



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Internet Mall, a. s.**, se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčkem, LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016 - 56,

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] Žalobce uplatnil v řádných daňových tvrzeních za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014 nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v souhrnné výši 94 330 414 Kč. Výzvou ze dne 24. 10. 2014 zahájil Specializovaný finanční úřad (dále jen „žalovaný“) postup k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2014, který byl ukončen dne 28. 5. 2015, a v návaznosti na něj byla protokolem z téhož dne zahájena daňová kontrola za toto období. Dne 25. 11. 2014 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2014. Dne 9. 12. 2014 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2014. Dne 28. 1. 2015 vyhotovil žalovaný výzvu k odstranění pochybností ve vztahu k zdaňovacímu období listopad 2014 a dne 28. 5. 2015 byla za toto zdaňovací období zahájena daňová kontrola.

[2] Proti zatěžování prováděním kontrolních úkonů a zadržování nadměrných odpočtů podal žalobce stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kterou žalovaný posoudil vyrozuměním ze dne 9. 10. 2015, č. j. 207444/15/4200-12776-506454, jako nedůvodnou, přičemž zdůraznil, že pochybnosti získal v důsledku výrazného navýšení nadměrného odpočtu poté, co žalobce přešel na obchodní model B2B (business to business), a v důsledku nesrovnalostí v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům, totiž společností Solventa s.r.o. a Idman Logistic. Délku trvání kontrolních postupů odůvodnil probíhajícím mezinárodním dožádáním a velkým počtem dat, která žalobce předložil a která se týkají elektronického zboží v ceně stovek milionů korun pocházejícího od více obchodních partnerů a dále prodávaného prověřovaným odběratelům z jiných členských států EU.

[3] Žalobce následně podal k Odvolacímu finančnímu ředitelství podle § 261 odst. 6 daňového řádu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnost ze strany žalovaného, kterou Odvolací finanční ředitelství posoudilo jako nedůvodnou vyrozuměním ze dne 18. 1. 2016, č. j. 396/16/5100-41454-711804. Odvolací finanční ředitelství označilo za nedůvodné tvrzení, že žalobci nebyly sděleny žádné relevantní pochybnosti, které by zpochybňovaly jím uplatněné nadměrné odpočty. Odvolací finanční ředitelství připomnělo, že žalobce uplatnil neobvykle vysoké nadměrné odpočty u plnění směřujících do jiných členských států, a to v rámci obchodů s novými obchodními partnery, o nichž žalovaný neměl podrobnější informace. Odvolací finanční ředitelství označilo ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu za nepřijatelnou žalobcovu námitku směřující proti postupu žalovaného při dokazování, ovšem tím, že žalovaný i tuto nepřijatelnou námitku věcně přezkoumal, nemohl zasáhnout do žalobcových práv, naopak jim poskytl větší ochranu. Za nedůvodnou označil i námitku týkající se tvrzených průtahů, proti nimž se měl žalobce bránit podnětem podle § 38 daňového řádu, nikoli stížností podle § 261 daňového řádu.

II.

[4] Žalobce podal dne 18. 3. 2016 k Městskému soudu v Praze žalobu na nezákonný zásah, který spatřoval v rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů, v jejichž důsledku mu byl zadržován nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty. Oproti předchozím stížnostem zde zejména brojil proti tomu, že přestože se na základě kontrolních postupů domníval, že má prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na uplatněný nadměrný odpočet DPH, teprve 16. 12. 2015 a následně 8. 3. 2016 mu žalovaný zaslal výzvy k prokázání skutečností týkajících se dobré víry žalobce ve vztahu k údajným podvodným transakcím jiných daňových subjektů. Trval také v reakci na vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství na tom, že stížnost podle § 261 daňového řádu byla vhodným procesním prostředkem ochrany i proti průtahům. Žalovaný se totiž vůči němu nedopouští nečinnosti ve smyslu § 38 daňového řádu, protože nelze tvrdit, že by nekonal, ovšem konstantně koná nesprávně a neefektivně. Za nepřijatelné označil žalobce odůvodnění kontrolních postupů před vyměřením daně pouze tím, že vykázal nadměrný odpočet ve vyšší než běžné výši. Žalobce poukázal také na značnou újmu, která mu vznikla jednak samotným zadržováním nadměrného odpočtu na DPH, který představuje fakticky čtvrtinu jeho provozního kapitálu, jednak tím, že v důsledku nejistoty

pokračování

ohledně vnímání B2B obchodů ze strany finanční správy se rozhodl raději preventivně zastavit další obchodování na tomto trhu, ačkoliv bylo součástí jeho dlouhodobé strategie.

[5] Městský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 9. 2016 napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. V něm k žalobcově námitce nezákonnosti výzev a postupů k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014 městský soud shledal, že ve výzvách k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 a ze dne 28. 1. 2015 žalovaný dostatečně ozřejmil žalobci svou pochybnost, zda mu vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od konkrétních plátců, a tuto pochybnost dostatečně odůvodnil. Přitom jej jasným způsobem vyzval, jakými důkazními prostředky lze uvedená přijatá plnění prokázat tak, aby mohl zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce přitom kromě absence konkrétních pochybností neuvedl žádné další skutečnosti, jež by působily nezákonnost postupů k odstranění pochybností podle § 89 a následujících daňového řádu.

[6] Za nepřipustnou označil městský soud námitku nezákonnosti vydaných výzev k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 a 28. 1. 2015, neboť tuto námitku nevznnesl žalobce v rámci své první stížnosti, přitom subjektivní dvouměsíční lhůta ke vznesení této námítky začala běžet již okamžikem doručení předmětných výzev a v době podání žaloby již uplynula.

[7] Městský soud neshledal nezákonnost ani ve způsobu, jakým žalovaný prováděl dokazování. Ze spisového materiálu městský soud zjistil, že žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobce, ale na druhé straně též vlastní činností získával další důkazní prostředky. Tímto způsobem naplňoval objektivní dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu, neboť by bylo významným porušením objektivní dokazování, pokud by v případě přetrvávajících pochybností skutkový stav zjistil a daň vyměřil pouze na základě skutečností získaných od žalobce.

[8] K námitce neseznámení žalobce se zjištěným skutkovým stavem městský soud připomněl, že správce daně nemá povinnost vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Žalobce byl oprávněn nahlížet do spisového materiálu vedeného žalovaným a vlastní iniciativou se se zjištěným skutkovým stavem průběžně seznamovat, což také několikrát využil. Z výzvy ze dne 16. 12. 2015 pak bylo jednoznačně seznatelné, které konkrétní nesrovnalosti a rozpory v jednání žalobce a dalších daňových subjektů vyvolaly u žalovaného důvodné podezření o tom, že je žalobce zapojen do karuselového řetězce podvodů na DPH. Žalovaný v závěru předmětné výzvy žalobce vybídl k tomu, aby nesrovnalosti a rozporosti, jež žalovaný v průběhu kontrolních postupů zjistil, vyvrátil jako nedůvodné, či aby prokázal, že v průběhu předmětných zdaňovacích období a konkrétních rozporovaných obchodů jednal v dobré víře, například formou podání vysvětlení podpořeného předložením relevantních důkazních prostředků.

[9] K namítaným průtahům v postupu žalovaného městský soud připomněl, že žádoucím prostředkem ochrany je zde nečinnostní žaloba podle § 79 s. ř. s., podmíněná vyčerpáním podnětu podle § 38 daňového řádu, tedy prostředku, který žalobce nevyužil. V tomto bodě byla žaloba nepřipustná, a ani kdyby byla přípustná, nemohla by být

důvodná vzhledem k rozsáhlosti a časové náročnosti vedených daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného, jež byly podle městského soudu činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.

[10] Městský soud se v reakci na žalobcovu námitku nehospodárnosti ztotožnil s názorem žalovaného, že pokud měl žalovaný pochybnosti o údajích uvedených žalobcem v podaných daňových tvrzeních k DPH za zdaňovací období srpen až listopad 2014, nemohl přistoupit k vyměření daně, ale byl povinen tyto údaje řádně prověřit. Je totiž zákonnou povinností správce daně postupovat tak, aby byla daň stanovena správně, přičemž za rozhodnutí o jejím stanovení pak také nese plnou odpovědnost. Městský soud v postupu žalovaného neshledal ani prvky svévole, nepřiměřenosti či nehospodárnosti, ale naopak racionální postup k dosažení cíle správy daní. K mezinárodním dožádáním městský soud shledal, že jimi žalovaný zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobce se zahraničními daňovými subjekty, jež by z žalobcem předložených důkazních prostředků patrně nezískal. Uzavřel pak, že žalovaný svým postupem neuložil žalobci ani nepřiměřené finanční břemeno, neboť při zohlednění rozsahu ověřovací činnosti žalovaného a významu a množství zjištěných nesrovnalostí a rozporností v rámci jeho kontrolních zjištění, včetně zapojení dalších daňových tuzemských i zahraničních subjektů, byla újma působená žalobci zadržováním nadměrných odpočtů ve výši 94,33 milionu Kč přiměřená k dosažení cíle správy daní.

III.

[11] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[12] Stěžovatel úvodem vyjádřil přesvědčení, že se žalovaný dopustil a i nadále dopouští nezákonného zásahu do jeho práv v podobě šikanózních daňových kontrol, které jsou prováděny v rozporu se zákonem a v jejichž důsledku mu vzniká závažná újma na majetku a dalších oprávněných zájmech, neboť jsou mu v důsledku kontrolních postupů zadržovány nadměrné odpočty v celkové výši 94,33 mil. Kč, byl nucen vynakládat velmi vysoké částky na vedení daňové kontroly a v důsledku kontrolních postupů ukončil velkoobchod s mobilními telefony. Byla tak porušena zásada přiměřenosti a minimalizace zásahů do práv daňových subjektů zakotvená v § 5 daňového řádu a vyložená v nálezů Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05. Žalovaný totiž mohl prověřit uplatněné nadměrné odpočty mnohem méně invazivním a hospodárnějším způsobem, v mnohem kratším čase a především způsobem, který by stěžovateli nezpůsobil závažnou škodu na majetku. Stěžovatel nabízel veškerou součinnost, promptně předkládal důkazní prostředky a prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na nadměrný odpočet. Žalovaný přesto i po dvou letech pokračuje v provádění excesivních kontrolních postupů v rozporu s daňovým řádem a snaží se dovodit, že stěžovatel věděl nebo vědět měl a mohl o údajném daňovém podvodu jiných daňových subjektů. Z přístupu žalovaného je přitom zjevné, že jediným účelem jeho jednání je za každou cenu vybrat od stěžovatele jakožto solventní společnosti DPH údajně neodvedené společnosti, kterou stěžovatel nezná a ani s ní není a nikdy nebyl v přímém obchodním vztahu, přestože stěžovatel o údajném karuselovém podvodu na DPH nevěděl, a ani neměl a nemohl vědět. Městský soud však tyto námitky neuznal a namísto toho de facto dovodil, že správce daně může provádět

pokračování

daňové kontroly zcela neomezeným způsobem bez ohledu na práva a oprávněné zájmy daňových subjektů.

[13] Stěžovatel vytkl rozsudku městského soudu nepřezkoumatelnost, neboť se k jednotlivým argumentům uvedeným v žalobě vyjádřil velmi povrchně, uvedl pouze obecná východiska pro své závěry a k samotnému obsahu žalobních námitek pouze to, že je považuje za nedůvodné a postup správce daně za zákonný, a to na základě prostého textu zákona a nepřiléhavé judikatury. Městský soud rezignoval na posouzení konkrétních skutkových okolností a konkrétních argumentů předložených stěžovatelem, které prokazují, že postup žalovaného byl skutečně nepřiměřený a v důsledku toho nezákonný. Konkrétně městský soud zcela opominul posoudit stěžovatelovu námitku spočívající v tom, že žalovaný nepřizpůsoboval rozsah prováděných kontrolních postupů zjištěným pochybnostem. Nevyrovnal se ani s nezákonností výzev k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2015 a 8. 3. 2016, které pouze dále prokazují trvání nezákonného zásahu do práv stěžovatele

[14] Městský soud zcela opomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž mohou být kontrolní postupy správce daně nezákonným zásahem do práv daňových subjektů. Vůbec neprovedl test proporcionality, aby určil, zda zásah do stěžovatelových práv představoval ještě zásah ospravedlnitelný účelem dané právní úpravy, nebo již nezákonný zásah vybočující z mezí čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, a nevyrovnal se s návrhy stěžovatele na méně invazivní způsoby, kterými mohl žalovaný prověřit jeho daňovou povinnost. Spokojil se s obecným závěrem, že újma působená stěžovateli zadržováním nadměrných odpočtů je přiměřená k dosažení cíle správy daní, aniž by konkrétně zohlednil situaci stěžovatele. Nejsou tak zjevné konkrétní důvody, ze kterých městský soud usoudil, že kontrolní postupy žalovaného nepředstavují nezákonný zásah.

[15] Dále pak stěžovatel kritizoval, jak městský soud posoudil jednotlivé právní otázky týkající se postupu žalovaného. Připomněl, že žalovaný neměl ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele dostatečné pochybnosti, které by odůvodňovaly zahájení a provádění kontrolních postupů daným způsobem a v daném rozsahu. Žalovaný po celou dobu uváděl, že důvodem pro zahájení a provádění postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol je údajná existence konkrétních pochybností o vzniku nároku stěžovatele na odpočet DPH. I přes toto tvrzení žalovaný odůvodnil zahájení postupů k odstranění pochybností za srpen a listopad 2014 a daňových kontrol za září a říjen 2014 toliko skutečnostmi, jako je existence nadměrného odpočtu či vývoz zboží do zahraničí, a nikoliv konkrétními věcnými pochybnostmi ve vztahu ke stěžovatelově daňové povinnosti. Minimálně ve vztahu k postupům k odstranění pochybností je přitom existence konkrétních pochybností nezbytnou podmínkou pro zahájení tohoto typu kontrolního postupu. Pochybnost spočívající v tom, že místem dodání předmětného zboží byl v některých případech sklad třetích osob, žalovaný formuloval až 28. 5. 2015 a byla vzápětí vysvětlena, přesto žalovaný pokračuje v daňové kontrole za všechna čtyři zdaňovací období. Teprve v prosinci 2015 měla žalovanému vzniknout pochybnost o zapojení stěžovatele do údajného karuselového podvodu na DPH. V čem spočívalo toto podezření, však žalovaný nikdy nesdělil, jeho závěry o zapojení stěžovatele do údajného karuselového podvodu na DPH ostatně nebyly náležitě prokázány ani v rámci výsledků

kontrolních zjištění a byly opřeny toliko o nepodložené domněnky správce daně a překroucené důkazní prostředky. Tento důvod pro provádění daňových kontrol navíc žalovaný formuloval až v době, kdy daňové kontroly mohly být již dávno ukončeny. Odstraňování pochybností přitom nemohlo být odůvodněno jen vyšším nadměrným odpočtem a vyšším vývozem do zahraničí. Stěžovatel označil za nezákonný postup, pokud správce daně bez zjevného důvodu zahájí kontrolní postupy pro případ, že snad někdy v budoucnu bude v dodavatelsko-odběratelském řetězci odhalen podvod na DPH, bez ohledu na to, že daný daňový subjekt o karuselovém podvodu nevěděl a nemohl vědět. Výběr neodvedeného DPH by totiž v takovém případě byl povýšen nad práva solventních společností, které řádně plní své daňové povinnosti a pouze se shodou okolností ocitly ve stejném řetězci jako společnosti, které úmyslně neodvedly DPH. Za dostatečnou pochybnost přitom nemůže být považována pochybnost spočívající ve vyšších nadměrných odpočtech na DPH, neboť by to ad absurdum znamenalo, že každý výkyv daňové povinnosti představuje dostatečný důvod pro zahájení kontrolních postupů, včetně postupů k odstranění pochybností. Žalovaný navíc postupoval nekonzistentně, když za období srpen a listopad 2014 zahájil postup k odstranění pochybností, zatímco za období září a říjen 2014 zahájil rovnou daňovou kontrolu.

[16] Stěžovatel nesouhlasil s tvrzením městského soudu, že tuto námitku neuplatnil ve své stížnosti, neboť ve skutečnosti nezákonnost výzev napadl již v kapitole III. své první stížnosti. Městský soud formalisticky lpěl na formulacích a již se nezabýval samotným obsahem stížnostní námítky, která byla v rámci III. kapitoly první stížnosti rozpracována a zabývala se i nezákonností postupu žalovaného při zahajování postupů k odstranění pochybností z důvodu nedostatečného odůvodnění těchto postupů, tedy nedostatečného formulování pochybností odůvodňujících zahájení postupů k odstranění pochybností.

[17] Městský soud pak pochybil tím, že procesní postup žalovaného shledal zákonným. Městský soud chybně nezkritizoval nezákonné zahájení postupů k odstranění pochybností, přestože žalovaný v rámci výzvy k odstranění pochybností neuvedl žádné konkrétní nesrovnalosti o uplatněných nadměrných odpočtech; dále nezkritizoval porušení § 5 daňového řádu spočívající v pokračování daňových kontrol, ačkoliv stěžovatel prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na uplatněný nadměrný odpočet na DPH a předložil veškeré požadované důkazy; nezkritizoval ani vydávání nezákonných výzev ani nepřizpůsobení rozsahu prováděných kontrolních postupů zjištěným skutečným tak, aby byla zajištěna přiměřenost postupu žalovaného a nedocházelo k průtahům.

[18] Stěžovatel zdůraznil porušení zásady přiměřenosti a minimalizace zásahů do práv daňových subjektů zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný neměl pro natolik excesivní postup dostatečné odůvodnění, naopak měl pro kontrolu daňové povinnosti stěžovatele po celou dobu k dispozici mírnější nástroje, které by odpovídaly míře skutečných pochybností a byly by způsobilé omezit újmu vznikající stěžovateli. Městský soud oproti tomu vyšel pouze z textu zákona a z nepřiléhavé judikatury Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že v zájmu správného zjištění a stanovení daně je správce daně oprávněn činit vlastně cokoli, což může založit nebezpečný precedens. Pokud se žalovaný o možnosti spáchání údajného karuselového podvodu na DPH dozvěděl až v prosinci 2015,

pokračování

nebyl důvod, aby zahajoval několik kontrolních postupů, jelikož stěžovatel na první výzvu žalovaného promptně reagoval předložením požadovaných důkazních prostředků. V takové situaci mohl žalovaný postupovat tak, že by nadměrné odpočty stěžovateli vyměřil a vyplatil. Pokud by se pak o rok později ukázalo, že zde existuje možnost, že stěžovatel byl, byť nevědomky, účasten na karuselovém podvodu, žalovaný mohl kdykoli po vyměření zahájit daňovou kontrolu a v případě, že by nabyl dojmu, že doměřená daň by nemusela být v budoucnu vymahatelná, mohl by vydat i zajišťovací příkaz. Navíc žalovaným prošetřované odpočty na DPH netvořily ani polovinu stěžovatelem uplatněných odpočtů. Jinými slovy, více než polovina uplatněných nadměrných odpočtů byla stěžovatelem uplatněna oprávněně, žalovaný se jimi v rámci kontrolních postupů ani nezabýval a stěžovatel přesto neměl možnost s těmito finančními prostředky po více než dva roky disponovat, respektive jimi nemůže disponovat dodnes. Žalovaný přitom mohl přistoupit k vyměření uplatněných nadměrných odpočtů ihned na konci roku 2014 po obdržení požadovaných důkazních prostředků prokazujících splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu. Bezprostředně po jejich vyměření a ještě před uplynutím třicetidenní lhůty pro jejich vyplacení mohl žalovaný zahájit daňovou kontrolu a vydat zajišťovací příkaz na část odpočtů týkající se prošetřovaných transakcí, takže by měl stále zajištěné prošetřované odpočty a stále by měl k jejich prošetření tři roky.

[19] Městský soud ovšem při posouzení této námitky pouze odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a přitakal a argumentaci žalovaného, dle které správce daně v zájmu správného zjištění a stanovení daně nemůže přistoupit k vyměření daně, pokud na jeho straně existují pochybnosti o správnosti tvrzené daně. Stěžovatel ovšem připomněl, že veřejný zájem na správném zjištění a stanovení daně a na rozkrývání a potírání daňových podvodů nepoživá absolutní ochrany, a nemůže tak být základem pro bezbřehé porušování práv daňových subjektů. Takový přístup by totiž znamenal, že společnosti, které se pouze shodou okolností ocitnou v dodavatelsko-odběratelském řetězci stíženém podvodem na DPH, musí strpět bezdůvodné zásahy do svých práv, které mohou mít likvidační účinky, a v konečném důsledku musí dokonce nést následky karuselového podvodu v podobě ztráty nároku na odpočet DPH, ačkoli byl tento podvod spáchán jinými společnostmi, které poškozené společnosti neznají a ani neměly možnost je poznat. Stěžovatel zdůraznil, že ihned v úvodních částech kontrolních postupů předložil dostatek důkazních prostředků k tomu, aby jakékoli relevantní nesrovnalosti a pochybnosti žalovaného rozptýlil. Z těchto důkazů je zjevné, že v kontrolovaných transakcích bylo zapojeno větší množství zahraničních subjektů, jednalo se však o odběratele stěžovatele, nikoli jeho dodavatele, nebylo proto nutné provádět jejich detailní prověření. Všichni stěžovateli dodavatelé byly české společnosti. Žalovaný dále sbíral informace i o dalších zahraničních subjektech za účelem prokázání existence zmíněného karuselového podvodu na DPH, nejednalo se však o obchodní partnery stěžovatele a žalovaný ani neprokázal, že by stěžovatel tyto subjekty znal a o jejich případném karuselovém podvodu měl a mohl vědět. Žalovaný proto neměl důvod tyto úkony činit v rámci daňové kontroly stěžovatele. Stěžovatel nezpochybnil právo finanční správy rozkrývat karuselové podvody na DPH, odmítl však, aby se takové rozkrývání vedlo na jeho úkor a jeho náklady v situaci, kdy se údajného podvodu dopustily společnosti, se kterými stěžovatel není a nikdy ani nebyl v přímém kontaktu, nezná je, a neměl ani jak se o jejich podvodném jednání dozvědět.

[20] Takové omezení práva vlastnit majetek a svobody podnikání chráněné články 11 a 26 Listiny základních práv a svobod by ovšem neobstálo v testu proporcionality skládajícím se z posouzení vhodnosti, potřebnosti a porovnání obou kolidujících práv, respektive zájmů. Žalovaným použitá kontrolní opatření jistě představují prostředek vhodný k dosažení daného cíle, tedy správného zjištění a stanovení daně a rozkrývání daňových podvodů. V nyní řešeném případě však existovaly metody vhodnější a přiměřenější, zásah žalovaného do stěžovatelových práv proto nebyl potřebný a v jeho důsledku došlo k porušení stěžovatelových práv, které nelze ospravedlnit snahou o naplnění shora uvedených cílů, takže jde o zásah nezákonný. Navíc by posuzovaný postup neobstál ani ve třetím kroku testu proporcionality, v němž by při vyvažování nutně musela být upřednostněna práva stěžovatele, vzhledem k procesním pochybením ze strany žalovaného a ke skutečnosti, že stěžovatel ani jeho přímí obchodní partneři tvrzený podvod na DPH nespáchali, takže je nepravděpodobné, že by o něm stěžovatel mohl vůbec vědět. Excesivní postupy žalovaného ostatně ani po dvou letech nevedly k dosažení jím deklarovaného cíle. Disproporcionalita kontrolních postupů spočívá také v tom, že se žalovaný zaměřuje na daňové subjekty v řetězci nikoliv podle míry pochybností o jejich zapojení do podvodu na DPH, ale podle jejich solventnosti a šance na výběr chybějícího DPH. Městský soud ovšem stejně jako žalovaný test proporcionality neprovedl a namísto toho bez dostatečného zdůvodnění dovodil, že žalovaný postupoval přiměřeně a v souladu se zákonem. Nijak se přitom nevyrovnal s tím, zda by v daném případě bylo možné postupovat jiným, méně zatěžujícím způsobem ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu, jak byl vyložen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23. Jako na příklad správného použití testu proporcionality při rozhodování o nadměrném odpočtu DPH poukázal stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40.

[21] Městský soud také nesprávně posoudil vady dokazování ze strany žalovaného, který v rozporu s § 92 daňového řádu neprováděl dokazování v úzké součinnosti se stěžovatelem, průběžně nevyhodnocoval předložené důkazní prostředky, nevedl řádným způsobem daňový spis a neseznamoval stěžovatele se zjištěným skutkovým stavem, stavěl své závěry na nepodložených domněnkách a překrucoval důkazní prostředky. K tvrzením městského soudu o správnosti tohoto postupu stěžovatel připomněl, že i při obstarávání důkazních prostředků z vlastních zdrojů by měl žalovaný postupovat v souladu se základními zásadami daňového řízení. Žalovaný od stěžovatele obdržel celou řadu důkazních návrhů, včetně návrhu na provedení místního šetření a svědeckých výpovědí či nabídky pomoci se získáním důkazních prostředků ze zahraničí bez nutnosti provádět časově náročné mezinárodní dožádání, těmito návrhy se však zabýval až se značným časovým odstupem a pozdě přistoupil i k odeslání mezinárodních dožádání. Správně měl přitom nejprve provést důkazní prostředky nabízené stěžovatelem a zároveň odeslat žádosti o mezinárodní dožádání. To se nestalo a městský soud postup žalovaného chybně aproboval jen na základě prostého textu daňového řádu, aniž by zohlednil základní zásady daňového řízení či ústavní principy a princip proporcionality. Chybně například uvedl, že žalovaný nemá povinnost průběžně seznamovat daňové subjekty s výsledky prováděného dokazování, přestože tato povinnost jasně plyne z § 92 daňového řádu a ze zásady spolupráce a zásady poučovací vyjádřených v § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu. Chybějící průběžné seznamování přitom nemohla stěžovateli vynahradit městským soudem uváděná možnost nahlížet do spisu.

pokračování

[22] Stěžovatel upozornil na další skutečnosti vyplývající z vývoje daňové kontroly po podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Prováděné kontrolní postupy jsou podle něj ve svém celku jedním nezákonným zásahem, a není proto možné z posuzování nezákonného zásahu vylučovat pozdější úkony správce daně, které nebyly a nemohly být předmětem stížností ve smyslu § 261 daňového řádu či žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Konkrétně upozornil na text výsledků kontrolních zjištění ze dne 9. 8. 2016, v němž žalovaný činí závěry na základě nepodložených domněnek a překrucování svědeckých výpovědí a flagrantních pochybení při provádění důkazních prostředků. Žalovaný navíc opakovaně přesouval dokumenty v rámci spisu mezi vyhledávací a veřejnou částí. Takové provádění dokazování je dalším důkazem toho, že se vůči stěžovateli dopustil a i nadále dopouští nezákonného zásahu.

[23] Dále stěžovatel upozornil, že v důsledku napadených kontrolních postupů mu vzniká značná újma na právech a oprávněných zájmech, a to jednak ze zadržování té části nadměrného odpočtu, která nesouvisí s kontrolovanými obchodními transakcemi, a také ze zastavení obchodování na B2B trhu s mobilními telefony v důsledku kontrolních postupů žalovaného. Připomněl také újmu spočívající ve zvýšených administrativních nákladech a nákladech na poradenské služby, újmu v podobě ušlých investic a souvisejícího ušlého zisku a újmu způsobenou problémy s peněžním tokem, které způsobuje zadržování nadměrných odpočtů. Navíc mu hrozí i vznik další újmy v podobě odmítnutí nároku na odpočet DPH, neboť z dosavadního postupu žalovaného je patrné, že považuje stěžovatelovy nadměrné odpočty v důsledku údajně proběhnuvšího karuselového podvodu na DPH za neoprávněné, a jako takové je odmítá uznat. Stěžovatel vyjádřil obavu, že navzdory jím předloženým vyjádřením a vysvětlením žalovaný vydá platební výměr, kterým dojde k zamítnutí části uplatněného nároku na odpočet. Posouzení takového platebního výměru sice není otázkou, která by měla být řešena v rámci tohoto řízení, přesto na tuto hrozbu budoucího prohloubení již způsobené újmy upozornil. Právě v důsledku intenzity této újmy, kterou žalovaný konstantně bagatelizuje, jde o učebnicový případ pro přezkum soudem, postupem městského soudu však byla tato soudní ochrana stěžovateli odepřena, což představuje i popření práva stěžovatele na soudní a jinou právní ochranu a na spravedlivý proces, které je zakotveno v hlavě páté Listiny základních práv a svobod.

[24] Na závěr poukázal také na nesprávné posouzení průtahů a nehospodárnosti kontrolních postupů prováděných žalovaným. Jeho postupy označil za rozporné s povinností zakotvenou v § 7 daňového řádu postupovat rychle, hospodárně a bez zbytečných průtahů tak, aby daňovým subjektům v souvislosti s daňovým řízením nevznikaly zbytečné náklady. Za zdroj průtahů označil stěžovatel zejména vady procesu dokazování, výměnu úřední osoby půl roku po zahájení kontrolních postupů i to, že žalovaný i Odvolací finanční ředitelství „potrestali“ stěžovatele za jím podané stížnosti dle § 261 daňového řádu tím, že maximálně využili dvouměsíční lhůtu pro vyřízení těchto stížností, aniž by to bylo nutné. Přitom podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, je přiměřenou lhůtou pro prokazování nároku na odpočet na DPH doba tří měsíců od konce zdaňovacího období. Stěžovatelovy námitky proti průtahům řeší žalovaný tím, že mu určuje lhůty v minimální možné výměře bez ohledu na složitost úkonu, který má být proveden, jak je vidět z určení dvacetidenní lhůty

pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v rozsahu sto stran, kterou žalovaný stěžovateli teprve na návrh neochotně prodloužil.

[25] Stěžovatel brojil proti tomu, že městský soud odmítl jako nepřipustnou jeho námitku ohledně průtahů v řízení, přičemž jej odkázal do rámce žaloby na nečinnost, jejíž podání je však zároveň podmíněno vyčerpáním podnětu podle § 38 daňového řádu. Podle stěžovatele ovšem není podnět na ochranu před nečinností na daný případ aplikovatelný, neboť nenastala žádná z podmínek předpokládaných v tomto ustanovení. Navíc průtahy způsobované neefektivním a ne hospodárným postupem žalovaného ani není možné posuzovat samostatně a považovat je za nečinnost ve smyslu ustanovení § 38 daňového řádu, neboť nejsou samostatným zásahem do jeho práv, nýbrž pouze jedním z projevů neefektivního a ne hospodárného přístupu žalovaného k prováděným kontrolním postupům. Vhodným prostředkem obrany tak byla právě stížnost podle § 261 daňového řádu. V otázce vhodnosti nečinnostní žaloby stěžovatel poukázal na právní názory vyjádřené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, a ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98.

[26] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

IV.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vytkl stěžovateli, že v některých bodech kasační stížnosti uplatňuje skutečnosti, které nastaly až po pravomocném rozhodnutí městského soudu, přestože v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem je třeba vycházet ze skutkového stavu, který tu byl ke dni vydání rozhodnutí městského soudu. Naopak námitky směřující proti tvrzeným vadám dokazování uplatnil stěžovatel předčasně, neboť městský soud nemohl v průběhu daňového řízení posoudit, zda bude budoucí rozhodnutí o stanovení daně postaveno na dostatečně zjištěném skutkovém stavu, a hodnocení jednotlivých důkazů může být předmětem soudního přezkumu až v řízení o žalobě proti budoucímu rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť jeho odůvodnění tvoří ucelený soubor jednoznačně reagující na podanou žalobu, byť ne explicitně na každou žalobní námitku.

[28] K nepřipustnosti námitky nezákonnosti výzev z 24. 10. 2014 a z 28. 1. 2015 žalovaný připomněl, že ve své první stížnosti stěžovatel namítal pouze nekonkrétnost těchto výzev, nikoliv však jejich nezákonnost. Při namítané nezákonnosti jednotlivých úkonů je přitom lhůtu k podání žaloby třeba počítat od okamžiku ukončení tohoto jednotlivého nezákonného zásahu. Ztotožnil se i s názorem městského soudu na možnost bránit se proti namítaným průtahům jediné nečinnostní žalobou.

V.

[29] 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 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[30] Kasační stížnost není důvodná.

V.A

[31] Stěžovatel nejprve namítal obecně nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu spočívající v nevypořádání se s některými jeho konkrétními argumenty a konkrétními okolnostmi. K tomu Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že městský soud neměl povinnost vypořádat se s každou dílčí žalobní námitkou, pokud proti žalobě postavil právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Právě takový postup městský soud zvolil a v případě žaloby v rozsahu 27 stránek drobným písmem nelze, i z hlediska srozumitelnosti výsledného rozsudku, označit za nevhodné, pokud městský soud zvolil raději cestu komplexní reakce na žalobu, a nikoli vypořádání s každým jednotlivým dílčím argumentem, jež byly rozděleny do několika kapitol, ty dále do podkapitol a ty dále do dílčích argumentů.

[32] Ke stěžovatelově konkrétní výtce, že se městský soud nevypořádal s námitkou, že žalovaný nepřizpůsoboval rozsah prováděných kontrolních postupů zjištěným pochybnostem, Nejvyšší správní soud připomíná, že vypořádání této námitek je obsahem prakticky celé strany 7 napadeného rozsudku. K námitce, že se městský soud nevyrovnal s nezákonností výzev k prokázání skutečností ze 16. 12. 2015 a z 8. 3. 2016, je třeba stěžovateli přitakat, že se k nim poněkud kriticky vyjádřil v bodě 4.21 žaloby, tedy v její části IV. c), ovšem způsobem, který nezakládá samostatnou námitku, neboť v návěti tohoto bodu uvedl, že zmínka o těchto výzvách má sloužit toliko jako „ilustrace“ vadného postupu žalovaného. Šlo tedy zjevně pouze o dílčí „ilustrativní“ argument v rámci části IV. c) žaloby a městský soud neměl povinnost se s ním konkrétně vypořádat. Nebylo sice zcela vhodné, že nechal nezodpovězenou otázku, zda skutečně nejde o argument nepřípustný z důvodu, že tyto výzvy nebyly napadeny nejprve stížností podle § 261 daňového řádu, jak připomněl žalovaný ve vyjádření k žalobě, jež městský soud v rozsudku pouze rekapituloval. Ovšem za situace, kdy kritika těchto výzev nezakládala samostatnou žalobní námitku, nelze v jejich explicitním nevypořádání spatřovat důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[33] Co se pak týče dřívějších výzev k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 a 28. 1. 2015, k nim městský soud na straně 8 rozsudku vyložil s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46, proč je tato námitka podle § 84 s. ř. s. nepřípustná. Stěžovatel sice v bodě 6. 18 kasační stížnosti uvedl, že již v rámci své první stížnosti napadal nezákonnost těchto výzev. Ovšem Nejvyšší správní soud z této stížnosti, která tvoří položku č. 100 části II správního spisu, zjistil, že v jejím bodě 3.2 je uvedeno o těchto výzvách pouze následující: *„Správce daně uvedl pouze velmi obecným a neurčitým způsobem, že má pochybnost o správnosti vykázaných zdanitelných plnění...“* Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že nelze dost dobře

považovat za uplatnění námitky pouze použití slov „velmi obecný a neurčitý způsob“, když jinak celá část III stížnosti je zaměřena obecně na to, že stěžovateli nebyla během kontrolních postupů sdělena žádná relevantní a konkrétní skutečnost, která by ospravedlňovala jejich provádění. Jinak řečeno, zde formulovaná námitka nesměřovala konkrétně proti oněm dvěma výzvám, jich se týkala jen ona obecná a implicitní kritika citovaná výše. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu je tedy i v tomto ohledu nedůvodná.

V.B

[34] Stěžovatel dále vznesl celou řadu právních otázek, jimiž zpochybnil zákonnost jednotlivých kroků žalovaného. K jejich vypořádání Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že při posouzení kasační stížnosti proti rozsudku ve věci nezákonného zásahu může z povahy věci posuzovat výhradně otázky vztahující se k tomuto tvrzenému nezákonnému zásahu, tedy k namítané přípustnosti zahájení, průběhu a délce kontrolních postupů a zadržování nadměrného odpočtu. Naopak nemůže nijak předjímat výsledek samotného daňového řízení, tedy vyjadřovat se k otázce, zda stěžovatel měl či neměl nárok na uplatnění nadměrných odpočtů na DPH.

[35] Stěžovatel nejprve zpochybnil, že žalovanému vůbec nemohly vzniknout pochybnosti ohledně oprávněnosti stěžovatelem uplatněných nadměrných odpočtů. I podle názoru Nejvyššího správního soudu je ovšem pochopitelné, že náhlé výrazné navýšení nadměrného odpočtu DPH bylo dostatečnou indicií k tomu, aby žalovaný začal ověřovat, zda je takto uplatněný nadměrný odpočet založen na reálně probíhajících transakcích, z nichž lze nadměrný odpočet uplatnit. Výrazné zvýšení nadměrného odpočtu totiž může být důsledkem různých skutečností, například náhlého zvýšení odbytu prodávaného zboží nebo výrazné změny v obchodních vztazích. Stejně tak ale může být indicií toho, že se daňový subjekt zapojil do řetězce nikoli skutečných obchodních vztahů, nýbrž vztahů vytvořených pouze účelově, což může být součástí širší strategie daňových podvodů. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu je přitom právě „procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS) a právě jako takový prostředek byl žalovaným využit. K jeho využití přistoupil žalovaný neprodleně, když ve vztahu k prvému ze sporných období, tedy k srpnu 2015, zahájil tento postup již v říjnu téhož roku. Tento postup je přitom relativně méně invazivní a pro daňový subjekt méně zatěžující než daňová kontrola.

[36] Důvodová zpráva k § 89 daňového řádu uvádí, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů, jež správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, vyzve jej k tomu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685). Postup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně informací daňového subjektu směřujících ke

pokračování

stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní úprava postupu k odstranění pochybností tak vytyčuje mantinely jeho vlastního použití. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, postup k odstranění pochybností uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a 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 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Nelze tudíž shledat pochybení žalovaného v tom, když v reakci na náhlé výrazné navýšení nadměrného odpočtu DPH, tedy indicii, která mohla vzbuzovat toliko podezření, zareagoval nejprve právě tímto méně invazivním postupem.

[37] Poté, co žalovaný při tomto prověřování zjistil nesrovnalosti ve vztahu k některým konkrétním obchodním partnerům stěžovatele, nelze mu vyčítat, že v tomto postupu pokračoval, respektive že následně přešel na invazivnější způsob ověřování splnění daňových povinností, a to formou daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelovými obchodními partnery byly i subjekty z jiných členských států EU, zvolil postup mezinárodního dožádání, který je sice časově relativně náročný, nicméně v případě daňové kontroly u DPH je jeho použití standardní v situaci, kdy žalovaný zjistil nesrovnalosti v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům v jiných členských státech EU, neboť právě takové nesrovnalosti mohou být indiciemi pro zapojení do takzvaných karuselových (kolotočových) podvodů. Prošetřování účastníků dodavatelsko-odběratelských řetězců, jejichž součástí stěžovatel byl, pak zjistilo díky mezinárodnímu dožádání, že některé ze součástí těchto řetězců jsou skutečně podezřelé z účasti na karuselových podvodech.

[38] Popsaný vývoj lze tedy shrnout tak, že intenzita a nutně také délka kontrolních postupů použitých žalovaným se stupňovala zcela přiměřeně tomu, jak v rámci předchozích kroků zjišťoval nové a závažnější nesrovnalosti a podezření. Zatímco na začátku byla pouhá indicie spočívající v náhlém výrazném navýšení nadměrného odpočtu DPH, na niž žalovaný zareagoval relativně neinvazivním postupem k odstraňování pochybností, a to nejprve ve vztahu k jedinému zdaňovacímu období, následně pak ke třem dalším obdobím; na konci tohoto zintenzivňování kontrolních postupů leží podezření, že je stěžovatel zapojen do řetězce, jehož některé součásti se podílejí na karuselovém podvodu. Takový postup stupňující intenzitu kontrolních postupů se stupňující se závažností a podložeností podezření ohledně nesrovnalostí v uplatňování nadměrného odpočtu je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela adekvátní.

[39] Je třeba odmítnout stěžovatelovu výtku, že propojení na karuselový podvod formuloval žalovaný jako důvod daňových kontrol až v prosinci 2015, kdy již měla dle stěžovatele být daňová kontrola ukončena. Nelze totiž dost dobře vyčítat žalovanému, že takto závažné podezření nevznesl dříve, než je měl dostatečně podloženo, k čemuž ovšem dospěl teprve v rámci (časově náročných) mezinárodních dožádání. Jak bylo vyloženo

výše, závažnost zjištěných nesrovnalostí stoupala s tím, jak se zintenzivňovaly kontrolní postupy, takže nelze žalovanému vyčítat, že nejzávažnější podezření z karuselových podvodů nevznese hned na počátku, kdy pro ně neměl dostatečný podklad.

[40] Karuselové podvody přitom představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH (viz k nim zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, publ. pod č. 3124/2014 Sb. NSS). Komplikovanost jejich odhalování je dána právě tím, že zahrnují alespoň tři subjekty (často výrazně více) z různých členských států EU, takže jejich odhalování je náročné na mezinárodní spolupráci i na čas. Nedůvodnost kontrolních postupů nelze založit pouze na tom, že jak stěžovatel uvedl v bodě 8.15.3 kasační stížnosti „[t]vrzený podvod na DPH totiž nebyl spáchán ani stěžovatelem, ani přímými obchodními partnery stěžovatele, ani přímými obchodními partnery těchto obchodních partnerů stěžovatele.“ Nebezpečnost a obtížná odhalitelnost karuselových obchodů je dána právě tím, že je do nich zapojena mnohdy dlouhá řada článků, z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně, jiné na tomto podvodu pouze vědomě profitují, jiné pak skutečně vůbec nemusejí vědět o tom, že jsou součástí takového řetězce. Prošetření, do které z těchto skupin spadá konkrétní domácí daňový subjekt, je přitom z povahy věci náročné.

[41] Nelze přitakat stěžovatelově kritice, že akceptování přístupu žalovaného by vedlo k tomu, že společnosti, které se pouze shodou okolností ocitnou v dodavatelsko-odběratelském řetězci stíženém podvodem na DPH, by musely strpět bezdůvodné zásahy do svých práv, které mohou mít likvidační účinky, a v konečném důsledku dokonce nést následky karuselového podvodu v podobě ztráty nároku na odpočet DPH, ačkoli byl tento podvod spáchán jinými společnostmi. Jak bylo vyloženo výše, takzvané karuselové podvody představují jedno z nejzávažnějších ohrožení celého unijního systému výběru DPH a nelze jistě rezignovat na jejich prošetřování, které ze samé povahy těchto podvodů zahrnuje prošetření všech dílčích článků zapojených do tohoto řetězce, ať už o podvodu věděly či nikoli. Jinak se totiž karuselový podvod rozkrýt dost dobře nedá. Co se týče případného nesení následků prokázaného karuselového podvodu, tím je teprve případné rozhodnutí o nepřiznání nadměrného odpočtu DPH, tedy otázka, kterou nelze řešit v řízení na ochranu před nezákonným zásahem, ale až následně v řízení o žalobě proti samotnému takovému meritornímu rozhodnutí.

[42] Ke stěžovatelově výtce, že ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím zahájil žalovaný postup k odstranění pochybností, zatímco u jiných přistoupil rovnou k daňové kontrole, je třeba připomenout právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS: „Zvolili správce daně k prověření správnosti tvrzené daně (či nadměrného odpočtu) mechanismus daňové kontroly, aniž před tím aktivoval postup podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nevybočil ze zákonných mantinelů.“ V tomtož rozsudku navíc soud připomněl, že „[p]ostup k odstranění pochybností i daňová kontrola (k § 89 a násl. a § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně.“ Bylo tedy dáno rozhodnutím žalovaného vázaného zákonnými podmínkami uplatnění těchto postupů, který z nich zvolí ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a není

pokračování

překvapivé, pokud ve vztahu k obdobím září a říjen 2014 zahájil na přelomu listopadu a prosince 2014 rovnou daňovou kontrolu, pokud na základě měsíc probíhajícího postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2014 nabyl konkrétnější podezření než jen původní indicii vycházející z výrazného navýšení nadměrného odpočtu.

[43] Lze tak celkově shrnout, že ani Nejvyšší správní soud neshledal v postupu žalovaného jednotlivá konkrétní pochybení, jež mu stěžovatel vyčítá v těch bodech kasační stížnosti, jež jsou výše rekapitulovány v bodě 17 tohoto rozsudku.

V.C

[44] Co se týče námitky proti způsobu vedení dokazování, s ní se městský soud dostatečně vypořádal na stranách 8 a 9 svého rozsudku a ani Nejvyšší správní soud nespatřuje, v čem postupy použité žalovaným v rámci dokazování porušovaly § 92 daňového řádu. Stěžovatel i zde navrhuje alternativní postup, kterým se měl žalovaný vydat, když sám skládá posloupnost, v níž měly postupovat jednotlivé úkony žalovaného v rámci dokazování. Nezbyvá než připomenout, že správním soudům nepřísluší, aby správci daně takovou posloupnost krok po kroku autoritativně stanovily, neboť jak bylo vyloženo výše, tato volba přísluší pohledem procesní vhodnosti samotnému správci daně. Již v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, vyjádřil Nejvyšší správní soud zdrženlivost v otázce jasného přikazování správcům daně, jaké konkrétní postupy mají v podobných situacích zvolit: „*Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Soud se v takových případech nemůže sám přiklonit k jedné ze zákonem předpokládaných alternativ a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé.*“

[45] Pokud pak stěžovatel žalovanému vytýkal, že jej průběžně aktivně neseznamoval s výsledky prováděného dokazování, městský soud správně poukázal na to, že správci daně z § 92 daňového řádu nevyplývá povinnost vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Doplnil, že stěžovatel byl oprávněn nahlížet do spisového materiálu vedeného žalovaným a vlastní iniciativou se se zjištěným skutkovým stavem průběžně seznamovat, což také opakovaně využíval a nebylo mu v tom zbraňováno. S tímto závěrem se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. V uvedeném postupu nelze spatřovat ani porušení zásady přiměřenosti a minimalizace zásahů do práv daňových subjektů zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“

V.D

[46] V další kasační námitce stěžovatel vytýkal městskému soudu, že vyšel pouze z textu zákona a nepřiléhavého judikátu Nejvyššího správního soudu. Tato kritika však není důvodná. Ve světle čl. 95 odst. 1 Ústavy, podle nějž je soudce při rozhodování vázán

zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu, lze městskému soudu těžko vytýkat, že ve svém rozhodování vyšel z textu zákona. Není pak zcela přesné, pokud stěžovatel vytkl v bodě 5.3 kasační stížnosti městskému soudu, že v otázce přiměřenosti vyšel toliko z nepřiléhavého rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ve skutečnosti totiž městský soud v této pasáži vyšel zejména z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v něm vyjádřený právní názor na přiměřenost postupů správce daně v dokazování se zdá být zcela přiléhavým, byť poměrně obecným: *„Přitom proporce mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé by měla být podle Ústavního soudu diferencovaná na základě toho, v jakém konkrétním postavení se ten který jednotlivce vůči veřejné moci ocitá. Rozsah tohoto autonomního prostoru se pohybuje od nejniternějších a nejintimnějších kategorií fyzické a psychické integrity jednotlivce, jež požívá výslovnou ochranu v podobě práva na soukromí podle čl. 8 Listiny, přes vnější projevy a činnosti jednotlivce v jeho jednotlivých dimenzích soukromých, profesionálních či sociálních, až po projevy a činnosti, v nichž již přichází do interakce s prostorem veřejné moci. Jinými slovy, tento prostor jednotlivce se pohybuje na pomyslném kontinuu mezi nejniternější intimitou jednotlivce na straně jedné (soukromí) a vnějšími projevy (aktivitami), v nichž sice již přichází do interakce s prostorem vnějším, nicméně ještě stále jde o prostor jeho osobní autonomie. Na tomto kontinuu je třeba posuzovat případná omezení této sféry a zejména přiměřenost těchto omezení. V oblasti správy daní a poplatků to znamená, že jinak je třeba posuzovat postavení podnikající osoby, která má navíc zvláštním zákonem stanovenou specifickou povinnost uchovávat informace o své hospodářské činnosti, jiné bude postavení osoby v závislé činnosti, které zákon neukládá povinnost uchovávat doklady vázící se ke svým ekonomickým aktivitám. Jinými slovy rozsah autonomie jednotlivce se v takových případech liší; v případě podnikatelského subjektu je tento rozsah omezenější než v případě osoby, která vykonává činnosti pouze v závislé činnosti. V této souvislosti lze podotknout, že v některých zahraničních právních úpravách je tato skutečnost respektována přímo v daňové legislativě, která v případě stanovení důkazního břemene přísně diferencuje mezi těmito kategoriemi daňových subjektů právě i z hlediska proporcionality omezení autonomního prostoru jednotlivce (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu SRN ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. 2 BvL 17/02). Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, jak již uvedeno shora, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“* Není pak vůbec zjevné, z čeho stěžovatel dovodil, že podle městského soudu by byl správce daně v zájmu správného zjištění a stanovení daně oprávněn činit vlastně cokoli, neboť takový názor je v přímém rozporu s právě citovaným názorem Ústavního soudu, z něž městský soud vycházel.

[47] Ve zbytku této kasační námitky, zejména v bodu 8.4 kasační stížnosti, pak stěžovatel pouze načrtl hypotetické alternativní postupy, jež mohl žalovaný využít, včetně dalších kroků, které mohly zabezpečit řádný výběr daně, „[p]okud by se pak o rok později ukázalo, že zde existuje možnost, že stěžovatel byl byt' nevědomě účasten na karuselovém

pokračování

podvodu“. K tomu nezbyvá než znovu připomenout, že úkolem správních soudů je posuzovat zákonnost postupu správních orgánů, v daném případě tedy orgánů finanční správy. Není však úkolem správních soudů, aby nařizovaly správním orgánům, jak by bývaly měly postupovat v jednotlivých krocích v minulosti a v hypotetické budoucnosti. V daném případě přitom neexistoval jen jeden správný a zákonný postup správce daně, jak je ostatně zjevné již z toho, že v bodech 8.4 až 8.6 kasační stížnosti sám stěžovatel navrhl několik různých cest, jimiž se mohl žalovaný vydat. Nebylo tedy úkolem městského soudu, aby v rámci řízení o žalobě na nezákonný zásah poskytl žalovanému návod, jak má postupovat, nýbrž se správně zaměřil jen na posouzení zákonnosti toho postupu, který žalovaný skutečně zvolil. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v již výše citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, rozhodnout o použití a volbě postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly přísluší dle procesní vhodnosti správci daně, nikoli správnímu soudu.

[48] Stěžovatel ovšem dále svou výtku nedostatečného posouzení tvrzené nepřiměřenosti postupu žalovaného převedl do podoby kritiky neprovedení testu proporcionality. Je pravdou, že městský soud neprovedl výslovně test proporcionality, jenž je vhodným nástrojem pro posouzení toho, zda do základních práv jednotlivce nebylo zasazeno v nepřiměřené míře (viz např. nálezy ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, publ. pod č. 214/1994 Sb.). Takové posouzení je obzvláště vhodné v případě zásahů do základních práv, které nejsou podrobně upraveny zákonem (viz například využití testu proporcionality v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 8 As 55/2012 - 62, publ. pod č. 3155/2015 Sb. NSS, v případě posuzování zásahu do soukromí poskytnutím informací o platech, které nebylo výslovně řešeno v § 8b zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím), popřípadě tam, kde je sporné, zda sama zákonná úprava nepředstavuje nepřiměřený zásah do základních práv. Daňové řízení je ovšem naopak regulováno velmi podrobně. Není tudíž nepřípustné, pokud orgány daňové správy i soudy postupují podle této podrobné zákonné úpravy, aniž by ke každému jednotlivému kroku výslovně prováděly test proporcionality.

[49] Jak totiž bylo vyloženo výše, jeho výslovné provedení není požadavkem, který by plynul ze zákona či z Listiny základních práv a svobod. I ze stěžovatelem citovaného stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, plyne pouze tolik, že musí správce daně *„postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným.“* Z toho ovšem neplyne, že by musel správce daně či správní soud výslovně provádět při každém úkonu tříkrokový test proporcionality, neboť souladnost s požadavkem přiměřenosti může být stejně dobře ochráněna posuzováním pohledem požadavku přiměřenosti daňového řízení, tak jak je vyjádřen v § 5 odst. 3 daňového řádu. Nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti strukturoval právě do podoby jednotlivých kroků testu proporcionality několik podstatných námitek, Nejvyšší správní soud přikročí k jeho provedení, a to zejména z důvodu srozumitelnosti a těsné provázanosti na strukturu kasační stížnosti. Jak bude vyloženo níže, podle Nejvyššího správního soudu postup žalovaného i pohledem testu proporcionality ob stojí.

[50] Ve výše zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 4/94 popsal Ústavní soud tento test následovně: *„Vzájemné poměrování ve vzájemné kolizi stojících základních práv a svobod*

spočívá v následujících kritériích: Prvním je kritérium vhodnosti, tj. odpověď na otázku, zdali institut, omezující určité základní právo, umožňuje dosáhnout sledovaný cíl (ochranu jiného základního práva). (...) Druhým kritériem poměřování základních práv a svobod je kritérium potřeby, spočívající v porovnávání legislativního prostředku, omezujícího základní právo resp. svobodu, s jinými opatřeními, umožňujícími dosáhnout stejného cíle, avšak nedotýkajícími se základních práv a svobod. (...) Třetím kritériem je porovnání závažnosti obou v kolizi stojících základních práv. (...) Porovnávání závažnosti v kolizi stojících základních práv (po splnění podmínky vhodnosti a potřeby) spočívá ve zvažování empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů.“

[51] Ani stěžovatel nepopřel, že pohledem prvního kroku testu proporcionality zásah proti němu ob stojí, neboť slouží legitimnímu cíli, tedy veřejného zájmu na správném zjištění a stanovení daně a rozkrývání daňových podvodů. Co se týče kroku potřeby, stěžovatel v kasační stížnosti navrhl, že mírnějším zásahem do jeho práv by bylo vyměření nadměrných odpočtů, jejich vyplacení, a pokud by se o rok později ukázalo, že zde existuje možnost, že stěžovatel byl byt' nevědomě účasten na karuselovém podvodu, žalovaný mohl kdykoli zahájit daňovou kontrolu a v případě, že by nabyt dojmu, že doměřená daň by nemusela být v budoucnu vymahatelná, mohl by vydat i zajišťovací příkaz. Jak ovšem uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52, publ. pod č. 2401/2011 Sb. NSS: *„K dispozici s nadměrným odpočtem, respektive s finančními prostředky představujícími pohledávku daňového subjektu vůči státnímu rozpočtu, nepostačí pouhé uplatnění nadměrného odpočtu v příslušném přiznání k dani. Dispozici s těmito finančními prostředky je nutno odvíjet od autoritativního stvrzení jejich výše, tj. vyměření nadměrného odpočtu za určité zdaňovací období.“* Jinak řečeno, vyplacení nadměrného odpočtu nemá být pouhým automatismem následujícím po jeho uplatnění v příslušném přiznání k dani. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, výslovně počítá právě s tou možností, která byla uplatněna vůči stěžovateli, tedy že nadměrný odpočet nebude přiznán a vyplacen, dokud nebudou rozptýleny pochybnosti o jeho oprávněnosti. Přitom jak bylo vyloženo výše, tyto pochybnosti byly od začátku podloženy a s rozšiřováním a zintenzivňováním kontrolních postupů se spíše potvrzovaly a upřesňovaly, než že by byly vyvráceny. Naopak postup navržený stěžovatelem by bylo možné uplatnit jako alternativu prakticky v jakémkoli případě, v němž orgány daňové správy nadměrný odpočet zadržují, a možnost zadržení nadměrného odpočtu by se tak stala prakticky obsoletní.

[52] Pokud pak stěžovatel upozorňuje, že podle rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 48 Af 21/2016 - 40 zásada proporcionality vyžaduje, aby nadměrný odpočet byl vyplácen i v prověřovaných obdobích, a to v rozsahu jeho nesporné části, je třeba připomenout, že tento rozsudek je nyní podrobován kasačnímu přezkumu v řízení vedeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 264/2016, jehož výsledek nelze předjímat. Zejména se však tento rozsudek liší skutkovými okolnostmi. Krajský soud zde přikázal správci daně, aby vydal rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty žalobkyně za dané zdaňovací období v rozsahu, v němž tato daň nebyla dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej konkrétní komodity (řepkový olej) jasně oddělitelné od ostatních komodit, s nimiž žalobkyně obchodovala. V případě stěžovatele však není zjevné, že by bylo možno takto jednoznačně oddělit nárok na odpočet plynoucí z obchodů zasažených podezřením ze zapojení do řetězce, v němž se mohl vyskytnout karuselový podvod, a část nezasaženou,

pokračování

když již původní podezření bylo založeno na výrazném navýšení nadměrného odpočtu poté, co stěžovatel ve svém obchodování – tedy nikoli pouze ve vztahu k jediné komoditě – přešel na obchodní model B2B.

[53] Co se týče třetího kroku testu proporcionality, tedy poměřování v konfliktu stojících práv a zájmů, stěžovatel tvrdil, že újma, která je mu způsobována, nemohla být převážena podezřeními, k nimž žalovaný dospěl. V tomto ohledu je ovšem jeho argumentace neudržitelná. Sám totiž v bodě 8.15.2 kasační stížnosti přiznal, že původně nekonkrétní podezření, jež vedla k zahájení postupu k odstranění pochybností, byla následně konkretizována obviněním z účasti stěžovatele v řetězci, který je součástí karuselového podvodu. Stěžovatel sice dále označil tato obvinění za absurdní a dosud neprokázaná, ovšem výtkou neprokázanosti nelze zpochybnit smysluplnost kontroly, jejímž smyslem je právě taková podezření prověřit. Nejvyšší správní soud nemůže nijak předjímat, zda se tato podezření nakonec prokáží či nikoli, podstatné je, že nebyla nepodložená. Pokud pak stěžovatel uvedl v bodě 8.15.3 kasační stížnosti, že společnosti, které dle žalovaného neodvedly DPH, byly od něj v rámci daného dodavatelsko-odběratelského řetězce vzdáleny tři až pět pozic, je třeba zopakovat, že podstata karuselových podvodů leží právě v často značném množství jednotlivých článků zapojených do řetězce, takže „vzdáleností“ od společností, které DPH neodvedly, nelze dost dobře odůvodnit neopodstatněnost probíhající kontroly.

[54] Lze tak shrnout, že v rámci třetího kroku testu proporcionality zde proti sobě stál na straně jedné veřejný zájem na správném zjištění a stanovení daně a zejména zásadní zájem na rozkrývání karuselových daňových podvodů ohrožujících celý unijní systém DPH. Stěžovatel proti tomu klade újmu, která mu kontrolními postupy žalovaného vzniká. Nejvyšší správní soud tuto újmu rozhodně nechce bagatelizovat, neboť objem zadržovaných prostředků i doba jejich zadržování je zásadní, a to i z hlediska celkového stěžovatelova obrátu. Na druhou stranu však nelze zohlednit tu část tvrzené újmy, kterou stěžovatel toliko předjímá budoucí vývoj. Nelze tak označit za újmu, která je důsledkem samotného přezkoumávaného zásahu, stěžovatelovy obavy, že budou jeho nadměrné odpočty nakonec skutečně označeny za neoprávněné, a proto nebudou uznány. Jak stěžovatel správně přiznává, tato otázka by mohla být řešena až jedině následně při přezkumu takového budoucího rozhodnutí správce daně.

V.E

[55] Kromě této újmy upozorňoval stěžovatel v žalobě i nyní v kasační stížnosti na průtahy, které v daňovém řízení vznikají. Městský soud označil tuto námitku za nepřipustnou, neboť v případě neodůvodněných průtahů v řízení je podle něj žádoucím prostředkem ochrany nečinnostní žaloba podle § 79 a následujících s. ř. s. Přitom podmínkou její přípustnosti je kromě včasnosti také vyčerpání prostředku ochrany, kterým je podle § 38 daňového řádu podnět nejbližšímu nadřízenému správci daně, jenž stěžovatel podle obsahu spisového materiálu nevyužil.

[56] Nejvyšší správní soud si je vědom judikatury, podle níž by námitka proti průtahům v daňové kontrole mohla být za určitých okolností označena za přípustnou i v rámci zásahové žaloby (viz rozsudek ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, publ. pod č. 3199/2015 Sb. NSS), podstatné ovšem je, že přestože městský soud takovou námitku

označil za nepřípustnou, hned vzápětí ji meritorně posoudil. Na straně 10 s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, shledal, že by „*tyto námitky nemohl posoudit jako důvodné vzhledem k rozsáhlosti a časové náročnosti vedených daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného, jež byly podle názoru soudu činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.*“ Jinak řečeno, městský soud sice nejprve námitku směřující proti průtahům v kontrolních postupech označil za nepřípustnou, což je pohledem dosavadní judikatury problematické tvrzení, vzápětí ji však přesto věcně posoudil. To je postup sice procesně nedokonalý a poněkud narušující vnitřní konzistenci rozsudku, nicméně podstatné je, že díky tomu nebyl stěžovatel zbaven práva na věcný přezkum své námitky, kterou je třeba označit za přípustnou.

[57] Městský soud ji posoudil způsobem sice stručným, ovšem nezakládajícím nepřezkoumatelnost a i podle názoru Nejvyššího správního soudu věcně správným a souladným s jím citovanými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Ten v uvedeném rozsudku č. j. 2 Afs 32/2015 - 41 zkritizoval, že ve skutkově složité věci daňové orgány vedly ke zjištění skutkového stavu procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, ovšem toliko v rámci postupu k odstranění pochybností, respektive vytýkacího řízení: „*Správce daně prováděl celou řadu úkonů, včetně výslechů svědků a několika vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Od zahájení vytýkacího řízení (21. 10. 2010) do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatelce (29. 6. 2012) uplynulo více než 20 měsíců. Správce daně však i přes tuto prima facie excesivní délku postupu k odstranění pochybností neshromáždil všechny potřebné podklady pro rozhodnutí ve věci. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně provést doplnění podkladů pro rozhodnutí (spočívající mimo jiné v provedení dalšího mezinárodního dožádání) a stěžovatelku seznamoval s novými skutečnostmi a důkazy (s výpověďmi dalších svědků). Všechny tyto okolnosti dle názoru Nejvyššího správního soudu nasvědčovaly přinejmenším nevhodnosti daňovými orgány vedeného postupu k odstranění pochybností.*“ V nyní posuzovaném případě žalovaný prováděl kontrolní postupy po obdobně dlouhé období, ovšem již po několika měsících přešel z režimu odstraňování pochybností do režimu daňové kontroly, tedy postupoval způsobem požadovaným v právě citovaném rozsudku. Přílehavost rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012 - 52 již byla konstatována výše.

[58] Naopak nelze za zcela přílehavý označit právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47. V tomto rozsudku totiž nebyl stanoven horní limit lhůty pro zadržování nadměrného odpočtu a provádění kontrolních postupů směřujících k jeho vyměření, nýbrž horní limit lhůty pro *neúročené* zadržování nadměrného odpočtu, a to v délce 180 dnů. Nejvyšší správní soud zde dospěl k tomu, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní dopad do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, které by nevznikly, pokud by jim byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhou stranu je nadměrný odpočet institutem DPH, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody. Proto soud vyslovil: „*Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou ‚mezeru‘ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem*

pokračování

uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.“ Nejvyšší správní soud zde tedy nezamezil tomu, aby – například v případě prošetřování daňových podvodů – daňové orgány prověřovaly oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet DPH relativně dlouhou dobu (uvedl, že „stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet“), pouze konstatoval, že od určitého okamžiku již za to daňovým subjektům přísluší majetková kompenzace v podobě úroku z vratitelného přeplatku. Zda bude namíste takovou kompenzaci vyplatit v budoucnu i stěžovateli, však není předmětem nyní přezkoumávaného řízení o ochraně před nezákonným zásahem, v němž jde o délku a přiměřenost samotných postupů žalovaného, nikoli o výši a vyplacení případné kompenzace za tyto postupy.

V.F

[59] Nelze ani shledat, že by byla stěžovateli odepřena soudní ochrana a právo na spravedlivý proces. Městský soud patrně nepojal stěžovatelův případ tak, jak si stěžovatel představoval, ovšem nespokojenost s meritorním výsledkem řízení nemůže založit „odepření spravedlnosti“ ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žádné jiné konkrétní porušení práva na spravedlivý proces pak stěžovatel neuvádí.

[60] V bodě 7.11 a následujících kasační stížnosti stěžovatel doplnil také další skutečnosti vyplývající z vývoje daňové kontroly po podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, zejména rozebral text výsledků kontrolních zjištění ze dne 9. 8. 2016, č. j. 216895/16/4200-12776-108432. K těmto argumentům však Nejvyšší správní soud nemůže vůbec přihlížet, jak plyne z § 109 odst. 5 s. ř. s. „*Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.*“

[61] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Posuzoval přitom výhradně otázky vztahující se k přípustnosti zahájení, průběhu a délce kontrolních postupů a zadržování nadměrného odpočtu. Nijak ovšem nepředjímal výsledek samotného řízení, tedy oprávněnost stěžovatelova nároku na nadměrný odpočet DPH, který může být v budoucnu předmětem řízení podle § 65 a násl. s. ř. s.

[62] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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 podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu