



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **SAFINA, a. s.**, se sídlem Vídeňská 104, Vestec, zastoupená Mgr. Závěšem Hlaváčem, advokátem, se sídlem Na Chmelnici 645/64, Poděbrady, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2016, č. j. 3 A 13/2016 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhala, aby Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyslovil, že postup žalovaného při zahajování daňových kontrol před vyměřením DPH je nezákonným zásahem, a aby žalovanému zakázal v tomto nezákonném zásahu pokračovat a přikázal mu zásah neprodleně ukončit.

[2] Městský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu v rozsahu daňových kontrol vztahujících se ke zdaňovacím obdobím březen 2015 a duben 2015 zamítl (výrok I.). Ve zbývajících částech žalobu odmítl (výrok II.).

[3] Městský soud se nejprve zabýval přípustností podané zásahové žaloby. Konstatoval, že každá daňová kontrola je vymezena svým předmětem a rozsahem a že z jednotlivých protokolů plyne, že žalovaný vždy zahájil novou daňovou kontrolu. Protože žalobkyně vyčerpala opravné prostředky pouze u daňových kontrol za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015, mohl se městský soud zabývat tvrzenou nezákonností zahájení daňových kontrol pouze za tato dvě období a ve zbytku byl povinen žalobu odmítnout. Opačný postup by znamenal připuštění možnosti podat stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, proti jedné daňové kontrole a následně napadnout správní žalobou neomezený počet daňových kontrol. Tím by byla fakticky obejitá nutnost posouzení věci nadřízeným orgánem a vyprázdněn potenciál institutu stížnosti, díky němuž může být řada nezákonných postupů odstraněna interně v rámci finanční správy.

[4] Přípustnou část žaloby pak městský soud neshledal důvodnou. Z neveřejné části daňového spisu zjistil, že obsahuje řadu informací ohledně dodavatelů žalobkyně, které vzbuzují pochybnosti o tom, zda přijaté plnění nebylo zatíženo podvodem na DPH. Nadto správce daně (na rozdíl od postupu k odstranění pochybností) nemusí své pochybnosti s daňovým subjektem sdílet nebo je zahrnout do obsahu svých úkonů a k daňové kontrole může přistoupit ještě před vyměřením daně. Výše zadržovaných nadměrných odpočtů nemůže být dle městského soudu sama o sobě kritériem pro posuzování zákonnosti daňové kontroly. Vysoká nominální hodnota zadržovaných finančních prostředků může být pro jednu společnost likvidační, jiná tím nebude dotčena. Městský soud podotkl, že daňová kontrola může být nezákonná, pokud by postup správce daně dosahoval takové intenzity, že by porušoval základní práva garantovaná Listinou základních práv a svobod. Smyslem daňové kontroly totiž je prověřit daňová tvrzení a povinnosti, nikoli nenávratným způsobem ovlivnit podnikání nebo vlastnictví daňového subjektu. Jelikož daňový řád dává správci daně pravomoc přiměřeně zasahovat do těchto práv, je především na daňovém subjektu, aby sám tvrdil a prokázal, že je pro něj daňová kontrola již neúnosná a dosahuje intenzity porušení jeho práv. V souzené věci však žalobkyně dle mínění městského soudu tvrdila nepřiměřenost daňové kontroly a svévoli správce daně toliko obecně a nedoložila, že pro ni účinky daňové kontroly mají rdousící účinky a ohrožují její platební schopnost. Kromě tvrzení měla navrhnout konkrétní důkazy, na základě nichž by účinky bylo možno posoudit. Jelikož tak žalobkyně neučinila, neunesla důkazní břemeno v otázce, jaké dopady pro ni zadržování nadměrného odpočtu představuje. Žalobkyní zmiňované judikáty Soudního dvora Evropské unie nepovažoval městský soud za příléhavé a nepřisvědčil ani ostatním žalobním námitkám.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou formálně opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb.,

pokračování

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

[6] Stěžovatelka předně konstatuje, že daňové kontroly vůči ní byly zahájeny na základě domněnky, že zdanitelná plnění uvedená v daňových přiznáních nebyla vůbec uskutečněna, resp. nebyla uskutečněna v deklarovaném rozsahu. V průběhu daňových kontrol stěžovatelka prokázala přijetí předmětných plnění od svých dodavatelů v tvrzeném rozsahu, proto žalovaný změnil směr vlastního šetření tak, že nyní provádí důkladná šetření u dodavatelů i subdodavatelů stěžovatelky, zkoumá jejich obchodní vztahy a účelově spojuje chování dodavatelů a subdodavatelů s chováním stěžovatelky s cílem poukázat na její údajná pochybení a ve snaze dovodit, že stěžovatelka měla vědět, že její plnění jsou součástí podvodu na DPH.

[7] Městskému soudu stěžovatelka v první řadě vytýká, že se nezabýval žalobou v celém rozsahu, neboť ji v části odmítl. Stěžovatelka uznává, že stížnost ze dne 15. 7. 2015 a žádost ze dne 18. 9. 2015 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se vztahovaly jen ke zdaňovacím obdobím březen 2015 a duben 2015. Podstatné však je to, že obě podání byla shledána nedůvodnými a žalovaný v nezákonném zásahu, spočívajícím v kontinuálním zahajování daňových kontrol před vyměřením daně, pokračoval (neboť postupně zahájil daňové kontroly pro zdaňovací období květen, červen, červenec, srpen a září 2015). Podání dalších stížností a žádostí o prošetření způsobu jejich vyřízení by bylo nevhodné a zbytečně zatěžující. Stěžovatelka se domnívá, že po ní nelze požadovat, aby při každém dalším zahájení daňové kontroly před vyměřením daně podávala samostatnou stížnost a následnou žádost, neboť to by bylo přepjatým a nežádoucím formalismem, jelikož všechny podané stížnosti a žádosti by obsahovaly stejnou argumentaci. Nadto se podle ní skutkově jedná o jeden nezákonný zásah a jeho pokračování, nikoli o samostatné zásahy. O tom, že je třeba jednotlivé daňové kontroly vnímat jako jeden celek, svědčí dle mínění stěžovatelky například i to, že žalovaným vydané výzvy k prokázání skutečností se vztahují k několika zdaňovacím obdobím společně.

[8] K důvodům pro zamítnutí zbývajících částí žaloby stěžovatelka uvádí, že nezákonnost daňové kontroly nespatořovala jen v dlouhodobém zadržení nadměrných odpočtů v celkové výši téměř 200 milionů Kč, neboť uvedla zcela konkrétní tvrzení, na základě kterých bylo možné intenzitu prováděné daňové kontroly před vyměřením DPH posoudit přímo s ohledem na její hospodářskou situaci. Proto stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, podle něhož neunesla důkazní břemeno. Praktické dopady a rdousící efekt postupu finanční správy se stěžovatelka snažila ozřejmit také žalovanému během daňových kontrol. Tvrzení o fatálních důsledcích však žalovaný odmítl s tím, že jeho postup probíhá striktně podle zákona. Stěžovatelka nicméně trvá na tom, že postup žalovaného omezuje její podnikání a zasahuje do jejího majetku, čímž jí způsobuje vážné ekonomické komplikace ústící ve rdousící efekt daně.

[9] Závěrem stěžovatelka připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ao 1/2009 týkající se podmínky zákonnosti zásahu do vlastnického práva. Důsledky daňových kontrol má za ústavně nepřipustné a označuje je za zásah přesahující míru, kterou je bez větších obtíží a bez významnějšího dotčení podstaty

vlastnického práva schopna snášet. V tomto kontextu odkazuje také na judikaturu Ústavního soudu.

III. Obsah vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Upozorňuje na to, že některé stížní výtky nemají předobraz v žalobě. Konkrétně má jít o argumentaci, že žalovaný účelově spojuje chování dodavatelů a subdodavatelů s chováním stěžovatelky tak, aby závěr korespondoval s tím, že stěžovatelka měla vědět, že její plnění jsou součástí podvodu na DPH. Stěžovatelka takové výtky patrně míří proti výzvám žalovaného ze dne 15. 6. 2016 a 3. 11. 2016, které nebyly součástí spisu předloženého městskému soudu, a proto je žalovaný předkládá Nejvyššímu správnímu soudu (včetně souvisejících písemností). Předložené písemnosti jsou nicméně dle mínění žalovaného irelevantní pro toto řízení o kasační stížnosti.

[11] Jelikož je třeba každou jednotlivou daňovou kontrolu posuzovat samostatně, má žalovaný za to, že výrok o částečné nepřipustnosti žaloby ob stojí. Prostředky ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. musí být vyčerpány ve vztahu ke každé jednotlivé daňové kontrole. Stěžovatelce přitom nic nebránilo v podání stížností dle § 261 daňového řádu a žádostí o prošetření jejich vyřízení, a to tím spíše v situaci, kdy byla a je zastoupena v daňovém řízení známým profesionálem. Žalovaný také nesouhlasí s tím, že stěžovatelka označila za nezákonný zásah zahajování daňových kontrol před vyměřením DPH počínaje zdaňovacím obdobím březen 2015, neboť je z textu žaloby zřejmé, že nezákonným zásahem měly být jednotlivé daňové kontroly. Žalovaný naopak nerozporuje to, že stěžovatelka uvedla v řízení o žalobě zcela konkrétní tvrzení, na základě kterých bylo možné intenzitu daňových kontrol posoudit, a že specifikovala konkrétní opatření, která musela přijmout. Dodává však, že stěžovatelka tato tvrzení nijak neprokázala, což jí městský soud v napadeném rozsudku vytkl. Zamítnutí žaloby je pak nutným důsledkem neunesení důkazního břemene.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

[13] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

IV. 1.

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkami směřujícími proti důvodům, pro které městský soud stěžovatelčinu žalobu částečně odmítl. K tomu Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že v případech, kdy kasační stížnost brojí proti odmítnutí žaloby, přichází v úvahu pouze stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. V situaci, kdy městský soud žalobu odmítl v části, která směřovala proti daňové kontrole týkající se jiných období než březen a duben 2015, a meritorně věc v tomto rozsahu neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti ve vztahu k těmto obdobím přezkoumávat pouze to, zda byly splněny zákonné důvody pro částečné odmítnutí žaloby.

[15] Stěžovatelka se svou žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v zahájení daňových kontrol před vyměřením DPH počínaje zdaňovacím obdobím březen 2015 (vyjma období červen 2015). K tomu lze nejprve obecně konstatovat, že stěžovatelka zvolila správný typ žaloby k ochraně svých práv. Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval, že bezprostředním výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, ale zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě teprve může být takové rozhodnutí vydáno. Prostředkem ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole proto není žaloba proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. ani nečinnostní žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s., nýbrž žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudky ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 – 29, publ. pod č. 3199/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 – 22; veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Zásahová žaloba přitom může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly, tak proti jejímu vedení (viz citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 279/2014 – 29).

[16] Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je prostředkem subsidiárním, který může být využit až po vyčerpání jiných právních prostředků. Pokud žalobce nevyužil možnosti ochrany či nápravy stavu pomocí právních prostředků, které mu právní řád poskytuje, je žaloba nepřipustná. To neplatí, domáhá-li se pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.). V případě, že se žalobce v řízení před soudem domáhá ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly, musí nejprve podat stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 téhož zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

[17] Městský soud v této věci na základě obsahu žaloby správně vyhodnotil, že stěžovatelka zpochybňovala zákonnost daňové kontroly vztahující se ke zdaňovacím obdobím březen až září 2015 s výjimkou června 2015 (neboť daňová kontrola k tomuto období se netýkala DPH před vyměřením daně, ale po jejím vyměření) a sama stěžovatelka tento závěr nerozporuje. Na několika místech své kasační stížnosti sice uvádí, že nezákonný zásah spatřovala v kontinuálním zahajování daňových kontrol počínaje zdaňovacím obdobím březen 2015, zároveň však opakovaně dodává, že tento zásah je jasně ohraničen či vymezen, a to tak, že do něj spadají zdaňovací období březen až září 2015 s výjimkou června 2015.

[18] Při posuzování, zda stěžovatelka využila prostředky ochrany nabízené daňovým řádem ve vztahu ke všem dotčeným zdaňovacím obdobím, vycházel městský soud z toho, že žalovaný dle protokolů o zahájení daňové kontroly zahájil vždy novou daňovou kontrolu, kterou vymezil předmětem a rozsahem. Městský soud proto dospěl k závěru, že stěžovatelka měla podat stížnost proti postupu žalovaného ve smyslu § 261 daňového řádu a následnou žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle téhož ustanovení ve vztahu ke každé jednotlivé daňové kontrole. Stěžovatelka naproti tomu zastává názor, že vzhledem k tomu, že nezákonný zásah spatřovala v kontinuálním zahajování daňových kontrol před vyměřením DPH, je třeba postup žalovaného vnímat jako jediný nezákonný zásah a jeho pokračování. Nejedná se tedy dle jejího názoru o několik samostatných nezákonných zásahů, ale o jeden, složený z daňových kontrol týkajících se na sebe navazujících zdaňovacích období března až září 2015. Proto dle jejího názoru nebylo třeba vyčerpat právní prostředky ochrany ve vztahu ke každému zdaňovacímu období.

[19] Nejvyšší správní soud v první řadě dává zapravdu městskému soudu v tom, že daňová kontrola musí být vždy přesně vymezena pomocí předmětu a rozsahu (srov. zejména § 85 odst. 1 a 4 a § 87 odst. 1 daňového řádu). Předmětem daňové kontroly je určitá daňová povinnost daňového subjektu vázící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Rozsah daňové kontroly pak vypovídá o tom, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly přitom může být během daňové kontroly formalizovaným způsobem měněn (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly je klíčové, neboť jsou jimi stanoveny mantinely pro postup správce daně a vytyčena oblast, v níž se správce daně může pohybovat.

[20] V průběhu provádění daňové kontroly může dojít k tomu, že správce daně zjistí potřebu provést daňovou kontrolu i pro další řízení týkající se téhož daňového subjektu, typicky se bude jednat o daňovou povinnost k téže dani v jiném zdaňovacím období. V takovém případě může zahájit novou daňovou kontrolu anebo dle § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu rozšířit již probíhající daňovou kontrolu i na další zdaňovací období a vést o nich společnou daňovou kontrolu. Při výkladu k aplikaci § 85 odst. 4 daňového řádu dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře k závěru, že jak postupné rozšiřování společné daňové kontroly na další období, tak i postupné ukončování těchto kontrol, bylo-li provedeno tak, že odpovídalo jednotlivým předmětům kontroly, je v souladu se zákonem, neboť jde o postup plynoucí ze smyslu právní úpravy v daňovém řádu (rozsudek ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014 – 44).

[21] V právě souzené věci žalovaný nejprve zahájil u stěžovatelky protokolem ze dne 16. 4. 2015 daňovou kontrolu na DPH pro zdaňovací období leden a únor 2015. Protokolem ze dne 19. 5. 2015 zahájil daňovou kontrolu na tutéž daň pro zdaňovací období březen 2015. Počínaje zahájením daňové kontroly pro zdaňovací období duben 2015, ke kterému došlo protokolem ze dne 19. 6. 2015, žalovaný začal postupovat fakticky jako při provádění společné daňové kontroly. Naposledy zmiňovaným protokolem žalovaný nejenže zahájil daňovou kontrolu na DPH pro zdaňovací období duben 2015, ale současně s odkazem na § 85 odst. 3 daňového řádu rozšířil rozsah daňové kontroly pro zdaňovací období leden, únor a březen 2015. Během zahajovacího jednání pak žalovaný kladl zástupci stěžovatelky otázky, které vybočovaly z předmětu daňové kontroly pro

pokračování

období duben 2015, neboť se dotazoval souhrnně na postupy stěžovatelky během zdaňovacích období leden až duben 2015 (zajímalo jej například, co bylo předmětem obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím obchodním partnerem ve zdaňovacích obdobích leden až duben 2015) či mu ukládal úkoly pro všechna čtyři zdaňovací období (požadoval předložení daňových dokladů vystavených a přijatých od vyjmenovaných obchodních partnerů stěžovatelky a zahrnutých do daňových přiznání k DPH za zdaňovací období leden až duben 2015). Následně žalovaný zahájil daňovou kontrolu pro další zdaňovací období, a to konkrétně protokoly ze dne 23. 7. 2015 pro květen 2015, ze dne 21. 9. 2015 pro červen a červenec 2015, ze dne 20. 10. 2015 pro srpen 2015 a ze dne 11. 11. 2015 pro září 2015.

[22] Přestože žalovaný v žádném z protokolů o zahájení daňové kontroly neodkázal na § 85 odst. 4 daňového řádu, neužil výrazu společná daňová kontrola ani výslovně neuvedl, že stávající daňovou kontrolu na DPH rozšiřuje na další zdaňovací období, jeho postupy odpovídaly společné daňové kontrole, neboť překračovaly mantinely vymezené pro každou jednotlivě zahájenou daňovou kontrolu. Poukázat lze například na to, že během zahajovacího jednání ohledně zdaňovacího období květen 2015 se žalovaný vyptával na vývoj spolupráce stěžovatelky s jejím obchodním partnerem od dubna 2015, ve vyrozumění ze dne 9. 9. 2015 stěžovatelku informoval o plánovaném výsledku svědka „*v souvislosti s probíhající kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben a květen 2015*“, dne 25. 11. 2015 vyslechl svědkyni „*v souvislosti s probíhající kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen a září 2015*“, ve sdělení ze dne 12. 1. 2016 rekapituloval, že „*v průběhu daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až září 2015 jsou prověřovány daňové doklady a oprávněnost nároku na odpočet daně (...)*“.

[23] Předložené správní spisy svědčí o tom, že žalovaný postupně rozšiřoval daňovou kontrolu o další předměty a prováděl ji společně pro více zdaňovacích období. Přestože formálně zahajoval samostatné daňové kontroly, fakticky kontroloval několik zdaňovacích období najednou a jedním postupem zjišťoval podklady pro několik rozhodnutí o stanovení daně. Předmětem společné daňové kontroly bylo prověření daňové povinnosti stěžovatelky k DPH za zdaňovací období leden až září 2015, přičemž tato společná daňová kontrola byla prováděna v neomezeném rozsahu.

[24] Se stěžovatelkou proto lze souhlasit v tom, že na postup žalovaného je možno pohlížet jako na jeden celek, proti kterému lze brojit jedinou zásahovou žalobou. Aby však mohla být zásahová žaloba projednána v celém rozsahu, v jakém ji stěžovatelka podala - tj. ohledně daňové kontroly na DPH pro zdaňovací období březen až září 2015 s výjimkou zdaňovacího období červen 2015 - musela by stěžovatelka ve vztahu k takto vymezenému předmětu společné daňové kontroly vyčerpat prostředky ochrany, které jí daňový řád nabízel. Stěžovatelka však ve své kasační stížnosti (na straně 5) sama připustila, že stížnost proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a následnou žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu podala pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2015. K podání stížnosti došlo dne 15. 7. 2015, tedy ještě před rozšířením společné daňové kontroly o zdaňovací období květen 2015. Žalovaný se pak logicky ve vyrozumění o stížnosti zabýval pouze postupem při provádění daňové kontroly co do napadených zdaňovacích období a stejně tak i

Odvolací finanční ředitelství jako nadřízený orgán prověřovalo způsob vyřízení žádosti pouze ve vztahu k napadeným zdaňovacím obdobím. Ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím stěžovatelka právní prostředky ochrany nevyužila, a tudíž nedala orgánům finanční správy možnost na výtky proti zahájení a provádění daňové kontroly co do zdaňovacích období květen, červenec, srpen a září 2015 jakkoli reagovat. Postup městského soudu, který se odmítl zabývat zásahovou žalobou ohledně zdaňovacích období, proti nimž stížnost ani žádost dle § 261 daňového řádu nesměřovaly, tak byl zcela v souladu s § 85 s. ř. s. Zabýval-li by se městský soud žalobou v celém jejím rozsahu, porušil by zásadu subsidiarity správního soudnictví a současně by naplnil stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[25] Argumentaci stěžovatelky, že požadavek na podání samostatné stížnosti a následné žádosti podle § 261 daňového řádu při každém dalším zahájení daňové kontroly (resp. každém rozšíření společné daňové kontroly) je přehnaně formalistický, Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje. Že daňový subjekt pokládá postup správce daně při daňové kontrole (části společné daňové kontroly) za nezákonný, automaticky neznamená, že stejné důvody nezákonnosti spatřuje i u jiné daňové kontroly (jiného předmětu společné daňové kontroly). To lze ostatně demonstrovat i na tomto případě, kde stěžovatelka vznáší výtky proti daňové kontrole ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen, duben, květen, červenec, srpen a září 2015, zatímco zákonnost daňové kontroly ohledně ledna, února a června 2015 nepochybně.

[26] Na základě shora uvedeného lze uzavřít, že dílčí závěr městského soudu, že žalovaný zahájil ohledně jednotlivých zdaňovacích období vždy novou (samostatnou) daňovou kontrolu, je nesprávný. Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že na daňové kontroly na DPH prováděné u stěžovatelky za zdaňovací období leden až září 2015 je třeba nahlížet jako na jednu společnou daňovou kontrolu ve smyslu § 85 odst. 4 daňového řádu. To však nic nemění na tom, že stěžovatelka měla vyčerpat právní prostředky ochrany dle daňového řádu ve vztahu k celému předmětu společné daňové kontroly, který napadla zásahovou žalobou. Jelikož tak neučinila, byl postup městského soudu, který žalobu odmítl v rozsahu, ve kterém směřovala mimo zdaňovací období březen a duben 2015, správný a není dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

IV. 2.

[27] Přípustnou část zásahové žaloby, týkající se zdaňovacích období březen a duben 2015, shledal městský soud nedůvodnou. Městský soud dal stěžovatelce v obecné rovině za pravdu v tom, že daňová kontrola může být nezákonným zásahem tehdy, pokud nepřiměřeně zasahuje do práv daňového subjektu. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a připomíná závěr stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 (dostupného z <http://nalus.usoud.cz>), podle něhož „[j]e povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce“. V návaznosti na citované stanovisko zdejší soud judikoval, že úkony daňové kontroly, které jsou zjevně nepřiměřené, případně

pokračování

zcela svévolné či šikanózní, lze považovat za nezákonný zásah (viz zejména rozsudky ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, a ze dne 15. 1. 2015, č. j. 2 Afs 124/2014 – 32).

[28] K přiměřenosti daňové kontroly městský soud dále konstatoval, že je na daňovém subjektu, aby sám tvrdil a prokázal, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje do jeho práv. Na jeho straně leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní o tom, že zásah daňovou kontrolou je pro něj již neúnosný a dosahuje stupně porušení jeho práv. Stěžovatelce pak vytkl, že sice namítla, že účinky daňové kontroly pro ni mají rdousící účinek a ohrožují její platební schopnost, avšak tuto skutečnost nedoložila v řízení o žalobě ani během daňové kontroly. Vedle tvrzení o tom, že musela omezit svou podnikatelskou činnost, že postupně odčerpává rezervy, že břímě plynoucí ze zadržovaného DPH musí převádět na své dodavatele a že platí vysoké úroky z úvěru a hrozí jí platební neschopnost, měla navrhnout i konkrétní důkazy, na základě kterých by bylo možno účinky daňové kontroly posoudit. Neúspěšnost stěžovatelčiny žaloby tak pramenila nikoli z toho, že by stěžovatelka nesplnila svou povinnost tvrzení, nýbrž z **neunesení důkazního břemene**.

[29] Aby mohla být kasační stížnost způsobila zpochybnit shora shrnuté závěry městského soudu, musela by v ní stěžovatelka namítat, že důkazní břemeno unesla a že městskému soudu navrhla či předložila konkrétní důkazy (výpisy z účtů, smlouvy s dodavateli, účetní dokumenty apod.), na základě nichž bylo možno ověřit pravdivost jejích žalobních tvrzení. Stěžovatelka by tedy musela svými stížními námitkami směřovat proti závěru městského soudu o neprokázání svých tvrzení. Stěžovatelka však namísto toho, aby zpochybnila závěr o neunesení důkazního břemene, uvádí argumenty na podporu toho, že splnila svou povinnost tvrzení. Její stížní námitky, že **popsala** konkrétní opatření, která byla nucena v důsledku daňové kontroly přijmout, že **uváděla**, jaké náklady jí vznikají ve spojení s bankovním úvěrem, či že **uváděla** zcela konkrétní **tvrzení**, na základě kterých bylo možné intenzitu daňové kontroly před vyměřením posoudit přímo ve vztahu k její hospodářské situaci, do rozhodovacích důvodů městského soudu nemíří. Stěžovatelka taktéž neodkazuje na konkrétní důkazy založené ve spise městského soudu nebo ve správních spisech, z nichž by byla ověřitelná pravdivost jejích tvrzení uplatněných v řízení o žalobě. S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti vázán dispoziční zásadou, nezbyvá mu než konstatovat, že stížní argumentace stěžovatelky nemůže závěry městského soudu otřást.

[30] Na námitky obecného charakteru reagoval městský soud v podobném duchu a poukazem na jednotlivá fakta ze správního spisu dokládal, že žalovaný nečinil úkony, které by zjevně nesměřovaly k předmětu daňové kontroly nebo by řízení nedůvodně protahovaly, s čímž se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[31] Městský soud v napadeném rozsudku dále vypořádal žalobní tvrzení stěžovatelky, že jí žalovaný neopodstatněně zadržuje nadměrné odpočty v částce cca 200 milionů Kč, a to tak, že konstatoval, že výše zadržovaných nadměrných odpočtů nemůže být sama o sobě kritériem pro posuzování zákonnosti daňové kontroly. Nezpůsobilost žalobní argumentace shledal obdobně v tom, že stěžovatelka neprokázala, že zadržení finančních prostředků je pro ni likvidační. Stěžovatelka pak tento názor městského soudu odmítá s tím, že pokud je zadržována takto vysoká částka, je evidentní, že hospodářská situace

stěžovatelky tím musí být zatížena. Ani takto formulovaná stížní výtka však nijak nezpochybnuje správnost závěrů, které městský soud ve věci zaujal, neboť k tomu, aby mohla být daňová kontrola shledána nezákonnou pro svou nepřiměřenost, nestačí, aby stěžovatelka tvrdila, že pro ni daňová kontrola ve svých důsledcích představuje jisté finanční zatížení, ale aby tvrdila a současně prokázala, že toto finanční zatížení dosahuje takové intenzity, že jí byla přímo zkrácena na svých subjektivních právech, a zároveň u něho absentuje zákonný důvod. Této povinnosti však stěžovatelka nedostála. Na okraj lze v tomto kontextu poznamenat, že daňová kontrola by ve svém důsledku neměla vést k ekonomické likvidaci daňového subjektu. To lze připustit jen ve zcela výjimečných případech, pokud správce daně bude schopen popsat a důkazně doložit již během daňové kontroly, že daňový subjekt ve skutečnosti postrádá ekonomickou substanci v tom smyslu, že pravým smyslem a účelem jeho existence je výlučně nebo převážně podvodné jednání. Tak tomu ovšem bude jen v naprosto ojedinělých případech, kdy závěr o podvodném jednání je evidentní a dostatečně podložený (pouhé důvodné podezření či existence nasvědčujících okolností nepostačuje).

IV. 3.

[32] Okruh stížních námitek shrnutých v odst. [6] tohoto rozsudku, kterými stěžovatelka napadá postup žalovaného, je nepřipustný podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu přisvědčuje žalovanému, že tyto výtky nemají svůj základ v žalobě, a tedy nebyly předmětem posouzení ze strany městského soudu. Vzhledem k tomu, že se k nim městský soud neměl možnost vyjádřit, nemůže tak nyní učinit ani zdejší soud. Nadto lze poznamenat, že stěžovatelka své námitky ani nesměruje proti napadenému rozsudku městského soudu, a tudíž nejsou podřaditelné pod § 103 odst. 1 s. ř. s.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 28. února 2017

JUDr. Karel Šimka

pokračování

2 Afs 350/2016 - 48

předseda senátu