



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **ALLIED GROCERS s.r.o.**, se sídlem Francouzská 893/21, Brno, zastoupen Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem se sídlem Šumavská 982/31a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2016, č. j. 31 A 93/2015 – 95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 9. 2016, č. j. 31 A 93/2015 – 95, zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu. Zásah měl spočívat v tom, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „žalovaný“) nezákonně prováděl a provádí u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za měsíc červen 2014. Nezákonnost daňové kontroly žalobce spatřoval zejména v tom, že žalovaný účelově prodlužuje kontrolu.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně je sice povinen ze zákona vrátit plátcí daně nadměrný odpočet, ale tato povinnost mu vzniká až okamžikem vyměření nadměrného odpočtu, k čemuž směřuje probíhající daňová kontrola. V souzené věci tedy nebyl nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 2014 dosud vyměřen a třicetidenní lhůta podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nezačala ještě běžet. Daňovou kontrolu lze bezpochyby zahájit před vyměřením daně z přidané hodnoty, protože právě řádné vyměření daně je cílem každé daňové kontroly. Úvahy žalobce o tom, že tak žalovaný činí účelově, a že již má dáno, k čemu nadměrný odpočet použít, jsou ničím nepodloženými spekulacemi žalobce.

[3] Žalovaný 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 jeho daňové tvrzení prověřit. Z tohoto sdělení jednoznačně vyplývá, že s ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti žalobce, 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.

[4] Krajský soud dále zkoumal, zda v dané věci byly dány důvody pro vedení daňové kontroly, nebo zda by nestačil postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu. 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, a navíc prověřuje tvrzení žalobce prostřednictvím dožádání v jiných členských státech EU, kam měl žalobce vyvážet své zboží – nic mu nebrání zahájit daňovou kontrolu bez toho, aby vyměřil daň nebo v mezidobí zahájil postup k odstranění pochybností. Tento postup správce daně je zcela zákonný a v souladu s cílem správy daní zakotveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, jakož i v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu. V posuzované věci je proto vhodné vést daňovou kontrolu, jelikož institut postupu k odstranění pochybností má být využit pouze v těch případech, kdy lze předpokládat rychlé a jednoduché dokazování. Z předložené spisové dokumentace pak krajský soud nezjistil žádné další skutečnosti, které by jej vedly k závěru, že postup žalovaného je v dané věci nezákonný.

[5] K otázce záměrného prodlužování daňové kontroly pak krajský soud uvedl, že z předložené spisové dokumentace je patrné, že žalovaný standardně shromažďuje důkazní prostředky v čase odpovídajícím náročnosti předmětné věci. O tom, že daňové řízení je vzhledem ke své náročnosti vedeno bez zbytečných průtahů, svědčí zejména listiny s pořadovým číslem A7 – A48 a D3 – D57. Tyto listiny prokazují, že ve věci stále probíhají úkony v rámci daňové kontroly, přičemž v jejím vedení nelze shledat nic, co by vykazovalo znaky nečinnosti či záměrného šikanózního chování vůči žalobci. Postup žalovaného při vedení daňové kontroly je zcela zákonný, a to včetně přiměřené rychlosti vyřízení věci, která je úměrná náročnosti dané věci.

II.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel uvedl, že podstatou žaloby byla účelově prodlužovaná daňová kontrola daně z přidané hodnoty za červen 2014. Krajský soud v odůvodnění rozsudku odkazuje na

důvody pro daňovou kontrolu uváděné žalovaným, kdy se jedná především o „objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti žalobce, 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“. Tyto důvody pro stěžovatele nejsou relevantní, neboť popisují jeho předmět podnikání, který je neměnný již více než 10 let a dále poukazují na vysoký obrát, což je snahou každého podnikatele při snaze o dosažení určitého hospodářského růstu. Žalovaný se nezmiňuje o skutečných ospravedlnitelných důvodech tak rozsáhlé kontroly. Stěžovatel je názoru, že žalovaný proti němu postupuje šikanózním způsobem, když se již předem rozhodl, že stěžovateli prokáže, že tento je součástí tzv. karuselových obchodů. Žalovaný neváhal využít i institutu trestního řízení, přičemž však trestní oznámení podané na stěžovatele bylo následně odloženo, neboť se žádný trestný čin nepodařilo prokázat.

[8] Ve věci jde o hmotněprávní lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu, kterou podle rozhodnutí Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 nesmí členské státy prodlužovat o dobu prověřování daňové povinnosti. V opačném případě dochází k tomu, že jsou daňové subjekty, u nichž je kontrola prováděna, diskriminovány oproti těm, u nichž kontrola prováděna není. Je nutné respektovat základní zásady správy daní, především požadavky na předvídatelnost rozhodování a zásadu stejného zacházení. Činnost žalovaného, spočívající v daňové kontrole vedené „bezrestně“ nepřiměřeně dlouho, znamená porušení nejen § 7 daňového řádu, ale i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, na který stěžovatel odkázal, došlo částečně k odstranění diskriminace plátců DPH, která v českém daňovém právu po dlouhou dobu přetrvávala, pokud se správce daně rozhodl prověřovat daňovou povinnost plátců před jejím vyměřením a tím zablokoval vrácení nadměrného odpočtu.

[9] Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za červen 2014 byla zahájena dne 10. 9. 2014, ale zpráva o daňové kontrole a následné ukončení daňové kontroly je dosud v nedohlednu. Nadměrný odpočet vykázaný stěžovatelem v daňovém přiznání za červen 2014 ve výši 2.428.717 Kč byl vůbec nejvyšším v posledních čtyřech letech a s největší pravděpodobností v celé, více než desetileté, historii stěžovatele. Rekordní výše nadměrného odpočtu však nemůže být relevantním důvodem pro dlouhodobé zadržování nadměrného odpočtu. Stěžovatel je v důsledku laxe a pomalu prováděné daňové kontroly ve vážných problémech s peněžním tokem, což žalovaný přes četné žádosti a urgence nebere vůbec v potaz. Negativní majetkové dopady dlouhého čekání na nadměrný odpočet se na podnikání stěžovatele už podepisují, neboť musel odložit některé investiční záměry a rovněž zaměstnanci stěžovatele vnímají tento závadný stav velice citlivě.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

[11] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že nadále setrvává na právním názoru a na stanoviscích dříve uvedených ve vyjádření k žalobě ze dne 2. 12. 2015, jakož i ve vyjádření k replice stěžovatele, ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 18. 5. 2016 a v

doplňujícím vyjádření ze dne 19. 8. 2016. Zároveň se plně ztotožnil s výrokem i obsahem odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, neboť právní závěry tam vyslovené jsou podloženy judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[12] Stěžovatel neuvádí v kasační stížnosti na podporu svých tvrzení žádné nové skutečnosti než ty, které již uváděl v žalobním návrhu ze dne 29. 10. 2015, a k nimž se žalovaný již vyjádřil. Stěžovatel ani neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, pouze v obecné rovině namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[13] Předmětná daňová kontrola dosud pokračuje a nachází se ve fázi, kdy správce daně shromažďuje podklady pro rozhodnutí. Žalovaný provádí rozsáhlé a komplexní dokazování, prověřuje fakticitu dodání zboží konkrétním plátcům do jiných členských států. Z tohoto důvodu byla odeslána řada žádostí o mezinárodní výměnu informací do jiných členských států (naposled v září a říjnu 2016), přičemž žalovaný dosud neobdržel odpovědi z některých členských států na tyto žádosti. Poté, co obdrží všechny odpovědi na žádosti o mezinárodní výměnu informací z jiných členských států, provede hodnocení získaných důkazů a seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění.

[14] S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem kasačního řízení je posouzení, zda daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 prováděná u stěžovatele je či není nezákonným zásahem.

[18] Podle § 82 s. ř. s. platí, že: *„Každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“*

[19] Ze správního spisu vyplývá, že dne 25. 7. 2014 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 2.428.717 Kč. Protože měl žalovaný pochybnosti o správnosti uplatněného nároku, zahájil dne 10. 9. 2014 daňovou kontrolu uvedené daně, která nebyla dosud ukončena.

[20] Stěžovatel spatřuje nezákonnost daňové kontroly v jejím účelovém prodlužování, jehož důsledkem je zadržování uplatněného nadměrného odpočtu. V této souvislosti však pouze obecně namítá, že nelze akceptovat situaci, kdy žalovaný provádí daňovou kontrolu

jednoho zdaňovacího období po dobu více než dvou roků. Neuvádí však, v čem konkrétně spatřuje tvrzené účelové prodlužování daňové kontroly. Pouze spekuluje o tom, že žalovaný vůči němu postupuje šikanózním způsobem, protože se mu snaží prokázat účast na tzv. karuselových obchodech.

[21] Podle právního názoru Nejvyššího správního soudu „[d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). Nezákonnou kontrolou judikatura rozumí například kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Pokud by žalovaný účelově prodlužoval daňovou kontrolu, přestože by již měl k dispozici všechny nutné podklady pro správné zjištění a stanovení daně, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností stěžovatele nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu DPH, mohlo by se podle okolností jednat o nezákonný zásah. V posuzované věci však tato situace nenastala.

[22] Správce daně je povinen (§ 7 odst. 1 daňového řádu) při vypořádání uplatněného nároku postupovat bez zbytečných průtahů. To však neznamená, že nemá k dispozici nástroje k prověřování správnosti plátcem uplatněného nároku (zejména postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu), pokud jsou pro jejich použití splněny zákonem stanovené podmínky. Právní úprava vracení nadměrného odpočtu nestanovuje striktní časové omezení pro takové prověřování. Navíc nárok na výplatu nadměrného odpočtu vzniká až uplynutím třicetidenní lhůty, která začne běžet od vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 1 zákona o DPH).

[23] V posuzovaném případě bezprostředně po podání daňového přiznání za zmíněné období dospěl správce daně k jistým předběžným pochybnostem (vzhledem k ojedinělé výši uplatněného nároku na nadměrný odpočet). Žalovaný předpokládal provádění rozsáhlého a komplexního dokazování s ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti stěžovatele, jímž je nákup a prodej potravin a nápojů, a to i od dodavatelů a odběratelů z jiných členských států Evropské unie. Proto místo postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu, která je v takovém případě vhodnějším prostředkem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, publ. pod č. 3175/2015).

[24] V rámci probíhající daňové kontroly provádí žalovaný dokazování, mj. formou mezinárodních žádostí o výměnu informací a prověřuje faktické dodání zboží stěžovatelem do jiných členských států Evropské unie. Jak vyplývá ze správního spisu, žalovaný odeslal řadu žádostí o informace v rámci mezinárodní spolupráce, na něž dosud neobdržel všechny odpovědi. Důvodem pro odeslání těchto žádostí bylo zjištění, že řada odběratelů stěžovatele v jiných členských státech řádně nepřiznává daň na výstupu ze zboží

pořízeného od stěžovatele (nepodávají přiznání, v přiznání neuvádí pořízení zboží, jsou nekontaktní, jsou v likvidaci nebo konkurzním řízení, mají zrušenou registraci k DPH apod.). V současné době dosud zůstává bez odpovědi např. žádost č. j. 3486991/16 – německý odběratel Güney Lebensmittel und Getränke Import Export GmbH, žádost č. j. 3959922/16 – slovenský odběratel DOMINOR s. r. o. a žádosti č. j. 4064977/16 a č. j. 4066775/16, které se týkají slovenského odběratele New Foundation s. r. o. Nejedná se o svévolné, s věcí nesouvisející dokazování, v jehož důsledku by byla protizákonně zahájena a případně prodloužována daňová kontrola, ale o dokazování za účelem posouzení předloženého řádného daňového tvrzení a z něho plynoucího nároku na nadměrný odpočet DPH. Doba provádění daňové kontroly je pak úměrná náročnosti dané věci. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že ze strany žalovaného nedošlo k úmyslným průtahům, protože nejsou dosud nashromážděny všechny podklady potřebné pro ukončení nalézacího řízení. Závěr krajského soudu, že probíhající daňová kontrola není nezákonná, resp. nebyla zahájena v rozporu se zákonem, je proto správný.

[25] Stěžovatel na podporu svého tvrzení poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Soud však v uvedené věci výslovně připustil procesní možnost správce daně prověřovat, zda byly splněny podmínky pro přiznání nadměrného odpočtu. Protože vnitrostátní právní úprava podle soudu nereflektuje, že mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu může uplynout relativně dlouhá doba, dospěl k závěru formulovaného do právní věty: *„Uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“*

[26] Pokud jde o rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD, řízení o předběžné otázce), v něm byla mimo jiné řešena otázka souladnosti vnitrostátní bulharské právní úpravy, podle které zahájená daňová kontrola na tři, resp. v případě prodloužení až na čtyři, měsíce přerušovala běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. V tomto rozsudku (viz bod 53) Soudní dvůr konstatoval, že: *„Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.“* Rovněž z tohoto rozhodnutí tedy 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.

[27] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. listopadu 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu