7 Afs 9/2013-25, kde se daný soud zabýval povinností prokazovat *rdousící účinek* v případech solárních odvodů). Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby soudu doložila vhodným způsobem tvrzenou intenzitu nezákonného zásahu žalovaného. Vedle tvrzení, že *musela omezit svoji podnikatelskou činnost, postupně vyčerpává rezervy, převádí brímě plynoucí ze zadržovaného DPH na své dodavatele, platí vysoké úroky z úvěru či že jí hrozí platební neschopnost*, měla navrhnout i konkrétní důkazy, na základě nichž by bylo možné účinky daňové kontroly posoudit [§ 84 odst. 3 písm. c) s. ř. s.]. Pokud tak neučinila, jde o neunesení důkazního břemene v otázce, jaké má zadržování nadměrného odpočtu na ni dopady, k její tíži.

Jestliže žalobkyně považuje svoji součinnost s žalovaným za polehčující okolnost, pro kterou měl žalovaný zvolit přiměřenější formu daňové kontroly, soud uvádí, že se ve smyslu § 86 odst. 3 daňového řádu jedná o její povinnost, jejichž plnění není nadstandardní. Soud opakuje, že žalovaný nebyl povinen žalobkyni sdělovat své konkrétní pochybnosti pro zahájení nebo rozšíření daňové kontroly. Rozšíření daňové kontroly na další subjekty je v rámci pravomoci žalovaného legitimní úkonem, jehož významu nemusí žalobkyně z povahy institutu *daňové kontroly*, z taktických nebo jiných důvodů (např. povinnost mlčenlivosti) po nějakou dobu rozumět. Správce daně k tomuto kroku může přistoupit například v případě, kdy se v průběhu daňové kontroly dozví nové skutečnosti, které rozšíření původní nebo zahájení další daňové kontroly odůvodňují. Soud znovu odkazuje na výše popsané listiny v neveřejné části správního spisu, které určité pochybnosti zakládají. Je tedy zcela legitimní krok, pokud správce daně začal prověřovat na základě svých zjištění i další dodavatele žalobkyně.

V otázce podobnosti otázek výsledku, které žalovaný pokládal žalobkyni při zahajování jednotlivých daňových kontrol, soud uvádí, že metoda výsledku účastníků řízení nebo svědků orgány veřejné moci je poměrně standardizována. Ačkoli se může konkrétní vedení výsledku lišit, smysluplné je vycházet z obecných otázek a později výsledek zaměřit na zjišťování konkrétních skutečností. Při zahájení daňové kontroly správce daně nemá tolik informací jako v jejím průběhu či závěru; proto první otázky na daňový subjekt nemohou být tak podrobné.

Žalobkyně odkazuje ohledně přiměřenosti délky daňové kontroly na rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowka*, C-25/07, ECLI:EU:C:2008:395 (všechna rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na: <http://curia.europa.eu/>). Soud ale nepovažuje tento judikát za přílehlavý. V daném rozhodnutí se Soudní dvůr zabýval neutralitou DPH a rovným nastavením zákonných podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu. Potíž v posuzovaném polském zákoně spočíval v tom, že „[...] *novým osobám povinným k dani* [byla] *uložena pravidla vrácení nadměrného odpočtu zaplacené DPH, která* [byla] *nákladnější nežli pravidla, kterým* [podléhaly] *jiné osoby povinné k dani*. [Musely] *tak nést, alespoň do výše nadměrného odpočtu DPH, který* [měl] *být vrácen, finanční zátěž DPH během zvláště dlouhého období*“. Soudní dvůr neshledal za eurokonformní, aby „novým daňovým subjektům“ byl nadměrný odpočet vrácen ve lhůtě 180 dní a „starým prověřeným daňovým subjektům“ ve lhůtě 60 dní. Zdejší soud konstatuje, že z tohoto závěru nelze učinit jakýkoli vývod pro délku daňové kontroly v případě žalobkyně. Délka daňové kontroly je v posuzovaném případě ovlivněna složitostí případu, nikoli zákonem, který by stanovil pro žalobkyni délku zadržování nadměrného odpočtu diskriminačním způsobem. Navíc v případě žalobkyně probíhá daňová kontrola, tedy určité mimořádné prověřování jejích daňových tvrzení a povinností, ale ve věci posuzované Soudním dvorem šlo o posouzení délky standardní lhůty pro vrácení nadměrných odpočtů.

Jestliže žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, v otázce restriktivního přístupu k zadržování nadměrného odpočtu, zdejší soud uvádí, že se v něm Soudní dvůr rovněž zabýval otázkami, které nejsou pro nyní posuzovaný případ relevantní. Předně se zabýval účinky změny právní úpravy ve vztahu k vrácení nadměrného odpočtu DPH a vznikem nároku na úrok z prodlení z vrácené částky. V této otázce dospěl k závěru, že unijní právní úprava „[...] *ve spojení se zásadou ochrany legitimního očekávání musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která se zpětnou účinností upravuje prodloužení lhůty, ve které musí dojít k vrácení nadměrného odpočtu DPH, pokud tato právní úprava zbavuje osobu povinnou k dani nároku na úroky z prodlení z částky, jež mu musí být vrácena, který měla před vstupem této změny v platnost*“. Jednalo se tedy o posuzování retroaktivních účinků předpisů, nikoli o otázku přiměřenosti daňové kontroly. V druhém bodě se Soudní dvůr zabýval zjednodušeně řečeno otázkou, zda daňová kontrola může prodloužit lhůtu, po jejímž uplynutí je nutné daňovému subjektu hradit úroky z prodlení ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Mimo jiné uvedl, že „[...] *lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly* (zde Soudní dvůr obecně aproboval postup, který zvolil žalovaný v nyní posuzovaném případě; pozn. zdejšího soudu) [...]. *Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality*“. Soudní dvůr dospěl výkladem unijní úpravy k závěru, že daňová kontrola nemůže lhůtu, po jejímž uplynutí náleží daňovému subjektu úroky ze zadržovaného nadměrného odpočtu, prodloužit. V nyní posuzovaném případě tato otázka není vůbec problematická, protože ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, nemůže daňová kontrola prodloužit lhůtu, po jejímž uplynutí bude žalobkyni náležet kompenzace ze zadržovaných nadměrných odpočtů. Poslední otázka, již se Soudní dvůr v citovaném rozsudku zabýval, je pro nyní posuzovanou věc zcela nepřipadná, protože Soudní dvůr řešil, zda možnost započíst nadměrný odpočet na jiné dluhy daňového subjektu ke státu je eurokonformní. Zdejší soud proto uzavírá, že z daného rozsudku vyplývá pouze skutečnost, že není v rozporu s unijním právem, aby lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu byla prodloužena, pokud probíhá zákonná daňová kontrola.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl v části daňových kontrol za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015. Ve zbytku daňových kontrol ji dle § 85 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl, protože ačkoli se žalobkyně proti těmto daňovým kontrolám mohla domáhat ochrany stížností a „metastížností“ ve smyslu § 261 daňového řádu, neučinila tak.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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. listopadu 2016

JUDr. Jan Ryba, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Hrůzová, DiS.