



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **ALLIED GROCERS s.r.o.**, se sídlem Francouzská 893/21, Brno, zastoupeného Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem se sídlem Šumavská 982/31a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 29. 10. 2015 se žalobce domáhal poskytnutí ochrany proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu, který měl spočívat v tom, že žalovaný u žalobce nezákonně prováděl a provádí daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za měsíc červen 2014. Nezákonnost daňové kontroly žalobce spatřoval zejména v tom, že žalovaný u žalobce účelově prodlužuje daňovou kontrolu.

Žalovaný se ve věci vyjádřil podáním ze dne 2. 12. 2015, ve kterém zejména navrhl odmítnutí žaloby pro nevyčerpání prostředků ochrany, které žalobci nabízí správní řád, když namítl, že žalobce nevyužil v daňovém řízení možnost stížnosti podle ustanovení § 261 daňového řádu. V případě, že by se soud neztotožnil s touto argumentací, navrhl z důvodů uvedených ve vyjádření zamítnutí žaloby s tím, že zejména zdůraznil, že daňová kontrola probíhá zcela řádně v rámci zákonných mantinelů.

Žalobce ve své replice, doručené soudu dne 13. 1. 2016, setrval na svém žalobním návrhu a k věci samotné zdůraznil, že žalovaný provádí daňovou kontrolu tak neuvěřitelně pomalu, že se podle jeho názoru musí jednat o účelové prodlužování daňové kontroly. Žalobce je přesvědčen o tom, že nemůže nést následky dlouhodobého zadržování nadměrných odpočtů v důsledku špatného fungování daňové správy ČR či špatné (neúměrně dlouhé) spolupráci daňových správ v rámci EU. Žalobce se nechce a nemůže smířit se situací, kdy žalovaný bude provádět daňovou kontrolu jednoho měsíce (zdaňovacího období) nikoli v řádu měsíců, ale roků, a celou tuto dobu bude zadržovat nadměrný odpočet. Po dosavadních zkušenostech s rychlostí práce žalovaného vidí žalobce jedinou možnost obrany v soudní ochraně proti nezákonnému zásahu.

Žalovaný ve své duplice, doručené soudu dne 29. 1. 2016, zopakoval a zdůraznil, že v daňové kontrole postupuje v souladu s cílem správy daní, zakotveným v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, jakož i v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný navrhl odmítnutí žaloby, popř. její zamítnutí.

Zdejší soud o podané žalobě rozhodl svým usnesením ze dne 9. 3. 2016, č. j. 31A 93/2015-52, tak, že žalobu odmítl, jelikož:

„Rozhodovací praxe správních soudů vychází z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, který stanovil několik základních tezí k možnosti přezkumu zahájení daňové kontroly jako nezákonného zásahu podle soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud jednak konstatoval, že zahájení i provádění daňové kontroly podle okolností může být nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Dále konstatoval, že taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), a že tímto právním prostředkem byly podle předcházející právní úpravy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Jako třetí uvedl, že lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek, popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

Jakkoliv byly uvedené závěry vyřčeny ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, jsou v plném rozsahu přenositelné na právní úpravu daňového řádu. Ze shora uvedeného je zřejmé, že proti zahájení daňové kontroly lze brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, avšak za splnění následujících podmínek. Daňový subjekt musí vyčerpat prostředky ochrany, které mu nabízí daňový řád, a lhůta pro podání žaloby mu

počíná běžet od okamžiku, kdy se o vyřízení prostředku ochrany, resp. od marného uplynutí lhůty pro jeho vyřízení, dozvěděl.

V případě zákona o správě daní a poplatků byly prostředkem ochrany proti nezákonnému zahájení daňové kontroly námitky podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků (Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně.) Obdobné ustanovení, přímo jako součást úpravy daňové kontroly, daňový řád neobsahuje, nicméně to neznámá, že by daňový řád prostředek ochrany proti postupu správce daně neobsahoval. Tímto prostředkem je nově upravená stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu (k tomu srov. např. komentář k ustanovení § 86 odst. 2 daňového řádu: „Právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) zák. o správě daní a poplatků] bylo nahrazeno obecným institutem stížnosti (srov. komentář k § 261). Ten jako prostředek subsidiární ochrany práv daňových subjektů i třetích osob (§ 22) umožňuje brojit touto cestou proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně, a to v kterékoliv fázi daňového řízení.“ Baxa J. a kol.: Daňový řád – komentář, Wolters Kluwer ČR, Praha, 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9).

Podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

Podle ustanovení § 261 odst. 4 daňového řádu stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

Jak ze shora uvedeného komentáře k daňovému řádu, tak z citace samotného ustanovení § 261 daňového řádu, zejména z odst. 4 citovaného ustanovení, vyplývá, že ustanovení § 261 je oprávněným prostředkem proti postupu správce daně při daňové kontrole a tedy i proti jejímu zahájení. Stejně jako mohl daňový subjekt využívat ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků jako prostředku ochrany proti nezákonně zahájené daňové kontrole, tak může podle současné právní úpravy využívat ustanovení § 261 daňového řádu.

K obdobným závěrům s podrobným rozбором a odůvodněním dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, ve kterém uvedl: „Krajský soud se ve vztahu k prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. vyjádřil tak, že za takový prostředek v případě daňové kontroly prováděné podle daňového řádu nelze považovat stížnost dle § 261 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se však s takovým hodnocením neztotožnil.“, což následně podrobně zdůvodňoval. Zejména uvedl, že „Stížnost dle § 261 daňového řádu navazuje na institut námitek, smysl obou institutů a jádro jejich právní úpravy se shoduje. Pro tuto návaznost, při níž je možno v mnohém

vycházet ze správní praxe ve vztahu k námitkám, lze konstatovat, že dostatečný ochranný a nápravný potenciál námitek je nezměněn i u stížnosti, která institut námitek nahradila, a lze ji pojímat jako prostředek ochrany. K tomu lze dále uvést, že daný závěr plně respektuje subsidiaritu správního soudnictví (§ 5 s. ř. s.), jelikož dává prostor k tomu, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví.

Na základě výše popsané argumentace zdejší soud dospěl k závěru, že je-li dle žalobních tvrzení nezákonným zásahem probíhající daňová kontrola prováděná v rozporu s právními předpisy, prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. je stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu. Tím byl popřen opačný právní názor, z něhož vyšel krajský soud, to však nemělo přímý vliv na výrok rozhodnutí o kasační stížnosti, jelikož v nynější věci tato stížnost byla ze strany stěžovatele bezvýsledně vyčerpána. Stěžovatel stížnost dle § 261 daňového řádu podal, její podání však nevedlo k zastavení daňové kontroly, čehož se žalobou stěžovatel domáhal. Žalovaný sice shledal určité pochybení (spočívající v tom, že stěžovateli nebyl před zahájením kontroly řádně sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností), ale zároveň shledal, že ještě před podáním stížnosti bylo toto pochybení napraveno, takže nepřijal žádná opatření k nápravě. Lze tak shrnout, že stěžovatel stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu bezvýsledně vyčerpал, pro její nevyčerpání tak nebylo možno žalobu odmítnout.

V návaznosti na bezvýsledné vyčerpání stížnosti je však nutno uvést, že § 261 odst. 6 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Dle tohoto ustanovení: „Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5, nadřízený správce daně přitom může sám po prošetření učinit nezbytná opatření k nápravě.“ Nejvyšší správní soud proto dále zhodnotil, zda je třeba považovat prošetření vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu za další prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musel být vyčerpán před podáním zásahové žaloby. Dospěl přitom k závěru, že i prošetření způsobu vyřízení stížnosti představuje prostředek ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly.“

V závěru citovaného rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl: „Lze tak shrnout, že zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti vůbec provedeno ve stanovené lhůtě (zde lze obdobně vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zejména jeho části III.).

V nynější věci stěžovatel prostředek ochrany v podobě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti proti postupu správce při daňové kontrole nevyčerpал, což zdejšímu soudu k výzvě potvrdil. Stěžovatelova žaloba ke krajskému soudu tak byla dle § 85 s. ř. s.

nepřípustná z důvodu nevyčerpání prostředku ochrany v podobě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu a z tohoto důvodu ji měl krajský soud odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. “

Soud ve věci postupoval v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v citovaných rozhodnutích a na prvním místě se zabýval vyčerpáním opravných prostředků ze strany žalobce.

Z obsahu správního spisu, vyjádření žalovaného a obsahu žaloby, má soud za prokázané, že žalobce nebrojil proti postupu správce daně postupem podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, což konečně ani sám žalobce v žalobě neuvádí. Soud má tak za prokázané, že žalobce nepožádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně, o čemž byl poučen ve vyznění žalovaného ze dne 21. 10. 2015.

Podle ustanovení § 5 s.ř.s. nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon.

Podle ustanovení § 85 s.ř.s je nepřípustná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto zákona nepřipustný.

S ohledem na to, že ze správního spisu soud zjistil, že žalobce nevyčerpal prostředky ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly, které mu poskytuje daňový řád, nezbylo soudu než žalobu jako nepřipustnou podle ustanovení § 85 s.ř.s. odmítnout v souladu s ustanovením § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s., plně v souladu se zásadou subsidiarity správního soudnictví (§ 5 s. ř. s.). “

K podané kasační stížnosti žalobce však Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 60/2016-25, výše citované usnesení zdejšího soudu zrušil a zavázal jej (§ 110 odst. 4 s.ř.s.) žalobu věcně projednat, jelikož tato je z pohledu ustanovení § 85 s.ř.s. podle právního názoru Nejvyššího správního soudu přípustná. Soud tedy v tomto řízení, vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, žalobu věcně projednal, a rozhodl o ní takto.

Zdejší soud tedy posuzoval nejprve to, zda je v této věci dán dostatek legitimace aktivní podle § 82 s.ř.s., a dodržení lhůty pro podání žaloby (§ 84 s.ř.s.); teprve pak se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci podávanými z § 82 s.ř.s.

Aktivní legitimace (§ 82 s.ř.s.) svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce

skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na svých právech jasně konkretizovaným úkonem žalovaného je ze strany žalobce jasně tvrzeno a argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

Soud se dále musel vypořádat s otázkou včasnosti žaloby. V případě daňové kontroly připadá do úvahy jednak napadení celé daňové kontroly jako trvajícího zásahu, u něhož je pojmově vyloučeno zmeškání subjektivní lhůty pro podání žaloby, a dále možnost napadení jednotlivého konkrétního úkonu v rámci daňové kontroly, u něhož je naopak zachování lhůty pro podání žaloby třeba zkoumat.

Zdejší soud v této otázce vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. srpna 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51: „[27] Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. srpna 2005, čj. 2 Afs 144/2004 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy. [28] Stěžovatelkou cit. rozsudek NSS ze dne 31. července 2006, čj. 8 Aps 2/2006 – 95, v žádném případě neříká, že jakákoliv nezákonně zahájená kontrola tvoří z hlediska žaloby podle § 82 násl. s. ř. s. jeden celek. Smyslem a základním poselstvím tohoto judikátu je naopak omezit okruh úkonů správce daně, které jsou přezkoumatelné v rámci řízení o zásahové žalobě. [29] Pouze představuje-li daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností jako celek nezákonný zásah, platí závěr, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu, a to ani lhůta subjektivní (dvouměsíční), ani lhůta objektivní (dvouletá), nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá (srov. k tomu stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 26. června 2013, čj. 6 Aps 1/2013 – 51).“

V daném případě dospěl soud k závěru, že žalobce napadá celou probíhající daňovou kontrolu jako jeden zásah, přičemž k tomuto závěru dospěl jednak z obsahu odůvodnění podané žaloby, tak také z žalobního petitu. Z tohoto důvodu připustil soud žalobu k meritornímu posouzení.

O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Podle ustanovení § 82 s.ř.s. má každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, právo domáhat se žalobou u soudu proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. K jednotlivým znakům nezákonného zásahu lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. března 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, (publikován ve Sbírce NSS pod č. 603/2005 Sb.), ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny

následující podmínky: „Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které 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). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout.“

Citovaný rozsudek považuje zdejší soud za použitelný pro danou věc i po změně úpravy řízení o ochraně před nezákonným zásahem nebo donucením správního orgánu, kterou došlo změnou soudního řádu správního s účinností od 1. ledna 2012 [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2013, č. j. 2 Aps 5/2012 – 52, dle kterého „Zákonodárce, počínaje dnem 1. 1. 2012, umožnil žalovat i jen na určení, že zásah byl nezákonný (čímž byla odstraněna shora uvedená 6. podmínka důvodnosti návrhu) a rozšířil podmínky přípustnosti žaloby tak, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.).“]

Zdejší soud poznamenává, že žalobní návrh na určení nezákonnosti stále probíhající daňové kontroly není v souladu s ustanoveními § 82 a 87 odst. 2 s.ř.s. Žalobce se proti trvajícím zásahům, což je tento případ, musí domáhat toho, aby soud zakázal správnímu orgánu porušování žalobcova práva nebo přikázal, aby správní orgán obnovil stav před zásahem. Naopak v případě již odeznělého zásahu se žalobce může domáhat určení, že zásah byl nezákonný. Toto určení pak má význam pro případný další postup podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Pokud se žalobce obával, že by zásah v době rozhodnutí soudu již netrval, měl formulovat žalobní návrh jako eventuální, případně během řízení podle okolností návrh změnit. Soud nicméně posoudil žalobní návrh s ohledem na hospodárnost řízení v kontextu odůvodnění žaloby, z něhož je zřejmé, že žalobce usiloval zejména o ukončení daňové kontroly.

Podle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu „předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“

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

Podle ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH: „vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcům bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.“

K otázce zda lze zahájit daňovou kontrolu před vyměřením daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH a tedy k tvrzení žalobce, že žalovaný zadržel nadměrný odpočet preventivně a ryze účelově, zdejší soud musí uvést, že správce daně sice je povinen ze zákona vrátit plátcí daně nadměrný odpočet, ale tato povinnost mu vzniká až okamžikem vyměření nadměrného odpočtu, k čemuž právě směřuje i předmětná daňová kontrola. V souzené věci tedy nebyl nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 2014 dosud vyměřen a třicetidenní lhůta ve smyslu ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH nezačala ještě ani běžet, resp. ani nemohla začít běžet. Ve fázi probíhajícího shromažďování podkladů pro vydání rozhodnutí by bylo naprosto v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, aby správce daně (žalovaný) predikoval, zda bude nadměrný odpočet vyměřen a na co by jej případně mohl použít; tento jeho postup z předložené spisové dokumentace rozhodně nevyplývá. Zdejší soud tedy musí konstatovat, že bezpochyby lze zahájit daňovou kontrolu před vyměřením daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH, protože právě řádné vyměření daně je právě cílem každé daňové kontroly, této nevyjímaje. Úvahy žalobce o tom, že tak žalovaný činí účelově, a že již má dáno, k čemu nadměrný odpočet použít, jsou ničím nepodloženými spekulacemi žalobce.

Z předložené spisové dokumentace soud ověřil, že správce daně protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 9. 2014, č. j. 3505784/14/3001-05406-709894, uvědomil žalobce o základních důvodech, pro něž se rozhodl daňové tvrzení žalobce prověřit. Z tohoto sdělení jednoznačně vyplývá, že s ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti žalovaného, jímž je nákup a prodej potravin a nápojů, a to jak od tuzemských dodavatelů a odběratelů, tak i dodavatelů a odběratelů z jiných členských států, žalovaný předpokládal, že bude provádět rozsáhlé a komplexní dokazování.

Zdejší soud na základě výše uvedeného zkoumal, jestli v dané věci byly (a jsou) dány důvody pro vedení daňové kontroly nebo, jestli by v této věci nestačilo vést postup k odstranění pochybností a shledává, že postup podle ustanovení § 89 a násl. daňového řádu má sloužit k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, naopak nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování, neboť k tomu je vhodná daňová kontrola. Oba postupy se tak při správě daní prolínají, zvláště když daňový řád předpokládá, že postup k odstranění pochybností může přejít do daňové kontroly. Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat – zvláště když existují stejné odůvodněné pochybnosti, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období (což jednoznačně vyplývá z předložené spisové dokumentace), a navíc prověřuje tvrzení žalobce prostřednictvím dožádání v jiných členských státech EU, kam měl žalobce vyvážet své zboží (což opět jednoznačně vyplývá z předložené spisové dokumentace) – nic správci daně nebrání zahájit daňovou kontrolu bez toho, aby vyměřil daň nebo v mezidobí zahájil postup k odstranění pochybností. Naopak tento postup správce daně je dle zdejšího soudu zcela zákonný a v souladu s cílem správy daní, zakotveným v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, jakož i v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tedy ve shrnutí řečeno, v nyní souzené věci je podle zdejšího soudu naprosto vhodné vést daňovou kontrolu, jelikož institut postupu k odstranění pochybností má

být využit pouze v těch případech, kdy lze předpokládat rychlé a jednoduché dokazování, což rozhodně není případ nyní posuzované věci. Z předložené spisové dokumentace pak soud nezjistil žádné další skutečnosti, které by jej vedly k závěru, že postup žalovaného je v dané věci nezákonný; naopak, zdejší soud shledává jeho dosavadní postup v předmětném daňovém řízení za zcela zákonný.

K otázce záměrného prodlužování předmětné daňové kontroly pak zdejší soud uvádí, že z předložené spisové dokumentace je patrné, že žalovaný důkazní prostředky zcela standardně shromažďuje v čase odpovídajícímu náročnosti předmětné věci, a že bezpochyby ihned po ukončení procesu dokazování sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění, jak je to v obdobných řízeních běžným zákonným postupem. O tom, že daňové řízení je vzhledem ke své náročnosti (zejména srov. šest žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní, o čemž byl žalobce ostatně informován přípisem správce daně ze dne 19. 11. 2014, č. j. 4070982/14/3001-60564-709894) vedeno zcela standardně a bez zbytečných průtahů svědčí předložená spisová dokumentace, z níž soud odkazuje zejména na listiny s pořadovým číslem A7 – A48 a listiny D3 – D57 prokazující ten fakt, že v dané věci stále probíhají úkony v rámci daňové kontroly, přičemž soud neshledává v jejím vedení nic, co by vykazovalo znaky nečinnosti či záměrného šikanózního chování vůči žalobci. Zdejší soud na tomto místě musí zejména uvést, že dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a dle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Přesně to správce daně v přezkoumávané daňové kontrole činí a to postupem zcela zákonným, a to včetně přiměřené rychlosti vyřízení věci, která je úměrná náročnosti dané věci.

V souzené věci tedy není splněna třetí podmínka shora uvedené definice zásahové žaloby, neboť zásah žalovaného, tedy probíhající daňová kontrola není nezákonná, resp. nebyla zahájena v rozporu se zákonem. Uvedené žalobní námitky jsou tedy **nedůvodné**.

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že postup žalovaného je zcela v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soud proto podle § 87 odst. 3 s.ř.s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu jejich náhrada nebyla přiznána.

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 u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 29. září 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu