



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **A. CZ, s.r.o.**, IČO x, se sídlem x, zastoupené JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem ve společnosti Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj** se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem – zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016

t a k t o :

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se dvěma žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanými dne 5. 8. 2016 a následně soudem spojenými ke společnému projednání domáhala vydání rozsudku, kterým by soud vyslovil, že zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 ze strany žalovaného bylo nezákonným zásahem, a žalovanému přikázal nepokračovat v provádění daňové kontroly a vydat bez zbytečného odkladu rozhodnutí o stanovení daně za toto zdaňovací období.

Žalobkyně uvedla, že žalovaný u ní dne 19. 2. 2016 protokolem č. j. 613899/16/2119-60563-200651 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej, v důsledku čehož žalobkyni dosud nevyměřil DPH za toto zdaňovací období, v němž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 2.949.785,- Kč,

z čehož částku 1.675.931,47 Kč činil odpočet z přijatých plnění za nákup surového řepkového oleje od společnosti B. L. spol. s r. o. Protokolem ze dne 1. 4. 2016 žalovaný zahájil i daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden 2016, taktéž v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej, v důsledku čehož žalobkyni dosud nevyměřil DPH za toto zdaňovací období, v němž žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 2.918.322,- Kč, z čehož pouze částku 684.875,91 Kč činil odpočet z přijatých plnění za nákup surového řepkového oleje od společnosti B. L. spol. s r. o. Žalovaný takto žalobkyni zadržel nadměrný odpočet již za třetí a čtvrtý po sobě jdoucí měsíc (předtím se zahájení postupu k odstranění pochybností, resp. daňové kontroly dotklo nadměrných odpočtů za říjen a listopad 2015).

Žalobkyně surový řepkový olej nakupuje od tuzemského dodavatele, který je dlouhodobě etablován na trhu se zemědělskými plodinami, je registrován k DPH a řádně plní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu. Dodavatel z plnění přijatých žalobkyní přiznal a odvedl DPH a z kontrolních postupů před zahájením daňové kontroly za prosinec 2015 nevyšly najevo žádné skutečnosti, které by zpochybnily, že žalobkyně zboží nakoupila od dodavatele, který vystavil daňový doklad, a následně je použila ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně také předložila doklady prokazující, že zboží bylo dodáno na území jiného členského státu, jež žalovaný nikdy nepochybnil. Přestože nejsou známy žádné relevantní důvody, které by mohly zpochybnit oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně, žalovaný zahájil daňovou kontrolu i za prosinec 2015, čímž jí zadržel již v pořadí třetí nadměrný odpočet, a to včetně části nadměrného odpočtu, která se obchodu s komoditou surový řepkový olej netýká a jejíž oprávněnost není předmětem kontrolní činnosti žalovaného. Zadržované odpočty ke dni zahájení daňové kontroly za prosinec 2015 již dosáhly částky 8.024.264,- Kč a ke dni zahájení daňové kontroly za leden 2016 přesáhly hranici 10 mil. Kč, přičemž tyto prostředky, z nichž nezanedbatelná část s kontrolní činností správce daně nesouvisí, žalobkyni scházejí při výkonu podnikatelské činnosti. Žalobkyně byla současně aktivitou žalovaného donucena pozastavit obchodování se surovým řepkovým olejem, neboť je zřejmé, že v případě jejího pokračování by byly žalobkyni v plné výši zadrženy i nadměrné odpočty za další zdaňovací období. Žádná z daňových kontrol přitom ani ke dni podání žaloby nedospěla do fáze seznámení žalobkyně s výsledky kontrolních zjištění. Za této situace žalobkyně považuje za nezákonný zásah do jejích veřejných subjektivních práv skutečnost, že žalovaný jí bez dostatečně silných důvodů opakovaně v důsledku zahájení daňové kontroly zadržel nadměrný odpočet, a to i v té jeho části, která s obchodem se surovým řepkovým olejem vůbec nesouvisí a ve vztahu k níž žádná daňová kontrola neprobíhá.

Žalobkyně se bránila proti zahájení daňových kontrol a zadržení nadměrného odpočtu dne 22. 2. 2016 a dne 1. 4. 2016 podáním stížností podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které žalovaný vyhodnotil jako nedůvodné až dne 11. 4. 2016 a dne 6. 5. 2016, tj. s vyčerpáním takřka celé dvouměsíční lhůty stanovené pro vyřízení stížnosti daňovým řádem. Shodně tomu bylo v případě žádostí ze dne 5. 5. 2016 a 24. 5. 2016 o přešetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, o výsledku jejichž prošetření Odvolací finanční ředitelství žalobkyni informovalo až dne 4. 7. 2016 a 14. 7. 2016.

Žalobkyně namítá, že zadržení nadměrného odpočtu není pouhým nutným důsledkem zahájení daňové kontroly, nýbrž bylo primárním cílem správce daně. Jedná se o výrazný zásah do ústavně zaručeného základního práva na pokojné užívání majetku a do práva podnikat, přičemž žalovaný podle ní zneužívá svou pravomoc k jinému účelu, než pro který mu byla daňovým řádem svěřena, a porušuje zásadu proporcionality. Jeho postup tak žalobkyně považuje za svévolný, šikanózní a odporující ústavnímu pořádku i přímo aplikovatelnému právu EU. Žalovaný podle ní vychází z toho, že je oprávněn daňovému

subjektu zdržet nadměrný odpočet tím, že u něj zahájí daňovou kontrolu, a to v zásadě bez jakýchkoliv předem známých důvodů či omezení, neboť samotné neodůvodnění zahájení daňové kontroly nezpůsobuje její nezákonnost a nepřezkoumatelnost a bez dalšího ani její nepřiměřenost. Žalobkyně však zdůrazňuje, že touto žalobou nebrojí proti zásahu do práva na informační sebeurčení, jako tomu bylo v případech řešených judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu ČR (dále jen „ÚS“), jichž se žalovaný dovolává, nýbrž brojí proti tomu, že jí žalovaný v rozporu se zásadou přiměřenosti bez dostatečného důvodu zdržel nadměrný odpočet za hned několik po sobě jdoucích zdaňovacích období. Podle žalobkyně je třeba rozlišit případy, kdy správce daně provede u daňového subjektu namátkovou daňovou kontrolu, čímž relativně arbitrárně zasáhne do jeho práva na informační sebeurčení, od případů, kdy správce daně cíleně postihne daňový subjekt sérií kontrolních postupů, jejichž zahájením oddálí výplatu nadměrného odpočtu o předem neznámý časový úsek. V tomto případě i přes povinnost žalovaného vykládat vnitrostátní právo eurokonformním způsobem a zohlednit důsledky zahájení daňové kontroly do právní sféry žalobkyně v podobě zasažení hmotněprávního nároku na výplatu nadměrného odpočtu žalovaný ponechal právo žalobce na pokojné užívání majetku zcela bez jakékoliv ochrany a ve svém rozhodnutí zohlednil výhradně fiskální zájmy státu.

Žalobkyně zdůrazňuje, že je nositelem veřejného subjektivního práva na vyplacení nadměrného odpočtu bez zbytečných odkladů, jež v obecné rovině vyplývá z čl. 167 směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“). Podle tohoto ustanovení, které je zcela jasné a bezpodmínečné, a tedy i přímo aplikovatelné, nárok vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

Z judikatury Soudního dvora Evropské unie, resp. dřívějšího Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) sice plyne, že výplatu nadměrného odpočtu lze oddálit za podmínek stanovených vnitrostátním právem za účelem kontroly oprávněnosti nároku na odpočet, avšak jen při splnění podmínek vyplývajících z práva EU. Žalobkyně cituje rozsudek ESD ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*, podle nějž vnitrostátní podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena daní, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a zvolený způsob vrácení nesmí v žádném případě obnášet pro osobu povinnou k dani jakékoliv finanční riziko. Podle ESD může být lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH v zásadě prodloužena, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly. Nemožnost dočasné dispozice s částkou nadměrného odpočtu může být vykompenzována zaplacením úroků, čímž bude zaručeno dodržování zásady daňové neutrality. V rozsudku ze dne 18. 10. 2012, C 525/11 *Mednis SLA*, pak ESD uvedl, že členské státy musejí v souladu se zásadou proporcionality využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout takového cíle, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH. Také NSS v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 *Kordárna*, reflektuje s odkazem na čl. 11 a čl. 26 Listiny požadavky minimalizace a přiměřenosti zásahu do práva daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu a poukazuje na to, že obecně legitimní zájem státu na řádném výběru daní nelze absolutně nadřadit oprávněným zájmům daňových subjektů, nýbrž je třeba hledat co možná nejharmoničtější koexistenci těchto v určitých případech protichůdných zájmů.

Žalobkyně namítá, že žalovaný porušil zásadu přiměřenosti, neboť jím uplatňované důvody zdržení nadměrného odpočtu nejsou dostatečně silné, aby odůvodnily takto masivní

zásah do práva žalobkyně na pokojné užívání majetku. Zadržením nadměrných odpočtů za tři, resp. čtyři po sobě následující zdaňovací období byla žalobkyni zadržena částka přesahující 8 a posléze 10 mil. Kč, a žalobkyně tak byla postupem žalovaného fakticky donucena vyklidit trh a přinejmenším dočasně ukončit obchod se surovým řepkovým olejem. Žalovaný ani po třech měsících nezískal jediný důkaz, který by jeho zcela obecné pochybnosti o oprávněnosti jejího nároku na odpočet podporoval. Pokud žalovaný hovoří o indiciích, jež samostatně i ve vzájemné souvislosti vyvolávají pochybnosti o transakcích žalobkyně, ve skutečnosti jde o indicii jedinou, a to zjištění žalovaného, že žalobkyni nakoupený řepkový olej pocházel z Polska (o čemž žalobkyně ani nemohla vědět) a že žalobkyně zboží následně prodala odběrateli registrovanému k DPH v Polsku. Na základě této indicie žalovaný přijal opatření, jímž efektivně brání obchodu s touto komoditou (volnému pohybu zboží) mezi členskými státy EU. Zahájení daňových kontrol za prosinec 2015 a leden 2016 zasáhlo do práva žalobkyně na včasné vrácení odpočtu v míře, jež přesahuje míru nezbytně nutnou k dosažení sledovaného cíle, jímž je prověření oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet. Žalovaný vyjádřil jen velmi obecné pochybnosti ohledně nároku na odpočet vzniklého nákupem surového řepkového oleje od dodavatele registrovaného k DPH v tuzemsku, zbylá část nadměrných odpočtů ve výši 1.273.853,53 Kč a více než 2 mil. Kč je však mezi účastníky nesporná a provedení rozsáhlého šetření při daňové kontrole se jí nemůže dotknout. Žalovanému bylo v době zahájení daňové kontroly za leden 2016 známo, že žalobkyně nakupuje surový řepkový olej od dodavatele usazeného v tuzemsku, který řádně odvedl daň za dodání zboží žalobci. Žalovaný věděl i to, že žalobkyně v souladu se zásadou volného pohybu zboží a služeb toto zboží dodala do jiného členského státu a v žádné fázi probíhajícího řízení nezpochybnil tvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Pokud tedy žalobkyně uplatnila právo na odpočet této daně na vstupu, příjmy státního rozpočtu zkráceny nebyly.

Daňová kontrola podle žalobkyně není prostředkem, který je způsobilý dosáhnout sledovaného cíle. Tohoto cíle mohl navíc žalovaný dosáhnout šetrněji provedením daňové kontroly v rámci doměřovacího řízení, čímž by právo žalobkyně na včasnou výplatu nesporné části nadměrného odpočtu bylo respektováno. Není přitom pravdou tvrzení žalovaného, že by takovým postupem v rozporu se zákonem vyměřil daň, o jejíž správnosti má pochybnosti. Z obsahu daňového spisu je totiž evidentní, že žalovaný nemá ani po půl roce šetření žádné důkazně podložené pochybnosti, nýbrž pouhý pocit. Úřední osoby jsou nicméně povinny vykonávat veřejnou moc na základě prokázaných faktů, a nikoliv na základě pocitů a intuice. Subjektivní pochybnost úřední osoby je zcela lhostejná, nemá-li toto vnitřní rozpoložení úřední osoby oporu ve spisu. Ze spisu není zřejmé ani to, proč nebyl využit postup pro odstranění pochybností, neboť podle žalobkyně sám předpoklad rozsáhlého dokazování není postačujícím důvodem pro zahájení daňové kontroly před vyměřením daně, další nutnou podmínkou je totiž i objektivní nezbytnost takového postupu a jeho přiměřenost v porovnání s důsledky, které tím žalovaný způsobí žalobkyni. Navíc mezinárodní dožádání žalovaný uplatnil až více než jeden měsíc po zahájení daňové kontroly za prosinec 2015 a po zahájení daňové kontroly za leden 2016 a žalovaný žádné kroky směřující ke zjištění skutkového stavu věci nečiní, jen vyčkává na výsledky mezinárodního dožádání. Tvrzení o potřebě provedení mezinárodního dožádání je tak podle žalobkyně účelové.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že protokoly o zahájení daňové kontroly ze dne 19. 2. 2016 a 1. 4. 2016 splnily podmínky požadované ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu, neboť v nich byl vymezen předmět a rozsah kontroly DPH a žalobkyně předložila ke kontrole účetní a ostatní doklady. Kontroly proto byly zahájeny v souladu se zákonem. Tento kontrolní nástroj byl přitom vhodnější, než postup k odstranění pochybností, neboť žalovaný předpokládal rozsáhlejší dokazování včetně dožádání polské daňové správy v situaci, kdy měl

informace, že řepkový olej je dodáván z Polska do ČR a zase zpět do Polska. Ostatně z tohoto důvodu byl postup k odstranění pochybností zahájený podle § 89 daňového řádu za zdaňovací období říjen 2015 jako neadekvátní ukončen a byla taktéž zahájena daňová kontrola. Žalobkyni přitom bylo při ústním jednání dne 31. 5. 2016 sděleno, že správce daně prověřuje nejen přijatá zdanitelná plnění, ale i uskutečněná plnění týkající se surového řepkového oleje deklarovaná jako osvobozená ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žádost o mezinárodní výměnu informací, k níž dosud polské daňové orgány šetření neuzavřely, byla žalobkyni zpřístupněna. Posléze písemností ze dne 10. 8. 2016 byla žalobkyně seznámena s odpovědí polské daňové správy na žádost o mezinárodní výměnu informací (žalovaným obdrženou dne 1. 8. 2016) ve vztahu k odběrateli R. D. SP. Z O.O., z níž vyplývá, že tento daňový subjekt je nekontaktní, jeho sídlo je na adrese virtuální kanceláře a že tento subjekt nepřiznal daň při pořízení zboží z intrakomunitárních dodávek, a současně byla vyzvána k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet u deklarovaných dodávek surového řepkového oleje uskutečněných pro tohoto dodavatele.

Správce daně dožádáním prověřuje, zda žalobkyně nemůže být součástí řetězce obchodu se surovým řepkovým olejem, z něhož si uplatňuje nadměrné odpočty. Bylo by přitom nelogické, pokud by žalovaný zahájil kontrolní postup pouze k jednomu zdaňovacímu období a nadměrné odpočty za jiná zdaňovací období, ke kterým se vážou stejné pochybnosti, vyměřil a vyplatil žalobkyni. Návrh žalobkyně, aby daňovou kontrolu zahájil až v rámci doměřovacího řízení, žalovaný považuje za rozporný s cílem správy daní, jímž je vyměření daně ve správné výši. Navrhovaným postupem by žalovaný vyměřil daň, o jejíž výši má pochybnosti.

Dále žalovaný uvedl, že podle § 134 odst. 2 daňového řádu je předmětem daňového řízení daň, která se vztahuje ke zdaňovacímu období nebo k jednotlivé skutečnosti, v tomto případě se DPH vztahuje k měsíčnímu zdaňovacímu období, za něž lze daň vyměřit jen jako celek, neboť vrácení nadměrného odpočtu je podle § 105 zákona o DPH vázáno na jeho předchozí vyměření. Daňový řád přitom nezná institut částečného nebo prozatímního vyměření daně. Žalovaný je toho názoru, že je nutno rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet podle čl. 167 směrnice o DPH a vznikem nároku na vrácení nadměrného odpočtu podle čl. 183 směrnice o DPH. Zatímco nárokem na odpočet je daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění užitých plátcem daně na uskutečnění jeho ekonomické činnosti, nadměrným odpočtem je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, je-li tento rozdíl záporný, tj. daň na výstupu je nižší než odpočet daně. S ohledem na konstrukci výpočtu podle čl. 179 směrnice o DPH se nadměrný odpočet váže ke zdaňovacímu období. Zákon o DPH je přitom podle žalovaného v souladu se směrnicí o DPH, a není zde tudíž prostor pro její přímou aplikaci. Pokud žalovaný postupoval v souladu se zákonem o DPH, pak jeho postup nemohl být svévolný, šikanózní ani neslučitelný s ústavním pořádkem.

Na věc se podle žalovaného nevztahují ani zmiňované rozsudky ESD, neboť se týkaly případů automatického odložení vrácení nadměrných odpočtů na základě obecných výpočtů, jímž se daňový subjekt nemohl bránit důkazem neexistence daňového úniku (C-525/11), prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu v důsledku retroaktivní aplikace práva (C 107/10) nebo podmiňování vrácení nadměrných odpočtů u všech nově založených subjektů složením záruky (C-25/07). Případu žalobkyně se nedotýká ani rozsudek NSS ve věci *Kordárna*, neboť ten se nezabýval výplatou nároku na nadměrný odpočet, nýbrž kompenzací nepřiměřeně dlouho trvajícího prověřování uplatněného nadměrného odpočtu. Žalovaný proto zastává názor, že kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2016 (správně 2015) byla

zahájena v souladu se zákonem, takže nemůže být nezákonným zásahem. Navrhl proto zamítnutí žaloby.

Žalobkyně v replice konstatovala, že žalovaný nebyl schopen přes opakovaně vznášené dotazy žalobkyni upřesnit důvody zadržení nadměrného odpočtu za celkem čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období, protože jeho vyjádření byla zcela obecná a nepřinášela žádné nové poznatky. Proto je žalobkyně přesvědčena, že zahájení daňové kontroly a z toho plynoucí zadržení nadměrného odpočtu je výrazem nekontrolovatelné úřední libovůle a jako takové bylo nezákonným zásahem do práv žalobkyně. Pokud žalovaný nyní uvedl, že důvodem jeho pochybností je, že žalobkyně obchoduje se zbožím majícím původ v Polsku a dováží je do Polska, tyto pochybnosti žalovaný nebyl při jednáních se žalobkyní schopen specifikovat, přičemž úřední osoby pouze opakovaly obecné fráze o nutnosti komplexního prověření obchodních transakcí souvisejících se surovým řepkovým olejem. Navíc uváděná situace je v rámci jednotného trhu EU zcela běžnou záležitostí. Žalovaný žádné jiné konkrétní důvody neuvádí, zřetelně tak podrobuje odlišnému zacházení transakce, při kterých dochází k obchodu mezi jednotlivými členskými státy, což je však flagrantním porušením zásady volného pohybu zboží, a toto přísnější nakládání s takovými transakcemi při kontrole dodržení pravidel společného systému DPH oproti ryze vnitrostátním dodáním je podle žalobkyně neslučitelné s unijním právem.

K tvrzené potřebě mezinárodní výměny informací žalobkyně připomněla, že nejprve byla ze strany žalovaného konfrontována s pochybnostmi ohledně správnosti použité sazby (jež se nepotvrdily), následně s pochybnostmi ohledně oprávněnosti uplatněných odpočtů (po místním šetření u žalobkyně však žalobkyni žádné pochybnosti sděleny nebyly) a teprve v poslední fázi se objevily pochybnosti týkající se uskutečněných plnění. Žalovaný přitom měl dostatek listinných důkazů svědčících o tom, že zboží bylo dodáno polskému plátcí DPH a že zboží fyzicky opustilo území ČR a bylo dodáno do Polska. Mezinárodní dožádání tak nebylo zapotřebí, neboť relevantní skutečnosti mohl žalovaný zjistit jinak. Žalovaný ve svém vyjádření navíc opomněl podle žalobkyně doplnit, že již má k dispozici odpověď polské strany, která potvrdila, že odběratel žalobkyně pořízení zboží z jiného členského státu od žalobkyně přiznal. Z toho podle žalobkyně vyplývá účelovost postupu žalovaného, který důvody postupu vůči žalobkyni domýšlí teprve dodatečně v rámci obhajoby před soudem. Žalobkyně též upozorňuje, že na skutečnosti, že žalobkyně je součástí řetězce obchodu s komoditou a uplatňuje právo na odpočet daně, není nic protiprávního a není to důvodem pro to, aby byla žalobkyně z tohoto trhu vytlačována. Pokud snad měl žalovaný na mysli možnou účast v řetězci zatíženém podvodem na DPH, žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný i s odstupem více než půl roku hovoří o pouhé možnosti, která není důkazně jakkoliv podložena.

Žalobkyně také namítá, že zcela jistě neplatí, že účel světí prostředky. Tvrdí-li žalovaný, že usiluje o naplnění cíle správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu, tato snaha nemůže ospravedlnit kroky, které nejsou v souladu se zákonem a základními zásadami správy daní. Žalovaný je povinen vykonávat svěřenou pravomoc v souladu se zásadou proporcionality, na základě níž je povinen si položit otázku, zda chystaný krok, jakkoliv by byl schopen zajistit dosažení cíle správy daní, nebude neproporcionálním zásahem do práv daňového subjektu. Samotná možnost učinit určité opatření (existence pravomoci) ještě neznamená, že žalovaný je oprávněn využít tuto pravomoc kdykoliv a jakkoliv. Žalobkyně poukázala na to, že již v rámci daňové kontroly správce daně vyzvala k uzavření dohody, na základě níž by žalobkyně u žalovaného deponovala finanční částku odpovídající odpočtu daně z nákupu surového řepkového oleje oproti tomu, že žalobkyni bude za nadcházející zdaňovací období vyměřena daň a vrácen nadměrný odpočet. Žalobkyně tím chtěla předejít nutnosti

opuštění velice pracně získaného postavení na trhu a současně umožnit správci daně detailně prověřit oprávněnost nároku na odpočet za dodání surového řepkového oleje. Žalovaný však ani tuto nabídku neakceptoval, a je tak zjevné, že mu nejde o dosažení správného zjištění a stanovení daně a o zabezpečení její úhrady, nýbrž že sleduje zcela jiné cíle, které se zdráhá označit. Žalobkyně v žádném případě nepochybuje pravomoc žalovaného kontrolovat správnost jejich daňových tvrzení, má však za to, že žalovaný tuto pravomoc může vykonat způsobem, který je šetrnější k právům žalobkyně, a to provedením daňové kontroly po doměření daně, kdy by výkon daňové kontroly nebyl doprovázen zvýšenou zátěží v podobě zadržení nadměrného odpočtu.

V průběhu ústního jednání účastníci odkázali na svá písemná podání, žalobkyně pak připomněla, že v době zahájení daňových kontrol jí nebylo nic známo o důvodech tohoto zahájení. K obraně žalovaného založené judikatuře k namátkovým daňovým kontrolám žalobkyně zdůraznila, že proti provádění namátkových daňových kontrol ani s tím spojené nutnosti náročného administrativního prokazování daňových tvrzení nebrojí, vadí jí totiž to, že v dané věci nejde o kontrolu namátkovou, nýbrž již o třetí a čtvrtou daňovou kontrolu v řadě, aniž by se žalobkyně dozvěděla, jaké pochybnosti žalovaná má. Žalobkyně byla dokonce konfrontována s možností, že se účastní na podvodném daňovém řetězci, na její dotaz, čeho by se měla v dané souvislosti vyvarovat, jí však žalovaný žádné bližší informace nepodal. Nastala tak unikátní situace, kdy správce daně věděl více než samotný daňový subjekt. Pokud se dále objevila informace, že zboží nakoupené žalobkyní pochází z Polska a bylo žalobkyní opět do Polska dodáno, žalobkyně upozorňuje na to, že sama touto informací nedisponovala, protože zboží nakoupila u českého subjektu. V souvislosti s argumentem potřebnosti posuzovat proporcionalitu kroků zvolených správcem daně žalobkyně uvedla, že by bylo namístě analogicky jako v případě judikatury NSS ve věci zajišťovacích příkazů proporčně přihlížet k pravděpodobnosti doměření daně a pravděpodobnosti její nedobytnosti. Konkrétně tedy, čím závažnější negativní důsledky by daňová kontrola měla pro výplatu odpočtu, tím pádnější důvody pro její zahájení by správce daně měl mít. Podle žalobkyně nelze akceptovat zahajování daňových kontrol na zkoušku s tím, že pokud se po delší době ukáže, že daňový subjekt svá tvrzení nakonec prokázal, bude to vyřešeno jen prostřednictvím úroku podle daňového řádu. Žalobkyně také konkrétně vyjmenovala, že žalovanému v rámci daňové kontroly předložila řádné daňové doklady, mezinárodní nákladní listy prokazující, že zboží opustilo území ČR, smlouvu s polským plátcem daně, který současně žalobkyni sdělil polské registrační číslo k DPH, i doklady o zaplacení zboží. Majoritní odběratel současně ve svém daňovém přiznání pořízení zboží od žalobkyně potvrdil, a pochybnosti žalovaného se tak omezují již pouze na to, že komunikace s polským daňovým subjektem je údajně obtížná. Tato pochybnost přitom vznikla až dávno po zahájení daňových kontrol, přičemž pochybnosti uváděné žalovaným se v průběhu daňových kontrol postupem času měnily. Podstatou sporu je tak otázka, zda může být zahájení daňové kontroly na libovůli správce daně. Žalovaný naopak v průběhu jednání namítl, že s důvody zahájení daňových kontrol byla žalobkyně seznámena, a to přesto, že žalovaný není povinen s takovými důvody daňový subjekt seznamovat. Zde k tomu nicméně došlo v rámci vysvětlení, proč byla zvolena cesta daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybností.

Z obsahu předložených správních spisů vyplývá, že v návaznosti na podání přiznání k DPH za prosinec 2015, v němž žalobkyně vykazala nadměrný odpočet ve výši cca 2,96 mil. Kč, byl dne 19. 2. 2016 sepsán se žalobkyní protokol o zahájení daňové kontroly, podle kterého je předmětem daňové kontroly řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období prosinec r. 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej“. K námitce zástupce žalobkyně proti obsahu předtištěného protokolu byla do protokolu dále doplněna rukou psaná strana, v níž je zaznamenáno, že k dotazu, proč není postupováno cestou postupu k odstranění

pochybností, žalovaný uvedl, že bude komplexněji prověřovat obchod s komoditou řepkový olej, a to by s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti postup k odstranění pochybností neumožňoval. Žalovaný také chce v rámci správného stanovení daně ověřit správné zařazení komodity do základní sazby daně. K tomu zástupce žalobkyně vznášel námitku, že mu bylo ústně sděleno, že není jediným subjektem, který s touto komoditou obchoduje, že názory na určení daňové sazby se liší a že je třeba sjednotit názory.

Obdobně v návaznosti na podání přiznání k DPH za leden 2016, v němž žalobkyně vykazala nadměrný odpočet ve výši cca 1,56 mil. Kč, byl dne 1. 4. 2016 sepsán se žalobkyní protokol o zahájení daňové kontroly, podle kterého je předmětem daňové kontroly řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období leden r. 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej“. V rámci něj k dotazům zástupce žalobkyně žalovaný sdělil, že má „komplexní pochybnosti obecného charakteru, které spočívají v obchodu s řep. olejem jako takovými“, konkrétně pak, „zda se dodávky uskutečnily, o jakou komoditu se jedná, zda byly dodávky uskutečněny pro deklarované odběratele a od dodavatelů“. Žalovaný považoval za nestandardní jev to, že zboží je do ČR dodáno z jiného členského státu a z tuzemska je opět dodáno do jiného členského státu, což sice není protiprávní, avšak je to důvodem pro prověření těchto transakcí. Žalobkyně do protokolu uvedla, že opakované zahájení daňových kontrol za čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období z důvodu pochybnosti jen o menší části nárokováného nadměrného odpočtu žalobkyně považuje za šikanózní a že si proti němu podává stížnost.

Dne 22. 2. 2016 žalobkyně u žalovaného uplatnila stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu proti zahájení daňové kontroly za prosinec 2015, v níž namítala, že neexistují dostatečně silné důvody pro zadržení nadměrného odpočtu za tři po sobě jdoucí zdaňovací období a že postup k odstranění pochybností by byl pro žalobkyni méně zatěžující, než daňová kontrola, a přesto by umožňoval dosáhnout cíle správy daní. Problém zařazení zboží do daňové sazby ani potřeba sjednocení postupu daňové správy k různým daňovým subjektům nevyžadují rozsáhlé dokazování a nejsou legitimním důvodem pro zadržení nadměrného odpočtu. Dne 4. 4. 2016 žalobkyně také písemně doplnila ústně podanou stížnost proti zahájení daňové kontroly za leden 2016, v níž argumentovala obdobně jako v žalobách. Žalovaný ve dnech 11. 4. 2016 a 6. 5. 2016 žalobkyni vyrozuměl, že stížnosti neshledal důvodnými a argumentoval tím, že z vymezení daňové kontroly plyne, že prověřuje nejen samotné nákupy, ale i prodej surového řepkového oleje. Poukázal na to, že v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2015 a daňové kontroly za listopad 2015 zjistil, že obchodovaný řepkový olej má původ v Polsku, v nezměněné podobě byl obchodován v tuzemsku a žalobkyni byl dodán opět do Polska, což u žalovaného vyvolává pochybnosti o deklarovaných obchodních transakcích a jejich dopadech z hlediska DPH. Při existenci těchto pochybností je vyloučeno, aby daň za tato zdaňovací období vyměřil. Žalobkyně posléze dne 4. a 24. 5. 2016 požádala o prošetření způsobu vyřízení stížností, přičemž argumentovala obdobně jako v podaných žalobách. Dne 4. a 14. 7. 2016 však Odvolací finanční ředitelství žalobkyni vyrozumělo o nedůvodnosti jejích žádostí. Argumentovalo zčásti obdobně jako nyní žalovaný ve vyjádření k žalobě, konstatovalo nemožnost částečného vyměření nadměrného odpočtu s tím, že daňový řád to neumožňuje. Judikatura ESD uznává povinnost členských států prověřovat daňová přiznání k DPH a v nezbytném rozsahu připouští i prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z důvodu daňové kontroly. Odvolací finanční ředitelství také odkázalo na stanovisko pléna ÚS ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého nelze bez dalšího považovat za realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. Listiny postup správce daně, který bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost, zahájí daňovou kontrolu, a poukázalo též na rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009,

č. j. 2 Aps 2/2009-52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, v němž NSS uzavřel, že podstatným rysem daňové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení i bez konkrétního podezření, že kontrolovaný subjekt neplní své povinnosti.

Posledními písemnostmi zařazenými ve správních spisech jsou protokol o ústním jednání mezi žalobkyní a žalovaným ze dne 31. 5. 2016, v němž žalobkyně namítala, že jí postup žalovaného fakticky znemožňuje obchodovat se surovým řepkovým olejem a dožadoval se sdělení, zda žalovaný zjistil, že by odběratelé či dodavatelé žalobkyně byli zapojeni do řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, a zda by bylo možné se dohodnout na tom, že žalovaný žalobkyni vyměří nadměrný odpočet v situaci, kdy by sporná část daně byla na základě vzájemné dohody zajištěna tak, aby bylo dosaženo cíle správy daně. Žalovaný sdělil, že výsledky mezinárodního dožádání mu nejsou známy a že nemůže předjímat svůj další postup, pokud by žalobkyně hodlala v budoucnu provádět obchody s řepkovým olejem. K otázce zajištění daně žalovaný sdělil, že se vyjádří písemně do 14 dnů, na což žalobkyně reagovala steskem, že cíl jednání dopředu avizovala a je politováníhodné, pokud žalovaný není s to stanovisko zaujmout již při jednání. Ve spise za zdaňovací období leden 2016 je navíc odpověď polských daňových orgánů ze dne 15. 7. 2016 na žádost odeslanou žalovaným dne 21. 4. 2016. V ní bylo uvedeno, že deklarovaný odběratel R.D. SP.Z O.O. odpovídá všem kritériím pro společnost typu „missing trader“, neboť je nekontaktní, sídlo má spolu s množstvím jiných společností na adrese virtuální kanceláře, nemá nahlášenou žádnou provozovnu, od zahájení ekonomické činnosti nepodala žádné souhrnné hlášení, žádná pořízení plnění od partnerů z ČR nepřiznala, poslední přiznání k DPH podala za čtvrté čtvrtletí roku 2015 a jediným jejím společníkem a jednatelem je německý občan J. S. Dne 10. 8. 2016 žalovaný proto žalobkyni vyzval, aby do 20 dnů prokázala splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet u dodávek surového řepkového oleje pro společnost R. D. SP. Z O.O.

Ke správnímu spisu žalobkyně namítla, že ji překvapuje, že jeho obsahem bylo učiněno pouze dožádání ve vztahu ke společnosti R. D. SP. Z O.O., která byla jejím minoritním odběratelem. Upozornila, že jejím majoritním odběratelem byl jiný subjekt, a výsledky souvisejícího dožádání, které byly jako důkaz provedeny v řízení o žalobě projednávané zdejší soudem pod sp.zn.48 Af 21/2016, ukázaly, že tento majoritní odběratel pořízení zboží od žalobkyně do svého daňového přiznání v Polsku zahrnul.

Soud po ověření, že žalobkyně bez úspěchu vyčerpala jí dostupné prostředky na ochranu proti namítanému nezákonnému zásahu v rámci daňového řízení (podání stížnosti a žádosti o prošetření vyřízení stížnosti), že žaloby byly podány včas (od doručení vyrozumění o nedůvodnosti žádosti žalobkyně o prošetření vyřízení jejích stížností do podání žalob neuplynula doba dvou měsíců) a že byly splněny i další podmínky soudního řízení, žaloby věcně projednal.

Na základě zjištění ze správních spisů soud přitom dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je v obou případech otázka proporcionality postupu žalovaného, který v souvislosti s pochybnostmi o pouze dílčí části vykázaných zdanitelných plnění (obchody se surovým řepkovým olejem) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za měsíce prosinec 2015 a leden 2016, čímž podle ní zabránil vyplacení nadměrného odpočtu za celá tato zdaňovací období, byť nadměrné odpočty v nemalé části s prověřovanými zdanitelnými plněními nesouvisely.

K uvedenému a k argumentaci žalobkyně judikaturou ESD a rozsudkem NSS ve věci *Kordárna* soud musí v první řadě odkázat na rozsudek, který zdejší soud vydal dne

4. 10. 2016 pod č. j. 48 Af 21/2016-35 na podkladě nečinnostní žaloby, již se tatáž žalobkyně domáhala vydání částečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž není dotčen prověřovanými plněními, jejichž předmětem byl řepkový olej. V tomto rozsudku soud žalobě vyhověl, protože na základě judikatury ESD k čl. 183 směrnice o DPH, zejména pak rozsudku ESD ze dne 18. 12. 1997, C-286/94 *Molenheide a další*, dovodil, že výklad daňového řádu konformní s požadavky směrnice o DPH připouští, aby žalovaný na žádost žalobkyně vydal i částečné rozhodnutí, jímž část nadměrného odpočtu, jež není potenciálním výsledkem daňové kontroly ohrožena, vyměří, a následně v souladu s § 105 odst. 1 zákona o DPH tuto část nadměrného odpočtu vyplatil. Tento závěr soudu je pak podstatnou měrou určující i pro rozhodnutí soudu o nyní podaných zásahových žalobách. Vyplývá z něj totiž, že argumentace žalobkyně tím, že zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za příslušné zdaňovací období vede nutně k zadržení celého nadměrného odpočtu za zdaňovací období bez ohledu na povahu zdanitelných plnění, jež tento nárok založila, a to až do předem neznámého okamžiku ukončení daňové kontroly, je mylná. Je samozřejmě pravdou, že dosavadní správní praxe, a tedy i praxe žalovaného v těchto věcech tvrzení žalobkyně odpovídala, avšak z hlediska platné právní úpravy, jak ji zdejší soud vyložil v již uvedeném rozsudku ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016-35, je to především žalobkyně, komu lze přičítat fakt, že je jí zadržen nadměrný odpočet jako celek. Pokud by totiž požádala o vyměření jeho daňovou kontrolou nedotčené části, žalovaný by byl povinen jí takovou část vyměřit částečným platebním výměrem a následně vyplatit. Pokud by tak v přiměřené lhůtě neučinil, měla by žalobkyně možnost si vyměření takové části nadměrného odpočtu vymoci prostřednictvím žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného, jak to již učinila ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2015.

Podle § 85 s. ř. s. je přitom žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřípustná, lze-li se ochrany či nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení zakotvuje subsidiární povahu zásahové žaloby, a to nejen ve vztahu k prostředkům dostupným žalobkyni v řízení před správními orgány, ale i ve vztahu k jiným typům žalob a návrhů podle s. ř. s. V situaci, kdy se žalobkyně nedomáhala před soudem nečinnostní žalobou, aby žalovanému bylo uloženo vydání částečného platebního výměru za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016, nemůže v rámci zásahové žaloby účinně argumentovat tím, že do její právní sféry bylo zasaženo právě zadržením nadměrných odpočtů, které s předmětem daňové kontroly nesouvisí. Pro tento účel totiž slouží žaloba na ochranu proti nečinnosti, jakožto přednostně použitelný procesní institut.

V důsledku toho je tedy pro účely zásahových žalob namístě se zabývat pouze otázkou, zda opakované zahájení daňových kontrol ještě před vyměřením nadměrných odpočtů za čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období, jejichž důsledkem je zadržení nadměrných odpočtů v rozsahu, jež by mohly být výsledky daňové kontroly dotčeny, až do skončení těchto daňových kontrol a pozdržení vyměření a výplaty zbylé části nadměrných odpočtů do doby, než o jejich vyměření žalobkyně požádá a následně v přiměřených lhůtách dojde k jejímu částečnému vyměření, je nezákonné z důvodů tvrzených žalobkyní.

Pokud v tomto směru žalobkyně naznačuje, že zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za několik po sobě navazujících zdaňovacích období, v nichž byl vykázán nadměrný odpočet, nemůže být jen namátkové, ale musí se zakládat na dobrých důvodech, soud v obecnosti souhlasí. Žalobkyně správně a logicky poukazuje na judikaturu ESD a na rozsudek NSS ve věci *Kordárna*, z nichž se bez dalších pochyb podává, že právo na vyplacení nadměrného odpočtu je majetkovým nárokem žalobkyně, který je chráněn jak unijním právem (ve smyslu ochrany zásady neutrality systému DPH), tak i ústavním pořádkem (čl. 11 a čl. 26 Listiny). Jakýkoliv zásah do tohoto práva tak musí být zkoumán též z hlediska přiměřenosti

a je třeba podle konkrétních okolností případu vyvažovat práva daňového subjektu s veřejným zájmem státu na řádném výběru DPH a předcházení daňových podvodů. Žalobkyně má nepochybně pravdu, pokud kritizuje argumentaci žalovaného, který se mnohdy zabývá pouze tím, zda má pravomoc k zahájení daňové kontroly, avšak žádným způsobem již nezvažuje, zda s ohledem na míru dotčení práv žalobkyně v dané situaci bylo namístě tuto pravomoc využít, popř. v takovém rozsahu.

Ve stanovisku pléna ÚS ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, jež se dovolával i žalovaný a které reagovalo i na předcházející rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, č. 2000/2010 Sb. NSS, ÚS většinově dospěl k závěru, že *„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. (...) Legitimním cílem v případě daňové kontroly (...) je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní (...). Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (...). Za takovýto postup však nelze **bez dalšího** považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“* (zvýraznění doplněno zdejšími soudem). Tedy i ÚS zdůrazňuje potřebu hodnotit proporcionalitu kontrolních postupů, jež má správce daně k dispozici. ÚS zde připustil možnost namátkové kontroly, neřekl však, že taková daňová kontrola nemůže být svévolná, pouze uvedl, že bez dalšího ji za zneužívající považovat nelze.

ÚS přitom hodnotil povahu takové daňové kontroly na půdorysu zásahu do práva na informační autonomii daňového subjektu, nikoliv na půdorysu zásahu do vlastnického práva, k němuž dochází jen poměrně specificky v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly zahájené před vyměřením daně, jestliže deklarovaná daň má zápornou výši, tj. představuje nárok daňového subjektu vůči státnímu rozpočtu. Tato skutečnost citelně zvyšuje intenzitu zásahu takové daňové kontroly do ústavně chráněných práv daňového subjektu a lze ji považovat za onu „další“ skutečnost, která zvyšuje pravděpodobnost konstatování svévolnosti namátkové daňové kontroly. Podle přesvědčení soudu však ještě sama o sobě neumožňuje uzavřít, že by namátkové daňové kontroly před vyměřením daně v případě vykázání nadměrného odpočtu bylo možno hodnotit jako protiústavní a že by bylo vždy nezbytné již na počátku kontroly disponovat konkrétním podezřením a toto v protokolu o zahájení daňové kontroly uvádět. Stejně jako se v těchto případech zvyšuje intenzita zásahu do práv daňového subjektu, tak je v situacích, kdy daňové subjekty uplatňují požadavky na plnění ze státního rozpočtu v důsledku vykázaného nadměrného odpočtu, dán i intenzivnější veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daně, neboť v případě vyměření pochybného daňového nároku hrozí, že dodatečné prověření vykázaného odpočtu i přes pozdější doměření správné výše daně již nepovede k navrácení neoprávněně čerpaných částek. Tento zájem podpírá i obecně známá skutečnost, že právě výběr DPH je v současnosti významně zatížen daňovými podvody v enormní výši a uplatňování nadměrných odpočtů je primárním zdrojem těchto úniků. V této závažné situaci je nepochybně namístě, aby stát mohl provádět kontroly vykazovaných nadměrných odpočtů i tam, kde *a priori* konkrétními informacemi o zasažení odpočtu podvodem na dani nedisponuje, neboť jinak by mohl být boj s daňovými podvody ochromen.

V rámci algoritmu založeného na posouzení otázek (viz např. nález Ústavního soudu ČR ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, vyhlášen pod č. 162/2014 Sb., odst. 41), zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, zda je toto

opatření k dosažení takového cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu), by takový izolovaný zásah do práva žalobkyně na vyplacení nadměrného odpočtu byl hodnocen jako proporcionalní ve všech krocích.

O legitimitě cíle v podobě boje s podvody na DPH nemůže být pochyb a opatření v podobě zahájení daňové kontroly před vlastním vyměřením daně zjevně dosahuje i sledovaného cíle, neboť brání vyplacení sporné části nadměrného odpočtu a tedy potenciálnímu nelegálnímu odčerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu. Soud má současně za to, že zde neexistuje šetrnější prostředek, který by vedl ke kýženému cíli, neboť dodatečné doměření daňové povinnosti může narážet na problém nekontaktnosti daňového subjektu, z něž se mezitím stane pouhá „prázdná schránka“ bez jakýchkoliv exekvovatelných aktiv. V případě, kdy je patrné, že v rámci šetření bude nezbytné využít institutu mezinárodního dožádání, který v praxi délku kontrolního postupu protahuje do řádu několika měsíců a teprve po jejich uplynutí vyjasní, zda není namístě vést případná další šetření a kterým směrem, není alternativou k daňové kontrole ani postup k odstranění pochybností, neboť ten nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (viz závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS).

Konečně soud zastává i přesvědčení, že zájem na ochraně veřejných rozpočtů před daňovými úniky v takové situaci převáží i nad potřebou ochrany vlastnického práva žalobkyně a práva podnikat, a to jednak z toho důvodu, že zadržení nadměrného odpočtu se v zásadě týká pouze části, která může být výsledkem daňové kontroly dotčena (o vyměření zbytku může žalobkyně požádat), z důvodu, že toto zadržení je jen dočasné, neboť bude trvat jen do chvíle, kdy daňová kontrola oprávněnost daňových tvrzení žalobkyně ověří, a konečně z důvodu, že žalobkyni bude v případě, kdy si svá daňová tvrzení obhájí, náležet i úrok ze zadrženého daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Zásah do veřejného zájmu v případě nutnosti daň vyměřit a vyplatit před vlastním provedením kontroly by byl závažnější, než dočasný a *ex post* kompenzovaný zásah do práv daňového subjektu.

Pokud v této souvislosti žalobkyně poukazuje i na to, že v průběhu daňové kontroly nabízela výměnou za vyměření nadměrného odpočtu poskytnout zajištění do výše sporné části nadměrného odpočtu, na což žalovaný nepřistoupil, zde soud pouze poznamenává, že takové řešení by bylo *de lege ferenda* myslitelné, avšak jde o řešení ekvivalentní částečnému vyměření daně v rámci běžící daňové kontroly a nepředstavuje tedy z hlediska zásahu do práv žalobkyně výhodnější alternativu.

Žalobkyně však upozorňuje, že v tomto případě nejde o izolovaný zásah do jejích práv, nýbrž o souvislý řetěz takových zásahů dotýkajících se výplaty nadměrných odpočtů za celkem čtyři po sobě následující zdaňovací období. Taková situace v rámci hodnocení přiměřenosti zásahu sice nedopadá do hodnocení naplnění prvních tří kroků proporcionality, může se však projevit v posledním kroku tohoto testu (hodnocení proporcionality v užším slova smyslu). Opakované zahajování daňové kontroly ve vztahu k témuž daňovému subjektu bez uvedení konkrétních důvodů by nepochybně šikanózní charakter mít mohlo. Pokud by se jednalo o totéž zdaňovací období, limity takovému postupu zakotvil přímo zákonodárce v ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu v návaznosti na judikaturu ÚS (např. nález ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99). V tomto případě však nejde o kontrolu opakovanou, nýbrž

o rozšiřování rozsahu daňové kontroly (resp. zahajování souběžných daňových kontrol), navíc v reakci na nová daňová tvrzení žalobkyně [tj. dalo by se hovořit i o jisté paralele k výjimce připuštěné v § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu]. Je tedy třeba akceptovat, že s každým novým tvrzením daňového subjektu mohou být spjata nová podezření správce daně. Na druhou stranu však nelze rozšiřovat bez jakéhokoliv odůvodnění rozsah daňové kontroly donekonečna, neboť by tím byl daňový subjekt ponechán na libovůli správce daně, což by byl jev nepochybně protiústavní.

Aniž by bylo možné obecně nastavit přesnou hranici (v tomto směru je třeba vycházet vždy z konkrétních skutkových okolností případu), je třeba uvést, že skutečně namátková kontrola bez uvedení jakýchkoliv indicií, proč je k ní přistupováno, zejména je-li jejím důsledkem zadržení nadměrného odpočtu daňového subjektu, se může vztahovat u řádně spolupracujícího subjektu nanejvýš k jednomu zdaňovacímu období. Doba jednoho měsíce ponechává správci daně dostatečný prostor k tomu, aby si učinil alespoň povšechnou představu o rozsahu a povaze činnosti daňového subjektu, charakteru zdanitelných plnění, jejichž přijetí a poskytnutí lze při jeho činnosti očekávat, a na základě těchto informací pružně analyzovat obsah daňového přiznání podaného za další zdaňovací období a formulovat alespoň zčásti konkretizované pochybnosti o správnosti daňového tvrzení. Zahájení daňové kontroly za každé další zdaňovací období by tak mělo obsahovat stále více a více konkrétnější důvody pro zahájení daňové kontroly, nemá-li se zahájení navazujících daňových kontrol dostat do rozporu s ústavou chráněnými právy daňového subjektu v důsledku nepřiměřenosti v užším slova smyslu. Přesnost odůvodnění navazujících daňových kontrol by měla reagovat na zjištění učiněná v rámci již dříve zahájených daňových kontrol, lze si tedy v případě ověřování dodání plnění do jiných členských států formou mezinárodního dožádání představit, že po dobu vyřizování dožádání nebude možné důvody navazujících kontrol upřesňovat nad rámec informace, že se týkají plnění pro shodného odběratele, o němž dosud nebylo nic bližšího v rámci daňové kontroly zjištěno. Menší míra odůvodnění se uplatní i v případě nedostatečné spolupráce daňového subjektu, kde ostatně i taková vadná komunikace může sama o sobě představovat důvod širšího prověřování plnění jeho daňových povinností. U nekomunikujícího subjektu by tedy bylo možné zahajovat další kontroly i bez poskytnutí důvodů a cíle takového prověřování, dokud by správci daně nebyla vytvořena možnost nezbytnou analýzu deklarovaných plnění provést.

Do posuzování podrobnosti vyžadovaného zdůvodnění dalšího rozšíření daňových kontrol přirozeně může vstupovat i žalobkyní zmiňovaná otázka míry zásahu do práv daňového subjektu daná např. poměrem výše kumulovaných zadržených odpočtů k výši jeho tržeb nebo hospodářského výsledku spolu s očekávanou pravděpodobností doměření daně a intenzitou rizika nedobytnosti daně, pokud by měla být doměřena. Tato kritéria však nemohou být faktory jedinými či klíčovými, protože byla judikaturou dovozena pro jiný právní institut, který má mimořádnou povahu a lze uplatnit jen v úzkém spektru případů, v nichž je dána poměrně vysoká pravděpodobnost budoucího vyměření či doměření daně a současně nezanedbatelné riziko ztráty či významných obtíží při vymahatelnosti očekávané daně ještě před okamžikem vykonatelnosti platebního výměru. Zákonné požadavky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu jsou nepochybně mnohem přísnější, než vlastní požadavky na zahájení daňové kontroly, jež daňový řád v dané souvislosti v podstatě ani výslovně nelimituje, a tudíž odpovídající limity je třeba dovozovat až na základě ústavního pořádku a zásady proporcionality, jež je současně i nedílnou součástí unijního práva a tedy nutným vodítkem výkladu eurokonformního.

V případě žalobkyně jsou žalobami napadena zahájení daňových kontrol za třetí a čtvrté měsíční zdaňovací období kontrolované v řadě za sebou ještě před vyměření daně.

V takovém případě by daňová kontrola odůvodněna být měla, neboť lze předpokládat, že žalovaný již v průběhu předchozích daňových kontrol získal dostatek poznatků o činnosti žalobkyně, aby mohl navazující daňová přiznání účinně analyzovat a označit důvody, proč si veřejný zájem na řádném stanovení a výběru daní i v tomto konkrétním případě žádá, aby došlo ke kontrole vykazovaných plnění a zadržení odpovídající části nadměrného odpočtu (což implikuje zásah do majetkových práv žalobkyně i do práva na informační autonomii). Soudu je totiž z jeho úřední činnosti (věc sp. zn. 48 Af 21/2016) známo, že v případě postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2015 žalobkyně se správcem daně příkladně spolupracovala, když v rámci místních šetření a navazující komunikace žalovanému poskytla v zásadě veškeré potřebné a požadované podklady k analyzovaným transakcím.

Za těchto okolností tedy je třeba odmítnout tvrzení žalovaného, že zahájení daňové kontroly nijak odůvodňovat co do povahy pochybností nemusel. Byť samotný daňový řád žalovanému vskutku takovou povinnost neukládá, nemá-li se takto řetězově zahajovaná daňová kontrola stát protiústavním zásahem do práv daňového subjektu (a tedy i nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.), musí již správce daně konkrétnější důvody při jejím zahájení specifikovat. Nehledě na to, že to vyžaduje zásada proporcionality, již se žalovaný při výkonu svých pravomocí v kolizi s ústavně chráněnými právy daňového subjektu musí řídit (ostatně srov. i zásadu vymezenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu), je třeba zmínit též praktický dopad takového postupu na spolupráci mezi daňovým subjektem a správcem daně spočívající v tom, že uvedení takových důvodů může účinně předejít dojmu daňového subjektu, že je správcem daně bezdůvodně šikanován, a tím vytvořit prostor pro oboustrannou spolupráci při výkonu správy daní, jak to vyžaduje ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu.

Současně je však třeba zvážit i taktickou stránku procesního postupu žalovaného, která zcela legitimně musí zvažovat i riziko, že daňový subjekt cíleně bude mařit řádné prověřování svých povinností a v návaznosti na sdělení veškerých informací, jimiž správce daně disponuje, může upravit svá tvrzení a mařit dostupné důkazní prostředky takovým způsobem, který znemožní řádné vyměření daně. Judikatura správních soudů respektuje skutečnost, že správní spis vedený správcem daně může obsahovat i neveřejnou část, která může být z těchto důvodů po určitou dobu nezbytnou pro zajištění podkladů pro daňové řízení daňovému subjektu nedostupná. Proto daňový subjekt nemůže očekávat, že mu správce daně poskytne veškeré dostupné informace již na samotném počátku daňové kontroly, a to i v situaci, kdy správce daně bude disponovat přesnějšími informacemi o transakcích, jež hodnotí jako podezřelé a problematické, než samotný daňový subjekt, který při své ekonomické činnosti odpovídající informace ani zjistit nemusel (a je přitom jedno, zda byl povinen si takové skutečnosti ověřit, nebo mu naopak jejich neznalost v konečném důsledku k tíži přičíst nelze). Samozřejmě i zde je třeba vyvažovat zájmy správy daní s právy daňového subjektu a v případě řetězových daňových kontrol již konkrétní podezření sděleno být musí, taková informace však nemusí být zevrubná, nýbrž postačí její obecnější specifikace při zachování nezbytné informační hodnoty, která umožní dotčenému daňovému subjektu a zejména pak v případě následného soudního přezkumu soudu vyhodnotit, zda postup správce daně nebyl svévolný. V průběhu daňové kontroly pak lze po zajištění potřebných důkazních materiálů důvodně očekávat, že správce daně své informace při první možné příležitosti daňovému subjektu sdělí, aby ten mohl řádně v daňovém řízení uplatnit svá procesní práva.

Z předložených protokolů o zahájení daňových kontrol za prosinec 2015 a leden 2016 nicméně plyne, že žalovaný zahajované daňové kontroly odůvodnil, byť v prvním případě jen ústně a teprve na (zcela oprávněný) nátlak žalobkyně tyto důvody zaznamenal do samotného protokolu. Již z obsahového vymezení daňových kontrol, které byly omezeny na transakce s komoditou surový řepkový olej, vyplývá, že se nejednalo o číré námatkové kontroly. Ze

zaznamenaných odpovědí správce daně v protokolech o zahájení daňové kontroly pak vyplývá, že důvodem daňové kontroly nebyla jen správnost uplatněné základní sazby DPH u přijatých zdanitelných plnění, ale i komplexní prověření obchodů s řepkovým olejem, přičemž v případě daňové kontroly za leden 2016 již bylo upřesněno, že správce daně vede k další kontrole zjištění, že žalobkyně nakoupený řepkový olej pocházel z jiného členského státu a žalobkyně jej opět vyvezla do téhož členského státu. K odůvodnění daňové kontroly za leden 2016 nelze mít výhrad, neboť jednoznačně konkretizuje předmět i důvody prověřování a ty jsou racionální. V případě daňové kontroly za prosinec 2015 lze mít vůči postupu správce daně zásadní výhrady, neboť je zjevné, že se nezákonně zdráhal zaznamenat důvody daňové kontroly do protokolu o jejím zahájení, a navíc i uvedené důvody uvedl natolik nekonkrétně, že z nich v daný okamžik nebylo možné dovodit, proč nebylo postupováno formou postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, který je pro daňový subjekt šetrnější (byť v zásadě jen z hlediska práva na informační autonomii). Jak nicméně vyplynulo z dalšího vývoje daňové kontroly, její zahájení jako takové bylo namístě, neboť ve věci bylo možné očekávat provádění dokazování formou dotazů na správce daně v jiných členských státech, což je časově náročný postup zpravidla bránící možnosti užít cestu postupu k odstranění pochybností. Nejeví se ani, že by žalovaný dodatečně předstíral odlišné důvody zahájení daňové kontroly a zneužíval tak svou pravomoc (ze spisu týkajícího se zdaňovacího období říjen 2015 vyplynulo, že tam původně žalovaný zpochybňoval pouze rozsah deklarovaných plnění zakládajících nárok na nadměrný odpočet, posléze zpochybňoval správnost sazby daně u nákupů řepkového oleje a teprve následně zkoumal, zda se realizovala dodání do jiného členského státu, tam to však bylo odůvodněno právě postupným zjišťováním údajů o povaze zdanitelných plnění žalobkyně a tedy zpřesňováním předmětu prověřování; v případě zdaňovacích období, jichž se týkají žaloby, se již od počátku žalovaný hodlal zaměřovat vedle sazby daně na vstup i na ověření dodání zboží do jiného členského státu). Za daných okolností tedy fakt zahájení těchto napadených daňových kontrol soud neshledává nezákonným. Samostatného vyslovení nezákonnosti skutečnosti, že žalovaný konkrétní důvody vysvětlující zahájení daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybností na počátku kontroly výslovně neuvedl, se přitom žalobkyně v petitu žaloby nedomáhá, neboť je zřejmé, že jí vadí provádění daňových kontrol jako takových a s tím spojené zadržení nadměrných odpočtů.

Pokud žalobkyně namítá nepřipustnost zahájení daňových kontrol jen z toho důvodu, že nakoupila řepkový olej původem z Polska a ten následně do Polska prodala, přičemž argumentuje porušením zásady volného pohybu zboží a důsledky v podobě omezení obchodu mezi členskými státy, soud se s jejím hodnocením neztotožňuje. Je samozřejmě pravdou, že samotný fakt, že žalobkyně byla součástí řetězce obchodu se surovým řepkovým olejem, nepředstavuje žádný relevantní důvod prověřování jejich transakcí (zde soud shodně jako žalobkyně předpokládá, že vyjádření žalovaného je postiženo chybou v psaní a že hovoří o možné účasti na řetězci podvodných obchodů směřujících k neoprávněnému inkasu nadměrných odpočtů v souvislosti s fingovanými intrakomunitárními dodávkami zboží). Za tohoto předpokladu je k argumentaci žalobkyně předně třeba uvést, že postup žalovaného se týkal individuálně jen jí samotné, tj. nejednalo se o obecné opatření adresované všem osobám (či jejich podstatné části) vyvážejícím zboží do Polska, které by pod rouškou potřeby daňových kontrol cílilo na omezení či zastavení vývozu dané komodity do jiného členského státu. Pokud pak jde o samotný fakt, že se žalobkyně měla stát podezřelou z důvodu reexportu řepkového oleje zpět do Polska, ani proti tomu nelze mít námitky. Volný pohyb zboží a služeb jakožto jedna ze základních svobod, na nichž je postavena evropská integrace, samozřejmě takový obchod umožňuje a nesmějí mu být kladeny jakékoliv neodůvodněné překážky. Na druhou stranu však je zjevné, že s fyzickým přesunem zboží jsou spojeny určité

přepravní a manipulační náklady, a proto dvojí přesun zboží do jiného členského státu a zpět snižuje cenovou konkurenceschopnost takového zboží. Přeprava zboží se vyplatí v případě, že se převáží z regionu s nižší cenou do regionu s cenou vyšší, jestliže rozdíl cen převyší náklady přepravy. V případě prověřovaných plnění však bylo zboží znovu navraceno do regionu původu, čímž je značně zpochybněn ekonomický smysl takové transakce (takový přesun se pravděpodobně uskutečnil jen na úkor potenciální ziskové marže) a přirozeně vznikají pochybnosti o možném zapojení deklarovaného zboží do tzv. kolotočového podvodu, v němž je ztráta ziskové marže nahrazena výnosem z krácení DPH. Boj s takovými podvody je přitom uznávaným cílem, který opravňuje k zadržení nadměrných odpočtů po dobu prováděné kontroly a který tedy logicky opodstatňuje i vlastní provedení daňové kontroly, aniž by to mohlo být vnímáno jako zásah do svobodného pohybu zboží. Byť se jedná o jedinou indicii možného podvodu, je pro zahájení daňové kontroly dostačující. Daná transakce přitom není předmětem prověřování jen proto, že při ní došlo k intrakomunitárnímu plnění, ale proto, že vzájemná souvislost takových plnění vzbuzuje pochybnost o jejich ekonomické opodstatněnosti. Je samozřejmě možné, že taková transakce byla ekonomicky opodstatněná (např. z důvodu levnějších skladovacích nákladů v ČR, změny cen komodity v mezidobí, rozdělení potenciální marže mezi více transakcí mezi subjekty, které nezvolily ekonomicky nejvýhodnější obchodní příležitosti, náhradní obchod za plánovanou transakci, která se v ČR neuskutečnila, aj.), z hlediska pravděpodobnosti to však nic nemění na tom, že taková transakce si bližší prověření v zájmu ochrany řádného výběru daní žádá.

Zásahem do práv žalobkyně by mohly být namítané prodlevy žalovaného při podání mezinárodního dožádání, neboť oddálením podání žádosti o poskytnutí informací se nutně prodlužuje i doba, po niž potrvá již zahájená daňová kontrola a tedy i doba, po kterou bude žalobkyni zadržována část nadměrného odpočtu, jež by mohla být výsledky daňové kontroly dotčena. Na druhou stranu je třeba uvést, že tato újma je do jisté míry kompenzována právem na úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu (byť na rozdíl od období před přijetím této právní úpravy jen částečně, neboť *ex post* přiznávaný úrok vzhledem k zákonné sazbě může náklady refinancování nahradit nanejvýše u několika málo nejlépe situovaných subjektů, které si mohou půjčovat peníze za sazby obvyklé spíše na mezibankovním trhu).

Vzhledem k tomu, že žalobkyní zmiňovaná žádost o informace týkající se polského subjektu, jemuž žalobkyně dodávala řepkový olej v lednu 2016, byla podána dne 21. 4. 2016, přičemž daňová kontrola za leden 2016 byla zahájena dne 1. 4. 2016, tj. protože žádost byla podána do jednoho měsíce od zahájení daňové kontroly, neshledává zde soud žádné významné prodlení (pokud vůbec o prodlení lze v takové situaci hovořit), které by odůvodňovalo vyslovení nezákonnosti zadržení nadměrného odpočtu. Navíc z odpovědi na toto mezinárodní dožádání se ukazuje, že předmětné plnění skutečně mohlo být zatíženo účastí žalobkyně na daňovém podvodu a že na dotčený nadměrný odpočet možná žalobkyni ani právo nevzniklo. Otázka, zda žalobkyně o problematice povaze svého odběratele věděla či vědět mohla, nicméně není předmětem posouzení zákonnosti daňové kontroly jako takové, s touto otázkou se tedy bude muset žalovaný vypořádat až v závěrech daňové kontroly.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že žádný z argumentů uplatňovaný žalobkyní v jejích žalobách, není důvodný. Byť v některých bodech lze nalézt určitá dílčí pochybení žalovaného a nelze se ztotožnit s jeho procesní obranou, zákonnost vlastního zahájení daňových kontrol a z tohoto plynoucího zadržení nadměrného odpočtu tím zpochybněna nebyla. Důsledkem toho je, že soud žaloby podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl jako nedůvodné.

Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyla úspěšná. Žalovanému, která byla ve věci plně úspěšná, žádné náklady nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

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

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

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

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

V Praze dne 1. listopadu 2016

JUDr. Milan Podhrázký, PhD., v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová