

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Internet Mall, a. s.,** se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, zast. Mgr. Luďkem Šrubařem, advokátem se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad,** se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2022, č. j. 11 A 34/2016-217,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2022, č. j. 11 A 34/2016-217, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem tohoto v pořadí třetího rozsudku NSS v téže věci je již pouze otázka, zda Specializovaný finanční úřad (dále jen „žalovaný“) neoprávněně zadržoval nespornou část žalobkyní nárokovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“).

[2] Žalobkyně uplatnila v řádných daňových tvrzeních za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014 nadměrný odpočet na DPH v souhrnné výši 94 330 414 Kč. Výzvou ze dne 24. 10. 2014 zahájil 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. Žalovaný pojal podezření, že uplatněné nadměrné odpočty jsou důsledkem zapojení žalobkyně do tzv. karuselového podvodu na DPH. 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 ke zdaňovacímu období listopad 2014 a dne 28. 5. 2015 byla za toto zdaňovací období zahájena daňová kontrola.

[3] Proti zatěžování prováděním kontrolních úkonů a zadržováním nadměrných odpočtů podala žalobkyně stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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 nesrovnalostí v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům a v důsledku výrazného navýšení nadměrného odpočtu poté, co žalobkyně přešla na obchodní model B2B (*business to business*). Žalobkyně následně podala k Odvolacímu finančnímu ředitelství podle § 261 odst. 6 daňového řádu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze strany žalovaného, kterou Odvolací finanční ředitelství posoudilo jako nedůvodnou vyrozuměním ze dne 18. 1. 2016, č. j. 396/16/5100-41454-711804.

[4] Žalobkyně podala k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu na nezákonný zásah, který spatřovala v rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů, v jejichž rámci jí byl zadržován nadměrný odpočet na DPH. Městský soud žalobu nejprve zamítl rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016-56. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49.

[5] Daňová kontrola byla ukončena dne 22. 3. 2017, dne 29. 3. 2017 vydal žalovaný platební výměry za výše uvedená zdaňovací období.

[6] Žalobkyně napadla rozsudky městského soudu a NSS ústavní stížností, které Ústavní soud vyhověl a obě rozhodnutí zrušil nálezem ze dne 24. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17. V něm zcela vyšel ze závěrů nálezu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, podle něhož daňový řád umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává mu však pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Nelze se proto spokojit s pouhým konstatováním, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Ústavní soud však nehodnotil závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu žalovaného v daném řízení a nehodnotil ani rozsah provedeného dokazování. Ve vztahu k samotnému postupu žalovaného, spočívajícímu ve způsobu zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol, ústavní stížnost odmítl pro nepřípustnost podle § 43 odst. 1 písm. e) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

[7] Žalobkyně v dalším řízení na výzvu městského soudu setrvala na původním znění petitu. Městský soud rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2016-163, žalobě v plném rozsahu vyhověl a deklaroval, že zásah žalovaného do práv žalobkyně *„spočívající ve způsobu vedení postupů k odstranění pochybností* […] *a daňových kontrol* […] *byl nezákonným zásahem“*. V odůvodnění rozsudku však uvedl, že k nezákonnému zásahu došlo zadržováním nesporné části žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu na DPH, zatímco ostatní námitky vyhodnotil jako nedůvodné.

[8] Nejvyšší správní soud tento rozsudek městského soudu zrušil rozsudkem ze dne 17. 3. 2022, č. j. 9 Afs 123/2021-62. Shledal jej nepřezkoumatelným pro rozpornost výroku s odůvodněním, neboť městský soud žalobě v plném rozsahu vyhověl, ačkoliv

v odůvodnění uvedl, že zásah neshledal nezákonným v části týkající se kontrolních postupů a v části týkající se zadržování nadměrného odpočtu se jím nezabýval z hlediska vymezení konkrétní částky a konkrétních zdaňovacích období, v nichž mohla být část uplatněného nadměrného odpočtu vyplacena. Městský soud tak ostatně bez patřičné změny petitu ani nemohl učinit.

[9] V dalším řízení před městským soudem proto žalobkyně upravila petit tak, že se domáhala vyslovení, že zásah žalovaného *„do práv žalobkyně, spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2014 v částce 21 260 266 Kč ode dne 24. 10. 2014 do dne 29. 3. 2017, a za zdaňovací období září 2014 v částce 27 016 364 Kč ode dne 25. 11. 2014 do dne 29. 3. 2017, byl nezákonným zásahem do práv žalobkyně ve smyslu ustanovení § 82 a následujících s. ř. s.“* Městský soud žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem ze dne 28. 7. 2022, č. j. 11 A 34/2016-217. Uvedl, že závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 se vztahovaly pouze na nesporné části nadměrného odpočtu, žalobkyní vymezenou část zadržovaného nadměrného odpočtu však nelze považovat za nespornou.

[10] Shrnul, že v srpnu 2014 žalobkyně vykázala nadměrný odpočet na DPH ve výši 46 948 225 Kč. Správce daně zpochybnil nárok na odpočet ve výši 25 687 959 Kč (pozn. NSS: městský soud zde nesprávně uvedl částku 25 678 959 Kč) a osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve výši 27 574 794 Kč. Součet zpochybněné DPH na vstupu a výstupu převyšoval částku uplatněného nadměrného odpočtu, nemohla tedy existovat žádná nesporná část zadržovaného nadměrného odpočtu na DPH. V září 2014 žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet na DPH ve výši 47 354 675 Kč. Správce daně zpochybnil odpočet ve výši 20 338 311 Kč (pozn. NSS: městský soud zde uvedl nezaokrouhlenou částku 20 338 310 Kč) a osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve výši 20 779 543 Kč. Za září 2014 tedy nebyl zpochybněn nadměrný odpočet ve výši 6 236 821 Kč.

[11] Ani tato část nezpochybněného nadměrného odpočtu však podle městského soudu nesplnila podmínky vymezené v rozsudku Soudního dvora EU (dále též „SD EU“) ze dne 14. 5. 2020, C-446/18, *AGROBET CZ, s. r. o,* a rozsudku NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017-191, č. 4163/2021 Sb. NSS. Pochybnosti žalovaného se totiž vztahovaly k celému obchodování žalobkyně s danou komoditou, jež mohla být zasažena podvodem na DPH. S ohledem na důkazy předložené žalobkyní dále nebylo zjištěno, že by žalovaný v kterékoliv fázi daňové kontroly jasně, přesně a jednoznačně identifikoval existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH, resp. že mohl určit, že částky splatné a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nebyla rozsahem kontroly dotčena, se již do skončení kontroly nemohly odchýlit od částek deklarovaných žalobkyní. Nebyl-li žalovaný schopen tato zjištění učinit, nelze mu vytýkat, že neoprávněně zadržoval i tu část nadměrného odpočtu, kterou žalobkyně chápala jako nespornou.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka již v původní žalobě upozornila na to, že žalovaný zadržuje část uplatněného nadměrného odpočtu, který nebyl předmětem daňové kontroly. Ze správního spisu bylo zřejmé, že žalovaný od samotného počátku vedl daňovou kontrolu ve vztahu k určitým komoditám a určitým dodavatelům, tedy v omezeném a konkrétně určeném rozsahu. V průběhu řízení již rozsah kontroly nijak neupravoval, od samého počátku tedy věděl, co přesně chce a co nechce prověřovat. Závěr městského soudu, že žalovaný nemohl jednoznačně určit, zda a jaká část uplatněného nadměrného odpočtu je nesporná, je tudíž nesprávný a odporující rozsudku SD EU ve věci AGROBET CZ. Žalovaný tak byl schopen učinit již na počátku daňové kontroly. I pokud žalovaný nezadržoval neoprávněně nadměrný odpočet na DPH v rozsahu tvrzeném stěžovatelkou, zadržoval jej neoprávněně přinejmenším ve výši 6 236 821 Kč za září 2014, což ostatně také sám potvrdil.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu považuje za správný. Stěžovatelka ve své argumentaci opomenula, že žalovaný nezpochybnil pouze stěžovatelkou uplatněný odpočet na DPH, ale také osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Potenciálně způsobilou k částečnému vyměření proto mohla být pouze část nadměrného odpočtu na DPH za září 2014 ve výši 6 236 821 Kč. Stěžovatelka však netvrdila ani neprokázala, že by u této částky byly naplněny podmínky vymezené rozsudkem SD EU ve věci AGROBET CZ. Žalovaný nadto nebyl schopen vyloučit případné rozšíření rozsahu daňové kontroly. Neexistovala proto žádná nesporná část stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu na DPH.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Ústavní soud v nyní projednávané věci v nálezu sp. zn. I. ÚS 1251/17 konstatoval, že „*daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Daňový řád sice výslovně neumožňuje nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou.*“ Protože automatické zadržování nesporné části nadměrného odpočtu na DPH žalovaným „*zcela postrádá zákonný základ, postup* [žalovaného] *v předmětné věci představuje bez dalšího protiústavní zásah do práv stěžovatelky.*“ Ústavní soud tudíž v nyní projednávané věci rozhodl, že automatické zadržení nesporné části nadměrného odpočtu bylo protiústavní, přičemž tento právní názor je pro NSS i městský soud závazný. Na správních soudech proto bylo, aby poskytly ochranu ústavně zaručeným právům stěžovatelky (bod 27 téhož nálezu) s ohledem na podmínky, při jejichž splnění lze část nadměrného odpočtu považovat za nespornou a případně ji daňovému subjektu vrátit,

vymezené v rozsudku SD EU ve věci AGROBET CZ a na něj navazujícím rozsudku NSS č. j. 1 Afs 271/2017-191. Zároveň bylo nutné zohlednit to, že v mezidobí došlo k ukončení zásahu vydáním platebních výměrů.

[18] Stěžovatelka v návaznosti na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 123/2021-62 přistoupila ke změně petitu tak, že konkretizovala částku nadměrného odpočtu, kterou považovala pro zdaňovací období srpna a září 2014 za nespornou, jakož i období, v němž dle ní byla nesporná část nadměrného odpočtu zadržována neoprávněně (viz citaci upraveného petitu v bodě [9] tohoto rozsudku).

[19] Městský soud v návaznosti na změnu petitu posoudil, zda existovala nesporná část odpočtu na DPH. V souladu s bodem 37 rozsudku SD EU ve věci AGROBET CZ, podle něhož „*lze o nesporné části* […] *nadměrného odpočtu hovořit pouze tehdy, pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné*," zohlednil, že žalovaný nezpochybnil pouze odpočet na DPH, ale také stěžovatelkou uplatněný nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Výsledkem této úvahy je, že nesporná část nadměrného odpočtu mohla existovat pouze za měsíc září 2014, a to ve výši 6 236 821 Kč (viz bod [10] tohoto rozsudku). Potud NSS s úvahou městského osudu souhlasí. Rovněž žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uznal, že případná nesporná část uplatněného nadměrného odpočtu na DPH mohla existovat právě v této výši.

[20] Na tomto místě je zároveň nutné odmítnout argumentaci stěžovatelky, podle které byla nesporná část nadměrného odpočtu na DPH vymezena již rozsahem daňové kontroly, která byla zahájena v omezeném rozsahu pouze ve vztahu k plněním vztahujícím se k určitým dodavatelům. Takový postup SD EU výslovně odmítl v bodu 39 rozsudku ve věci AGROBET CZ, v němž uvedl, že „[k] *tomu, aby bylo možné část nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou,* […] *nestačí, když osoba povinná k dani jednostranně prohlásí, že existuje nezpochybněná část tohoto nadměrného odpočtu, ani když existenci takové části nasvědčuje jediný důvod, že při zahájení předmětné daňové kontroly daňový orgán tuto kontrolu omezil jen na určitá plnění osoby povinné k dani.*" Omezení rozsahu daňové kontroly tudíž mohlo být pouze jednou z indicií, že část stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu na DPH byla nesporná, ale nemohlo být indicií jedinou či rozhodující. K závěru o nespornosti části uplatněného odpočtu je totiž s ohledem na závěry rozsudku SD EU ve věci AGROBET CZ nutné zkoumat také další okolnosti (srov. body 37–48 tohoto rozsudku SD EU).

[21] Městský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku dospěl k závěru, že ani část uplatněného nadměrného odpočtu za září 2014 ve výši 6 236 821 Kč nelze považovat za nespornou. V prvé řadě proto, že pochybnosti správce daně, které vedly k zahájení daňové kontroly, se vztahovaly k celému obchodování žalobkyně s danou komoditou. V druhé řadě proto, že nebylo zjištěno, že by žalovaný v průběhu daňové kontroly mohl jednoznačně identifikovat existenci nesporné části nadměrného odpočtu, jejíž výše se až do skončení kontroly již nemohla změnit. Tyto závěry však NSS za správné nepovažuje, resp. má za to, že nebylo namístě, aby posouzení nespornosti části stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu na DPH prováděl namísto žalovaného městský soud.

[22] Městský soud, jak vyplývá z bodu 78. přezkoumávaného rozsudku, svou úvahu patrně založil na předpokladu, že bylo na stěžovatelce, aby v daňovém řízení, a následně

také v řízení před soudem, jednoznačně prokázala, že jí tvrzená část nadměrného odpočtu na DPH je skutečně nesporná. To však není pravda. Byl to naopak žalovaný, kdo měl povinnost přesvědčit se *„zaprvé o tom, že nebude možné, aby případné nesrovnalosti, na něž má podezření, měly – pakliže se prokáží – dopad na částky splatné DPH a odpočitatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem této kontroly, a tudíž na částku nadměrného odpočtu DPH, která se jeví být nezpochybněná, a zadruhé o tom, že nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna původně nekontrolovaná plnění či na některá z nich. Tyto skutečnosti musí jasně, přesně a jednoznačně vyplývat ze souboru podkladů v rámci daňové kontroly a z relevantních okolností dané věci.“* (bod 39 rozsudku SD EU ve věci AGROBET CZ) Na žalovaného totiž *„v rámci vymezení nesporné části dopadá zásada řádné správy (srov. bod [44] rozsudku Soudního dvora AGROBET CZ), která požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky.“* Bylo tudíž na žalovaném, *„aby případnou možnost vzniku pochybností adekvátně určil, popsal a vysvětlil, resp. aby stanovil, proč zdanitelná plnění nejsou nesporná, ač jsou prozatímně vyňata z kontrolních postupů.“* (body 41 a 42 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 271/2017-191)

[23] Citované úvahy SD EU a NSS odpovídají rozložení břemen tvrzení a důkazního v daňovém řízení tak, jak je zakotveno v daňovém řádu a jak je v judikatuře NSS dlouhodobě vykládáno. Tedy že daňový subjekt je povinen prokazovat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 daňového řádu), zatímco správce daně *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, srov. také např. body 35 a 36 rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a judikaturu tam citovanou]. Ve světle rozsudků SD EU a NSS ve věci AGROBET CZ by tedy „ideální“ postup vypadal tak, že daňový subjekt poté, co mu byla správcem daně zadržena i potenciálně nesporná část nadměrného odpočtu na DPH, provede vyčíslení té části nárokovaného nadměrného odpočtu na DPH, kterou pokládá za nespornou a nedotčenou daňovou kontrolou, a požádá o její vrácení, načež by správce daně tvrzenou nespornost s ohledem na citovanou judikaturu prověřil a případně nespornou část nadměrného odpočtu na DPH vrátil.

[24] Stěžovatelka v nyní projednávaném případě uplatnila nadměrný odpočet na DPH a své tvrzení doložila. Žalovaný v rámci daňové kontroly zpochybnil pouze část stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu. Chtěl-li tedy odpočet zadržet v celé výši uplatněné stěžovatelkou, navzdory jejímu požadavku vrácení části zadržovaného nadměrného odpočtu, kterou ve stížnosti ze dne 12. 8. 2015 sama označila za nespornou, měl povinnost (mimo jiné, viz rozsudek SD EU ve věci AGROBET CZ) prokázat, že skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení a důkazů předložených stěžovatelkou ve vztahu ke zpochybněným plněním se mohou případně vztahovat také na tu část nadměrného odpočtu, kterou žalovaný doposud nezpochybnil a neprověřoval v rámci daňové kontroly.

[25] Žalovaný však v tomto ohledu zůstal pasivní. Tuto skutečnost přitom není třeba dokazovat, neboť ji lze ověřit ze správního spisu; tím spíše ji nemusí prokazovat sama stěžovatelka. Žalovaný bez dalšího přistoupil k zadržení celého stěžovatelkou

nárokovaného nadměrného odpočtu, čímž se podle Ústavního soudu dopustil porušení stěžovatelčina práva podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Přinejmenším ve vztahu k části uplatněného nadměrného odpočtu za září 2014 ve výši 6 236 821 Kč (jejíž nespornost připustil i sám městský soud v bodě 77. napadeného rozsudku a žalovaný nyní ve vyjádření ke kasační stížnosti) měl však žalovaný povinnost náležitě prověřit, zda mohla splňovat podmínky nespornosti vymezené rozsudkem SD EU ve věci AGROBET CZ. To však neučinil, a to ani v reakci na výslovnou námitku stěžovatelky, která se nejpozději ve stížnosti ze dne 12. 8. 2015 ohradila proti tomu, že žalovaný zadržuje také část nadměrného odpočtu, která se nevztahuje k plněním prověřovaným v rámci daňové kontroly. Je zřejmé, že pasivita žalovaného vycházela ze zavedené správní praxe v dané době, neboť judikatura SD EU, NSS a Ústavního soudu, která je na postup žalovaného v nynější věci aplikována, vznikla až poté, co k nezákonnému zásahu došlo. Avšak podle Ústavního soudu byl tento postup protiústavní, a proto nezbývá, než závěry citované judikatury zpětně aplikovat.

[26] Spor v nyní projednávané věci, a tedy ani úspěšnost stěžovatelčiny žaloby, tudíž nestojí na tom, zda se stěžovatelce podařilo prokázat, že části nadměrného odpočtu uvedené v petitu byly nesporné či nikoliv. Jak NSS uvedl výše, Ústavní soud v nyní projednávané věci již závazně konstatoval, že žalovaný postupoval protiústavně, tj. dopustil se nezákonného zásahu. Protože vydáním platebních výměrů došlo k ukončení zásahu, role správních soudů je v nyní projednávaném případě omezena na ověření, zda existovala část stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu na DPH, která mohla naplnit podmínky nespornosti. Protože, jak vyplývá ze správního spisu, taková část stěžovatelkou uplatněného nadměrného odpočtu na DPH existovala a žalovaný její nespornost náležitě neprověřil a případně o ní nerozhodl, nezbývá než konstatovat, že se dopustil nezákonného zásahu. Tuto nezákonnost nemohou zhojit správní soudy v řízení o zásahové žalobě tím, že by nespornost zmíněné části nadměrného odpočtu na DPH samy posuzovaly namísto žalovaného.

[27] Pokud jde o trvání nezákonného zásahu, ze správního spisu vyplývá, že k zadržení celého nadměrného odpočtu na DPH, a tedy k počátku nezákonného zásahu, došlo zahájením daňové kontroly za příslušné zdaňovací období. K jeho ukončení došlo vydáním platebních výměrů. Nelze tedy souhlasit s městským soudem v tom, že nebylo možné ověřit, zda k zásahu došlo, či s tím, že stěžovatelka nedostála své povinnosti tvrzení a důkazní. Stěžovatelka zásah náležitě specifikovala a správní spis poskytuje dostatečné podklady k tomu, aby bylo možné o žalobě rozhodnout.

[28] Městský soud proto nepostupoval v souladu se zákonem a citovanými rozhodnutími Ústavního soudu, SD EU a NSS, zamítl-li stěžovatelčinu žalobu. S ohledem na stěžovatelkou vymezený petit, skutečnosti plynoucí ze správního spisu a citovaná rozhodnutí měl rozhodnout tak, že se určuje, že zásah žalovaného do práv žalobkyně, spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období září 2014 v částce 6 236 821 Kč ode dne 25. 11. 2014 do dne 29. 3. 2017, byl nezákonným zásahem. Ve zbytku měl žalobu zamítnout.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozhodnutí městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu