ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **Kovové profily, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 9, Podnikatelská 545, zastoupeného JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Praha 2, náměstí Míru 341/15, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj**, se sídlem Pardubice, Boženy Němcové 2625, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 2. 11. 2016, č. j. 52 Af 24/2016-111,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „žalovaný“), který měl spočívat v nečinnosti žalovaného a v průtazích, případně v realizaci neúčelných úkonů v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2014 (zahájené u žalobce jako daňového subjektu dne 13. 4. 2015), listopad 2014 (zahájené dne 21. 1. 2015), prosinec 2014 (zahájené dne 16. 3. 2015), leden 2015 (zahájené dne 16. 3. 2015) a únor 2015 (zahájené dne 13. 4. 2015); dále jen souhrnně „daňová kontrola“. Rozsudkem ze dne 2. 11. 2016, č. j. 52 Af 24/2016-111, krajský soud žalobu zamítl.

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku především shrnul, že hlavní ekonomickou činností žalobce je opláštění komerčních budov a hal a mimo to obchod s drahými kovy (stříbrným granulátem a platinou). Jeho místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který dne 23. 9. 2015 dožádal žalovaného k dokončení v té době probíhající daňové kontroly, neboť žalovaný šetřil skutkově totožné kauzy nákupu a prodeje drahých kovů u jiných daňových subjektů, které byly detekovány jako součást jednoho řetězce. Krajský soud následně shrnul obsah předložených spisů a z nich vyplývajících úkonů, které v průběhu daňové kontroly učinili místně příslušný správce daně a žalovaný.

[3] K vlastnímu posouzení věci pak krajský soud odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k daňové kontrole, podle níž nezákonné zahájení či provádění daňové kontroly může představovat nezákonný zásah správního orgánu. Podle těchto rozsudků nicméně platí, že je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek a jednotlivé úkony správce daně; nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost postupu jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy. Pokud jde o posouzení (ne)účelnosti jednotlivých úkonů nebo (ne)činnosti správce daně, krajský soud uvedl, že neexistuje žádná zákonná nebo obvyklá lhůta k provedení úkonu v daňové kontrole a že jejím výstupem není rozhodnutí, které by muselo být vydáno po shromáždění potřebných podkladů. Rovněž je třeba v souzené věci rozlišovat úkony učiněné místně příslušným správcem daně předtím, než věc převzal žalovaný, a úkony samotného žalovaného; žalovanému nelze spravedlivě vytýkat ty úkony nebo faktické kroky daňové kontroly, které sám neprováděl. K zahájené daňové kontrole pak krajský soud uvedl, že poskytuje daňovému subjektu vyšší míru ochrany jeho procesních práv než postup k odstranění pochybností, neboť v jejím průběhu dochází k dokazování tvrzených skutečností; je to právě naposledy uvedený institut, který je třeba časově limitovat. Ve vztahu k rozsahu daňové kontroly pak krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, který se týkal tzv. „karuselových podvodů“; jedná-li se v souzené věci o obchodování se vzácnými kovy, tj. rizikovou komoditou z hlediska zasažení DPH, a byl-li žalobce posledním daňovým subjektem v tuzemsku v řetězu ostatních daňových subjektů obchodujících s uvedenou komoditou, je pochopitelné, že se daňová kontrola nemůže omezit pouze na údaje zjištěné u žalobce, ale že poznatky k ní bude třeba spojit do uceleného obrazu s poznatky získanými v daňových kontrolách u ostatních daňových subjektů zapojených do obchodování. Není tedy důvod pro závěr, že by rozsah daňové kontroly byl nepřiměřený nebo že by žalovaný byl nečinný. I ve vztahu k výzvám směřovaným k peněžním ústavům krajský soud konstatoval jejich důvodnost, což odůvodnil tím, že šlo o obstarání potvrzení o provedených transakcích a o zřízených peněžních účtech. Žalovaný rovněž vede tzv. vyhledávácí (neveřejnou) část daňového spisu a i z jeho obsahu má krajský soud za to, že žalovaný není v průběhu daňové kontroly nečinný. K námitce, že dokumenty v této neveřejné části nejsou řádně označeny, krajský soud uvedl, že žalobce tímto postupem nemůže být ve fázi daňové kontroly nijak zasažen a že proti konkrétním listinám bude moci brojit poté, co budou použity jako důkazy, tj. po jejich zařazení do veřejné části daňového spisu (zde odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 8. 2016, č. j. 6 Afs 143/2016-38). K námitce nečinnosti žalovaného proto uzavřel, že v dané fázi daňové kontroly žalovaný činí takové kroky, které jsou ve svém souhrnu účelné a důvodné,

a tudíž nezakládají ani jeho nečinnost, nezákonnost daňové kontroly či nepřiměřenou administrativní zátěž kontrolovaného subjektu.

[4] Krajský soud dále uvedl, že žalovaný z pohledu doložení podmínek pro vznik nároku na nadměrný odpočet DPH nemá pochybnosti ohledně fakticity plnění. Aktuálním předmětem kontroly však je prověřování nesrovnalostí a skutečností, které vyvolaly další otázky. Jde zejména o zjištění, že v šetřeném řetězci obchodníků s předmětným zbožím došlo k daňovému úniku v řádech milionů Kč tím, že na začátku obchodního řetězce není odvedena daň na výstupu, což komplikuje i fakt, že společnost *DYNASTY PARTNERS, s. r. o.*, neposkytla informaci o svých dodavatelích s odkazem na obchodní tajemství. Právě s ohledem na tato zjištění je žalovaný povinen vést rozsáhlá šetření obchodů prováděných dotčenými subjekty a nemůže prověření původu zboží zužovat pouze na přímé obchodní partnery kontrolovaného daňového subjektu, tedy žalobce. V tomto směru odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, sp. zn. 1 Afs 58/2012, v němž tento soud, vycházeje z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), dospěl k závěru, že pokud je prokázáno, že se daňový subjekt svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu nepřiznat takové osobě nárok na odpočet DPH; osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se účastní svým nákupem podvodného plnění, musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda z následného prodeje zboží měla prospěch, či nikoli. Obdobně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, krajský soud dovodil, že pokud má žalovaný důkazy o tom, že na začátku obchodního řetězce nebyla odvedena DPH, pak je plně odůvodněna jeho rozsáhlá a časově náročná činnost v rámci daňové kontroly u žalobce, jakožto daňového subjektu, který se na obchodním řetězci podílí, přičemž není rozhodné, zda o uvedené skutečnosti věděl. V současné době tak žalovaný podrobuje provedené dokazování testu, zda skutečnosti vyšlé najevo nelze vyhodnotit jako důkazy o tom, že se žalobce zúčastnil plnění, které je součástí podvodu na DPH a zda případně o tomto podvodném jednání věděl nebo vědět mohl. Pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce přitom žalovaný odůvodňuje zejména obsahem listin v neveřejné části spisu, kterými teprve důkazy budou provedeny; aktuálně žalovaný připravuje výzvy ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). V této fázi daňové kontroly pokládá žalovaný za rizikovou indicii mj. to, že v dodavatelském řetězci figurují nekontaktní subjekty, dále že se prověřovaná plnění vymykají běžné obchodní činnosti žalobce (tedy stavební a montážní činnosti) a že je žalobce posledním tuzemským článkem obchodního řetězce, který realizuje dodání plnění do jiného členského státu EU. Ostatně prověření, zda žalobce mohl či nemohl o případném podvodu vědět, je i v jeho zájmu. V této souvislosti proto krajský soud zhodnotil kroky žalovaného, který jako dožádaný správce daně ověřoval okolnosti související s působením žalobce v řetězci daňových subjektů, jako nikoli neúčinné či neúčelné. Naopak atomizování jednotlivých skutečností a jejich zjišťování a hodnocení pouze ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, bez souvislosti dalších dodavatelů a odběratelů, by daňové orgány odklonilo od řádného zjištění rozhodných okolností. Z chronologie a časové návaznosti jednotlivých kroků žalovaného proto krajský soud neusoudil na jejich účelovost či faktickou nečinnost. Ten se proto v rámci daňové kontroly žádného excesu nedopustil a své kroky dostatečně zdůvodnil.

[5] Co se týče eventuálního návrhu žalobce na zúžení rozsahu daňových kontrol jen na obchody s drahými kovy, podle krajského soudu nelze považovat za nezákonný zásah, pokud není daňová kontrola zúžena pouze na problematické obchody; takový postup není v rozporu s daňovým řádem a její provádění pro žalobce nepředstavuje újmu. Zadržování nadměrného odpočtu ve výši 52 mil. Kč je plně odůvodněno transakcí s drahými kovy, přičemž povinnost vrátit vratitelný přeplatek vzniká až v důsledku vyměření nadměrného odpočtu podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zásahová žaloba je právním nástrojem pro odstraňování nezákonných postupů, nikoli nástrojem, kterým by mělo být správním orgánům autoritativně určováno, jaký postup mají zvolit. Je přitom zjevné, že žalovanému vznikly pochybnosti ve vztahu ke všem prověřovaným zdaňovacím obdobím, a bude tedy na žalobci, aby tyto vytčené pochybnosti odstranil, a aby zvolil věrohodné a dostatečně vypovídající důkazní prostředky, neboť ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu dochází k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt. Má-li tedy žalobce zájem na brzkém ukončení daňové kontroly, je na něm, aby žalovanému k jeho výzvě poskytl relevantní důkazní prostředky, jimiž jeho pochybnosti vyvrátí. Závěrem krajský soud dodal, že daňová kontrola je ukončena zprávou o daňové kontrole a případně doměření daně již není v procesní působnosti žalovaného (rozsah dožádání bude vyčerpán právě ukončením daňové kontroly).

[6] Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve stručně zrekapituloval podstatné momenty daňové kontroly, zejména poukázal na ústní jednání konané dne 9. 9. 2014 u správce daně, na němž ho seznámil z vlastní iniciativy s novým podnikatelským záměrem, spočívajícím v rozšíření činnosti o obchodování s komoditou vzácných kovů. V listopadu 2014 pak podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, ve kterém poprvé deklaroval nadměrný odpočet daně, na který upozornil již při zmiňovaném ústním jednání. Stěžovatel pak zmínil data zahájení daňových kontrol na DPH za období říjen až prosinec 2014 a leden až únor 2015 a datum dožádání od místně příslušného správce daně směrem k žalovanému. Připomněl, že dne 19. 5. 2015 správce daně odeslal žádost o mezinárodní výměnu informací, evidovanou pod č. 3997157/15/20009-60564, a to do centrály společnosti INTL Commodities Inc. v USA.

[8] Stěžovatel předně namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Konkrétně se mělo jednat o námitku, že výzva místně příslušného správce daně, zahajující postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014, byla nezákonná. Stejně tak se krajský soud nevyjádřil k námitce, že správce daně v průběhu daňové kontroly fakticky zkoumal pouze původ stříbrného granulátu, tj. skutečnost, která nemá na zjišťování žádný vliv; v tomto názoru se stěžovatel opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, sp. zn. 9 Afs 111/2009, podle kterého skutečnost, že deklarovaný dodavatel neprokázal přijetí plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které

měl dodat, sama o sobě nevylučuje, že tímto zbožím skutečně disponoval. Bez reakce krajského soudu zůstala také námitka, že žádost o mezinárodní výměnu informací byla vydána teprve po několika měsících od zahájení kontrolních postupů, čímž došlo k nepřiměřené časové prodlevě a současně k nečinnosti správce daně. Taktéž na námitku, že dožádání do centrály společnosti *INTL Commodities Inc.* a do společnosti *G4S* bylo excesivním procesním úkonem, krajský soud nijak nereagoval. Konečně se krajský soud nevypořádal ani s argumentací stěžovatele uvedenou v druhém doplnění žaloby, týkající se jednání se správcem daně, zachyceného v protokole ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1188908/162801-60562-609054.

[9] K ostatním námitkám předně stěžovatel zdůrazňuje, že nezpochybňuje právo správce daně prověřovat základ daně a daň, kterou uvedl v daňových přiznáních. Je však jeho veřejným subjektivním právem, aby nebyl ve své autonomii omezován kroky správce daně činěnými jinak, než jak to stanoví zákon, tedy mimo zákonem vytčené meze (na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015). Žalovaný stěžovateli zadržuje nadměrný odpočet a tím omezuje jeho ekonomickou činnost; stěžovatel proto trvá na tom, že při kontrolních postupech musí správce daně dodržovat zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení a nečinit neúčelné procesní úkony, jak to vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 6 Afs 46/2014). Ve stěžovatelově věci však žalovaný postupuje v rozporu s uvedenými postuláty, čímž stěžovateli způsobuje újmu.

[10] Stěžovatel je dále přesvědčen, že na věc nelze nazírat zjednodušeně a oddělovat procesní kroky místně příslušného správce daně před datem dožádání a procesní kroky dožádaného správce daně. V předmětném daňovém spisu je výslovně uvedeno, že důvodem dožádání byl fakt, že žalovaný řeší skutkově totožné kauzy, a proto bude moci kontrolní postupy provést rychleji, efektivně a bez vynaložení neúčelných nákladů. Stěžovatel nicméně namítá, že v právním státě nelze důsledky administrativních opatření, která jsou činěna ve prospěch orgánu státní moci, přičítat k tíži adresátu veřejnoprávního donucení (zde stěžovateli), tj. novému správci daně nelze poskytovat jakýsi dodatečný časový prostor pro seznámení se s danou věcí anebo mu nepřičítat i úkony (respektive nečinnost), učiněnou předchozím správcem daně. Takový výklad by znamenal aprobaci postupu, kterým by mohlo být daňové řízení neúměrně prodlužováno (na toto nebezpečí poukázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2007, sp. zn. 8 Afs 143/2005). Závěr krajského soudu, že procesní úkony obou správců daně je třeba posuzovat separátně, je proto nezákonný.

[11] Stěžovatel dále napadá závěr, že v případě daňové kontroly nejsou v zákoně stanoveny žádné lhůty pro učinění úkonu. Z § 38 daňového řádu stěžovatel dovozuje, že daňový řád počítá pro všechna řízení s maximální obecnou délkou lhůty 3 měsíce od posledního úkonu správce daně vůči daňovému subjektu. Argumentace, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí, a proto na ni výše uvedené obecné pravidlo nelze aplikovat, neobstojí, neboť je třeba vycházet ze zásady rychlosti a hospodárnosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu), která zapovídá, aby správce daně měl pro činění procesních úkonů neomezený čas. I když se § 38 odst. 2 týká daňového řízení, shodné podmínky musí platit obecně pro postup při správě daní. Nadto byly obě daňové kontroly zahájeny ještě před

vyměřením daní, a proto po jejich skončení musí dojít k vydání platebních výměrů. Stěžovatel je tedy toho názoru, že daňová kontrola je součástí řízení, které vždy končí vydáním rozhodnutí. Nemůže tak obstát závěr krajského soudu, že vyhledávací část daňového spisu ukazuje na to, že žalovaný není v průběhu řízení nečinný; dikce § 38 odst. 2 daňového řádu totiž váže nečinnost na učinění, respektive neučinění úkonu vůči daňovému subjektu, což z povahy věci nemůže být zakládání listin do vyhledávací části spisu, která nebyla daňovému subjektu zpřístupněna. Rovněž tvrzení, že nesprávným označováním písemností v neveřejné části spisu nemůže být stěžovatel nijak negativně dotčen, je neudržitelné, neboť tímto způsobem je stěžovateli znemožněno činnost správce daně kontrolovat. Za značně zjednodušující označuje stěžovatel rovněž závěr krajského soudu, že zahájení daňové kontroly znamená pro daňový subjekt vyšší míru ochrany oproti setrvávání v postupu k odstranění pochybností, čímž krajský soud chtěl zřejmě doložit to, že proti zahájení daňové kontroly nelze brojit zásahovou žalobou; takový závěr je jednak rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jednak samotné zahájení daňové kontroly negarantuje daňovému subjektu vůbec nic.

[12] Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že by obchodování se vzácnými kovy bylo bez dalšího rizikové z hlediska zasažení DPH podvodem. Znovu opakuje, že před započetím této obchodní činnosti o ní správce daně informoval, včetně uvedení svého dodavatele, jeho dodavatele a odběratelů, a zasílal mu speciální evidenci, to vše nad rámec svých zákonných povinností. Kromě toho nebyl důvodem vzniku nadměrného odpočtu jen obchod se vzácnými kovy, ale i opláštění haly v objektu Scania ve Švédsku (což však správcem daně prověřováno nebylo). Hodnotí-li krajský soud dosavadní postup správce daně, když uvádí, že správce daně disponuje důkazy o neuhrazení DPH daňovým subjektem na začátku řetězce daňových subjektů a že bude na stěžovateli, aby odstranil pochybnosti žalovaného, fakticky se dopouští hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly, což je v této fázi nepřípadné a předčasné. Stěžovatel se naopak domnívá, že správce daně žádnými důkazy nedisponuje, protože kdyby tomu tak bylo, předložil by mu je k vyjádření; že se tak nestalo, bylo mj. důvodem pro podání žaloby.

[13] Konečně, pokud jde o závěr krajského soudu, že nelze považovat za nezákonný zásah, není-li daňová kontrola výslovně zúžena pouze na problematické obchody, stěžovatel s ním nesouhlasí právě s ohledem na skutkové okolnosti věci (zejména fakt, že nadměrný odpočet vznikl i jako důsledek opláštění haly Scania ve Švédsku). Minimálně v době, kdy správce daně daňovou kontrolu zahajoval, mu bylo známo, že bude prověřovat pouze obchodování s drahými kovy, respektive se stříbrným granulátem, a proto měl postupovat podle § 85 odst. 3 daňového řádu, tj. zahájit daňovou kontrolu jen v tomto rozsahu. Důsledkem jeho nesprávného postupu, kdy nerespektoval zásadu přiměřenosti a účelnosti zásahů, je stěžovateli zadržován i nadměrný odpočet, o jehož správnosti správci daně pochybnost nevznikla a jehož správnost podle svých slov ani nezkoumá. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení.

[14] V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel uvedl, že sice nezpochybňuje právo správce daně prověřovat nadměrné odpočty, to však neznamená, že pro uzavření daňové kontroly musí přezkoumat jím tvrzený řetězec společností do co nejmenšího detailu.

V situaci, kdy daňový subjekt tvrdí a dokládá učiněná opatření, je na správci daně, aby tato tvrzení a důkazy přezkoumal a zaujal k nim právní stanovisko. Pakliže by opatření činěná daňovým subjektem byla shledána dostatečnými, je správce daně v duchu judikatury SDEU povinen daňovému subjektu nárokovaný nadměrný odpočet vyměřit a vrátit.

[15] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, který hodnotil průběh daňových kontrol komplexně a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Přiklání se proto k závěru, že dosavadní průběh daňových kontrol nepředstavuje pro stěžovatele nezákonný zásah, spočívající v nečinnosti žalovaného či v neúčelném vedení těchto kontrol. Naopak důvody namítané v kasační stížnosti jsou zcela irelevantní a vytržené z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; tu stěžovatel spojuje s tvrzením, že krajský soud nevypořádal všechny žalobní námitky. Soudní praxe často kolísá v tom, jak na takové deficity odůvodnění (jsou-li zjištěny) nahlížet. Nepřezkoumatelnost je nicméně jen jednou z forem *procesních vad*, které mohou vyvolat nezákonnost rozhodnutí [srov. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a proto případné opomenutí vypořádat některé žalobní námitky pod citované ustanovení nepochybně spadá. Nejvyšší správní soud v souvislosti s nepřezkoumatelností rovněž opakovaně konstatoval, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, se může zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[19] Tvrdí-li stěžovatel, že krajský soud nezareagoval na jeho žalobní námitku, dle které výzva k postupu k odstranění pochybností byla nezákonná, je pravdou, že se k ní krajský soud nevyjádřil výslovně, nicméně její reflexi lze vyvodit z odůvodnění napadeného rozsudku alespoň implicitně. Na straně čtrnácté v odstavci prvním (ve spojení s odstavcem třetím na straně třetí) totiž krajský soud reagoval na žalobní námitku, že je třeba rozlišit procesní kroky žalovaného a místně příslušného správce daně, konstatováním, že žalovanému nemůže být úspěšně vytýkán postup k odstranění pochybností prováděný druhým jmenovaným, neboť ten není v řízení o žalobě pasivně legitimovaným subjektem. Tímto způsobem tak dal krajský soud jednoznačně najevo, že se uvedenou žalobní námitkou z povahy věci ani zabývat nemůže.

[20] Nelze souhlasit ani s názorem, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, dle které byl v průběhu daňové kontroly fakticky zkoumán především původ stříbrného granulátu, což je skutečnost, která nemá na další zjišťování žádný vliv. I v tomto případě na toto tvrzení krajský soud ve svém rozsudku nereagoval explicitně, z celkového kontextu odůvodnění (zejména pak z textu na straně šestnácté v odstavci druhém) však lze bez potíží vyrozumět, že ačkoli předmětem daňové kontroly bylo v daném případě skutečně primárně obchodování stěžovatele se stříbrným granulátem (neboť se jedná o činnost vymykající se jeho běžné obchodní činnosti), otázka původu tohoto zboží, přesahující přímého dodavatele stěžovatele, rozhodně nebyla skutečností, která by v souzené věci neměla žádný význam. Krajský soud poukázal na řadu nesrovnalostí, které vyvolaly u žalovaného další otázky, zejména na existující důkazy o tom, že na začátku obchodního řetězce, na kterém se podílí i stěžovatel, nebyla odvedena DPH. Dále krajský soud v odstavci druhém na straně sedmnácté mj. uvedl, že původ stěžovatelem deklarovaných dodávek stříbrného granulátu a platiny nelze odhalit, protože v dodavatelském řetězci figurují nekontaktní subjekty. S přihlédnutím k těmto částem odůvodnění lze uzavřít, že krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč se žalovaný v předmětné daňové kontrole musel soustředit na původ stříbrného granulátu, a proto ani tato dílčí námitka nepřezkoumatelnosti důvodná není. Pokud snad stěžovatel uvedenou žalobní námitkou chtěl rovněž říci, že daňová kontrola měla být zúžena pouze na obchody s drahými kovy, Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsahem daňové kontroly se krajský soud zabýval na straně osmnácté v odstavci posledním, tedy ani v tomto směru Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[21] Krajský soud měl podle tvrzení stěžovatele opomenout také žalobní námitku nezákonnosti, spočívající ve vydávání žádostí o mezinárodní výměnu informací teprve s odstupem několika měsíců po zahájení kontrolních postupů, a rovněž námitku o excesivní povaze dožádání do centrály společností *INTL Commodities Inc.* a *G4S*. I k těmto dvěma námitkám Nejvyšší správní soud postrádá explicitní stanovisko krajského soudu, nicméně z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku je opět zřejmý jeho názor, že pro zjišťování skutečností týkajících se karuselových obchodů a subjektů, které se jich účastnily, je nezbytné rozklíčovat fungování celého tohoto řetězce; atomizované kroky bez vazby na další dodavatele a odběratele by daňové orgány odklonily od řádného zjištění a zhodnocení rozhodných okolností. Podstatné dále je, že krajský soud na straně osmnácté v závěru odstavce druhého konstatoval (byť stručně), že z chronologie a časové návaznosti jednotlivých kroků (zachycených prozatím pouze v neveřejné části spisu) nelze důvodně dovozovat ani jejich účelovost či faktickou nečinnost žalovaného, a uzavřel, že se žalovaný žádného excesu v průběhu daňové kontroly nedopustil.

[22] Konečně, pokud jde o poslední dílčí námitku nepřezkoumatelnosti, v rámci které stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se nijak nevypořádal s argumentací uvedenou v druhém doplnění žaloby ze dne 10. 6. 2016, ve vztahu k ní je Nejvyšší správní soud nucen dát stěžovateli za pravdu, neboť v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud skutečně nijak nereaguje na tvrzení, že po podání žaloby činil žalovaný v probíhající daňové kontrole neúčelné a ryze formální úkony jen proto, aby nemohl být naříčen z nečinnosti. Při zvážení závažnosti dopadu tohoto opomenutí na zákonnost napadeného rozsudku nicméně Nejvyšší správní soud vzal v úvahu dvě skutečnosti. Zaprvé, předmětná

daňová kontrola v době rozhodování krajského soudu stále probíhala, a proto nebylo možné, aby stěžovatel v petitu druhého doplnění žaloby formuloval návrh deklaratorního výroku o nezákonnosti takového zásahu, neboť ten přichází v úvahu pouze v případě, že zásah již netrvá (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48). Pokud tedy stěžovatel v doplnění žaloby usiloval o výsledek řízení, kterému by krajský soud již ze samotné podstaty zásahové žaloby nemohl za daného stavu věci vyhovět, pak opomenutí dílčích námitek v doplnění žaloby, které se k takovému návrhu upínaly, stěží mohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí jako celku. Zadruhé, bez ohledu na nepřípustný petit nelze přehlédnout, že názor, že žalovaný činí v daňové kontrole neúčelné kroky a úkony, uplatnil stěžovatel i v žalobě, byť směrem k jiným dílčím krokům a úkonům žalovaného v daňové kontrole. Podle ustálené judikatury (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51) však nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně realizovaný v průběhu daňové kontroly zpravidla nezakládá nezákonnost takové kontroly jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy, na což stěžovatele již upozornil krajský soud. Ten ostatně na straně osmnácté ve druhém odstavci dospěl k závěru, že nelze důvodně dovozovat ani účelovost těchto kroků, ani faktickou nečinnost žalovaného.

[23] Celkově pak lze ve vztahu k dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti odkázat na závěry rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, v němž zdejší soud vyslovil, že *„[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“. Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že *„[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.*“ To platí zejména tehdy, pokud jsou námitky formulovány poněkud stereotypním způsobem, jako v projednávaném případě.

[24] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami podřaditelnými pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[25] V tomto směru stěžovatel nejprve namítal, že nelze oddělovat úkony místně příslušného správce daně a žalovaného, neboť vyžádaly-li si dožádání důvody stojící na straně daňové správy, nelze důsledky s tím spojené přenášet na daňový subjekt. Stěžovatel má tedy za to, že posuzování postupu dožádaného správce daně je nutno provádět v kontextu předcházejících kroků místně příslušného správce daně. K tomu je třeba uvést, že nastolená otázka úzce souvisí s problematikou pasivní legitimace, neboť projednal-li by soud žalobu a rozhodoval-li by ve vztahu k někomu, u něhož nebyla dána pasivní žalobní legitimace, zatížil by své rozhodnutí zmatečností (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 19. 6. 2007, č. j. 5 Ans 3/2007-55).

[26] Na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.), kde je zákonem jasně definován předmět řízení [konečné správní rozhodnutí, zasahující do práv a povinností žalobce – viz § 65 odst. 1 s. ř. s., § 68 písm. a) s. ř. s., a § 71 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a konsekventně i pasivně legitimovaný účastník – žalovaný (viz § 69 s. ř. s.), je v řízení o zásahové žalobě žalovaným *správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah* (§ 83, věta před středníkem s. ř. s.). Je to tedy výlučně žalobce, kdo určuje, *co* má být předmětem řízení a *kdo* má být žalovaným (tedy komu tvrzený nezákonný zásah žalobce přičítá). Podle ustálené judikatury, reprezentované například rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Aps 15/2013-59, tak *„[v] případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je žalovaný správní orgán určen tvrzením žalobce (§ 83 s. ř. s.). Účinky žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu a ve vztahu ke správnímu orgánu, který žalobce v žalobě označil.* Tento právní názor později částečně korigoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 9. 12. 2014, č. j. Nad 224/2014 – 53, konstatoval, že *„[v] řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.) je třeba vykládat § 83 s. ř. s. tak, že soud na základě tvrzení žalobce, eventuálně doplněného na výzvu soudu, a s přihlédnutím k dalším informacím, které má soud případně k dispozici, po právní stránce posoudí, kterému správnímu orgánu je s ohledem na tato tvrzení přičitatelné jednání, jež má být podle žalobce nezákonným zásahem. Liší-li se tento závěr soudu od projevu vůle žalobce označujícího žalovaného, upozorní soud žalobce na svůj závěr a vyzve jej, aby případně reagoval úpravou označení žalovaného. Pokud žalobce i poté, co byl soudem upozorněn na jiný právní závěr soudu ohledně otázky, kdo má být v dané věci žalovaným, setrvá na svém původním náhledu na tuto otázku a neuzpůsobí patřičně označení žalovaného a návrh výroku rozhodnutí soudu [§ 84 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], nemůže být jeho žalobě vyhověno.*“ Na podstatě věci, tedy že je to v konečném důsledku vždy žalobce (*dominus litis*), kdo určuje předmět řízení a osobu žalovaného, tedy zmiňované rozhodnutí rozšířeného senátu nezměnilo nic.

[27] V souzené věci stěžovatel naprosto zřetelně a nezaměnitelně za žalovaného označil Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích (viz strana druhá, bod I. žaloby). Označení žalovaného, v kombinaci s jednáním, které mu bylo v žalobě vytýkáno, přitom nezavdávalo žádnou rozumnou pochybnost o tom, komu je toto jednání přičitatelné. Nebyl proto žádný důvod pro vyrozumění stěžovatele o tom, kdo by měl být za žalovaného označen, a ostatně i sám stěžovatel v průběhu řízení o žalobě nedospěl k závěru, že by za žalovaného měl být označen (i) jiný správní orgán. Označením Finančního úřadu pro Pardubický kraj jako žalovaného stěžovatel fakticky omezil okruh dílčích procesních kroků, stran nichž vůbec může nezákonný zásah namítat. Z výše uvedeného důvodu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s krajským soudem, který dospěl k závěru, že žalovanému nelze přičítat ty kroky a úkony, které činil místně příslušný (a nikoli dožádaný) správce daně.

[28] Tvrzení stěžovatele, že důsledky administrativních opatření, učiněných k minimalizaci potíží veřejné (daňové) správy, nemohou být přenášeny na adresáty veřejné správy (daňové subjekty), lze jistě v obecné rovině akceptovat, v dané věci však takové situaci nic nenasvědčuje. Nejvyšší správní soud neshledává nic nepřípadného na postupu, kdy správce daně dožádá o provedení úkonů daňové kontroly jiného správce daně, který vede daňovou kontrolu zaměřenou na řetězec operací, jichž byl daňový subjekt (stěžovatel) účasten. Takový postup se jeví naopak jako racionální a efektivní z hlediska urychlení celého procesu (§ 7 odst. 1 daňového řádu), kdy nedochází k duplicitě prováděných úkonů a soustředěním kontrolní činnosti u jednoho subjektu lze očekávat zjištění komplexnějších skutkových poznatků. Odkazuje-li stěžovatel na závěry podávající se z rozsudku tohoto soudu ze dne 10. 12 2007, sp. zn. 8 Afs 143/2005, nejde o odkaz přiléhavý, neboť premisa, ze které zde zdejší soud vycházel (řešení nedostatečné kapacity konkrétních správců daně cestou delegací místní příslušnosti na jiné správce daně, provedené k tíži dotčených daňových subjektů) nebyla v nyní projednávané věci indikována a ani stěžovatel v tomto směru nic konkrétního neuvedl.

[29] Lze tedy uzavřít, že veškerá argumentace, která míří proti úkonům místně příslušného správce daně, a domáhá se jejich zohlednění jako kontextu úkonů prováděných žalovaným, je lichá.

[30] Společným jmenovatelem kasačních námitek mířících proti postupu žalovaného v daňové kontrole je tvrzené nerespektování principů rychlosti a hospodárnosti; stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný nepostupuje dostatečně rychle a efektivně, což se ve sféře stěžovatele negativně projevuje zejména tím, že je mu zadržován nadměrný odpočet na DPH ve výši cca 52 mil. Kč. Je však třeba konstatovat, že převážná část kasačních námitek je vyjádřena spíše obecně a do značné míry kopíruje námitky žalobní, k nimž se již dostatečně zevrubně vyjádřil krajský soud. Je přitom třeba mít na paměti, že kasační stížnost je primárně opravným prostředkem mířícím proti rozhodnutí krajského soudu, a proto nemůže být vystavěna na pouhém opakování žalobních bodů, bez reflexe obsahu rozsudku krajského soudu.

[31] Krajský soud správně upozornil, že klíčovou okolností určující charakter a průběh daňové kontroly v souzené věci je vznik podezření ze zapojení stěžovatele do tzv. „karuselového podvodu“; pokud by se toto podezření potvrdilo, ztratil by stěžovatel nárok na vrácení odpovídajícího nadměrného odpočtu DPH, což je primárním důvodem, proč je mu odpovídající částka odpočtu zadržována. Jak vyplývá z předloženého spisu (respektive jeho neveřejné části), místně příslušný správce daně až poté, co postupem k odstranění pochybností zjistil nesrovnalosti ve vztahu k některým konkrétním obchodním partnerům stěžovatele, přešel na invazivnější způsob ověřování splnění daňových povinností, a to formou daňové kontroly. Dokončením daňové kontroly přitom z praktických důvodů pověřil žalovaného (viz dožádání podle § 17 a § 52 daňového řádu ze dne 23. 9. 2015, č. j. 6157271/15/2009-60050-102267), neboť ten šetřil skutkově související případy; samotné dožádání a pověření k dokončení daňové kontroly ze strany stěžovatele napadáno není.

[32] Co se týče konkrétních kroků žalovaného v rámci daňové kontroly, na základě předloženého spisového materiálu (včetně jeho neveřejné části) nedospěl ani Nejvyšší

správní soud k závěru, že by žalovaný nepostupoval plynule a bez nepřiměřených prodlev nebo že by vykonával evidentně nadbytečné a ryze formální úkony, čili že by jím vedená daňová kontrola nekorespondovala požadavkům rychlosti, hospodárnosti a efektivity. Rovněž nic nenasvědčuje tomu, že si dožádání kladlo za cíl uměle prodloužit daňovou kontrolu nebo dokonce řešit administrativní potíže daňových orgánů, jak v kasační stížnosti naznačuje stěžovatel. Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti aplikace § 38 odst. 2 daňového řádu i na případy provádění úkonů v rámci daňové kontroly, Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Z textu citovaného ustanovení (*„[n]ejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládaná nečinnost týká*“) i z jeho subsidiární povahy ve vztahu k § 38 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se zde uvedená pořádková lhůta upíná pouze k případům nečinnosti při vydávání rozhodnutí, nikoli však při činění jiných úkonů. Tohoto faktu si je evidentně vědom i stěžovatel, neboť svou argumentaci opírá o premisu, že po ukončení každé daňové kontroly musí dojít k vydání platebního výměru. S tímto názorem není důvod polemizovat, je nicméně třeba stěžovatele upozornit, že bezprostředním výsledkem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole a teprve poté dochází k vydání platebního výměru; bez vydání zprávy o daňové kontrole, jejího projednání a podpisu není možné platební výměr vydat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29). Je-li tedy pořádková lhůta uvedená v § 38 odst. 2 daňového řádu vázána na povinnost správce daně vydat rozhodnutí, její aplikovatelnost na provádění jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly je vyloučena. (Ne)činnost správce daně při provádění jednotlivých úkonů daňové kontroly je tak nutno posuzovat vždy individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu. Z tohoto pohledu Nejvyššímu správnímu soudu z obsahu předloženého spisu nevyplynulo, že by mezi úkony žalovaného existovaly nepřiměřené prodlevy. Nadto nemohl přehlédnout, že ani sám stěžovatel uvedená kasační tvrzení neupíná k žádným konkrétním úkonům správce daně. Míra podrobnosti odezvy kasačního soudu je přitom závislá na tom, jak detailně své námitky formuluje sám stěžovatel; pokud se omezí na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně zdejší soud reagovat jinak, než srovnatelně obecně.

[33] Z pohledu posuzování účelnosti úkonů prováděných správcem daně v průběhu daňové kontroly je vhodné dále zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, ze kterého se podává, že *„[s]právci daně svědčí značná míra uvážení ohledně* [vedení daňové kontroly], *aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost.*“

[34] Zdejší soud se zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v situaci, kdy vyšly najevo indicie o možném zapojení stěžovatele do tzv. „karuselových podvodů“, byla stupňující se intenzita a nutně také narůstající délka kontrolních postupů použitých

žalovaným přiměřená. Jinými slovy, zatímco na začátku tu existovalo pouhé výrazné navýšení nadměrného odpočtu DPH, později následovalo též podezření, že by stěžovatel mohl být zapojen do řetězce, jehož některé součásti se podílejí na karuselovém podvodu; podezření plynoucí z náhlého výrazného navýšení nadměrného odpočtu z daňového hlediska nemůže vyvrátit ani fakt, že stěžovatel obchodování s drahými kovy avizoval místně příslušnému správci daně předem. K námitce, že obchod s drahými kovy nepředstavuje *per se* rizikový obchod, zdejší soud uvádí, že dosavadní rozhodovací praxe naopak signalizuje, že karuselové podvody se v nikoli nezanedbatelné míře týkají obchodu s cigaretami, pohonnými hmotami, počítačovými komponenty nebo právě (barevnými) kovy (k tomu viz například věci řešené u zdejšího soudu pod sp. zn. 4 Afs 233/2015, či sp. zn. 6 Afs 3/2016). Dosavadní postup žalovaného je proto podle názoru Nejvyššího správního soudu adekvátní závažnosti prověřovaného podezření.

[35] Karuselové podvody představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH (k tomu zejména viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, publikovaný pod č. 3124/2014 Sb. NSS). Nedůvodnost kontrolních postupů nelze založit pouze na tom, že dochází k zadržování nadměrného odpočtu nebo že k určitým krokům žalovaný nepřistoupil tak rychle, jak by si stěžovatel představoval. 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, další pak skutečně vůbec nemusejí vědět o tom, že jsou součástí takového řetězce. Právě prošetření, do které z těchto skupin spadá konkrétní domácí daňový subjekt, je z povahy věci v praxi náročné. Lze jistě přitakat stěžovateli, že náročnost šetření automaticky neznamená, že by kontrolované subjekty musely strpět bezdůvodné zásahy do svých práv, a to zvlášť tehdy, pokud by měly mít likvidační účinky. V souzené věci však stěžovatel žádné takové účinky nejenže přesvědčivě neprokázal, ale ani v konkrétní rovině netvrdil. Konečně, možné nepřiznání nadměrného odpočtu DPH, coby následek případného prokázání účasti na karuselovém podvodu, je otázka, kterou nelze řešit v řízení na ochranu před nezákonným zásahem, ale až následně v řízení o žalobě proti takovému případně vydanému meritornímu rozhodnutí, na což ostatně přiléhavě poukázal i krajský soud.

[36] Argumentaci stěžovatele, že dožádáním usilovali místně příslušný správce daně a žalovaný o získání dodatečného prostoru pro seznámení se s danou věcí, považuje zdejší soud za zavádějící. Odvíjí se totiž opět od subjektivní (a současně ničím nepodložené a nijak blíže nekonkretizované) představy stěžovatele o tom, jak rychle by měla být daňová kontrola uzavřena, avšak tato jeho představa vůbec nemusí korespondovat objektivním okolnostem na straně daňových orgánů nebo prověřovaných subjektů (z nichž někteří jsou subjekty zahraniční, jiní subjekty nekontaktní). Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem nedospěl k závěru, že by nadstandardní délka daňové kontroly byla zapříčiněna průtahy na straně žalovaného, ale že jde naopak o důsledek rozsáhlého a komplikovaného dokazování.

[37] Co se týče argumentu, že v souzené věci postačovalo zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, je vhodné zmínit, že například v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 4. 2015, č. j. 2507966/15/2009-60564-109536, místně příslušný správce daně uvedl, že *„(...) do dnešního dne nezjistil skutečnosti potřebné k tomu, aby mohl zodpovědně říci, že daň a záloha daně jsou stanoveny ve správné výši, především co se týče pořízení a dodání granulátu stříbra a platiny.“* Za takové situace bylo namístě, aby přistoupil k daňové kontrole, kterou by nicméně mohl zahájit i tehdy, pokud by neměl pochybnosti žádné. V tomto názoru zdejší soud vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž se plénum Ústavního soudu přiklonilo k odlišnému názoru, než jaký byl vysloven v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a nově nepovažuje za porušení principu proporcionality a minimalizace zásahů do autonomní sféry jednotlivce postup správce daně, který zahájí (i jen namátkovou) daňovou kontrolu, aniž má konkrétními skutečnostmi podložené pochybnosti o tom, že daňový subjekt nesplnil řádně svou daňovou povinnost.

[38] Nelze rovněž souhlasit s tvrzením, že by krajský soud provedl v rámci daňové kontroly zhodnocení důkazů za žalovaného, uvedl-li, že *„správce daně disponuje důkazy o neuhrazení daně z přidané hodnoty daňovým subjektem na začátku řetězce“* a že *„bude na žalobci, aby odstranil pochybnosti žalovaného“*. Tímto způsobem pouze krajský soud stručně shrnul dosavadní zjištění daňových orgánů a konsekvence, které z nich za daného stavu věci vyplývají pro stěžovatele. Lze samozřejmě připustit, že skutková zjištění pravděpodobně v době rozhodování soudu nebyla ještě kompletní, obsah spisu však již v té době nenasvědčoval tomu, že by daňové orgány nedisponovaly žádnými důkazy ve vztahu k předmětu kontroly; právě to bylo relevantní z pohledu předmětu daného soudního řízení (zásahové žaloby). To, zda budou příslušné listiny posléze v souladu se zákonem osvědčeny jako důkazy, vyhodnoceny a použity za podklad následně vydaného rozhodnutí, je až věcí případného přezkumu takového rozhodnutí. Tento fakt současně vyvrací argumentaci stěžovatele, který namítá netransparentní způsob vedení neveřejné části spisu, v jehož důsledku nemá možnost seznámit se s obsahem zde založených listin a reagovat na ně. Krajský soud ve třetím odstavci str. 15 napadeného rozsudku k tomu (ve shodě se shora uvedeným závěrem) uvedl, že k zásahu do práv stěžovatele by mohlo dojít až poté, budou-li použity jako důkazy. S tímto názorem pak stěžovatel v konkrétní rovině nepolemizuje.

[39] Konečně, k námitce rozsahu daňové kontroly se již zevrubně vyjádřil krajský soud na straně osmnácté a devatenácté odůvodnění napadeného rozsudku, kdy zejména upozornil, že povinnost vrátit nadměrný odpočet DPH vzniká až od okamžiku jeho vyměření, které zahrnuje celé zdaňovací období, a proto nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována. Na tuto pasáž rozsudku lze z důvodu procesní ekonomie v dalším odkázat, neboť stěžovatel v kasační stížnosti nevznesl žádné nové argumenty oproti těm, které zmínil již v žalobě. I zde tedy nezbývá než upozornit, že kasační stížnost musí mířit proti argumentaci krajského soudu, nikoli mechanicky kopírovat žalobní body.

[40] Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

[41] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady (přesahující běžnou úřední činnost) vznikly. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. prosince 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu