ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **AGROBET CZ, s. r. o.**, se sídlem Kozinova 1, Poděbrady, zastoupené JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 33/2016 – 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala u Krajského soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v níž se domáhala, aby soud vyslovil, že „[d]*aňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 prováděná žalovaným a zahájená protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 2456020/16/2119-60563-200561 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej je nezákonným zásahem*“, a aby zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. S ohledem na petit žaloby, žalobní argumentaci a předchozí postup žalobkyně soud předeslal, že napadeným zásahem je zahájení daňové kontroly, pro nějž podle žalobkyně nebyly splněny zákonné důvody, přičemž nezákonnost kontroly shledává žalobkyně právě v jejím nezákonném zahájení. Jádrem sporu je tedy oprávněnost zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností a na to navazující otázka postupu žalovaného, který v souvislosti s pochybnostmi o pouze dílčí části vykázaných zdanitelných plnění (obchody se surovým řepkovým olejem) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za měsíc říjen 2015, což vedlo k nevyplacení nadměrného odpočtu za příslušné zdaňovací období.

[3] Postup žalovaného podle krajského soudu neodporoval vztahu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Soud souhlasil s žalobkyní potud, že zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za zdaňovací období, v němž byl vykázán nadměrný odpočet, se musí zakládat na dobrých důvodech. Právo na vyplacení nadměrného odpočtu je majetkovým nárokem, který je chráněn unijním i ústavním právem. Jakýkoliv zásah do tohoto práva musí být proto zkoumán z hlediska přiměřenosti a je třeba podle konkrétních okolností vyvažovat práva daňového subjektu s veřejným zájmem na řádném výběru DPH a předcházení daňovým podvodům. Tyto požadavky byly v posuzované věci splněny, přičemž žalovaný neporušil limity vyplývající z § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[4] Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný shledal důvody pro zahájení daňové kontroly a žalobkyni je řádným způsobem sdělil (viz protokol o zahájení daňové kontroly). V protokolu o ústním jednání z téhož dne žalovaný jednoznačně vysvětlil, z jakého důvodu považuje řepkový olej pocházející z Polska a dodávaný zpět do Polska za více sledovanou komoditu, která je prověřována v souvislosti s řetězovými obchody a se správným stanovením daně. V tomto rozsahu podle žalovaného pochybnosti odstraněny nebyly, proto byla v tomto rozsahu zahájena daňová kontrola. Závěr, že žalobkyní předložené a žalovaným získané důkazní prostředky nepostačují k odstranění pochybností, výslovně plyne i z předchozího protokolu o ústním jednání ze dne 10. 3. 2016. Krajský soud zdůraznil, že nepřehlédl ne zcela shodné vymezení pochybností v průběhu postupu k odstranění pochybností a v rozsahu následné kontroly, zmíněné pochybnosti a rozsah kontroly však spolu zjevně věcně souvisí a navazují na sebe do té míry, kterou lze podle krajského soudu akceptovat.

[5] K námitce žalobkyně poukazující na důsledky zahájení daňové kontroly spočívající v zadržení nadměrného odpočtu včetně části, která není sporná, krajský soud zopakoval, že zásah do majetkových práv je třeba posoudit testem proporcionality. Všechny aspekty tohoto testu byly podle krajského soudu splněny. O legitimitě cíle spočívajícího v boji proti podvodům na DPH není pochyb. Opatření v podobě zahájení daňové kontroly před vlastním vyměřením daně je zjevně způsobilé dosáhnout svého cíle, neboť brání potenciálnímu nelegálnímu odčerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu. Současně zde neexistuje šetrnější prostředek, kterým by mohlo být daného cíle dosaženo, neboť dodatečné doměření daňové povinnosti může narážet na problém nekontaktnosti daňového subjektu, z nějž se mezitím stane pouhá „prázdná schránka“ bez exekvovatelných aktiv. V případě potřeby mezinárodního dožádání není alternativou k daňové kontrole ani postup k odstranění pochybností, neboť ten nemá sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování.

[6] V této souvislosti je třeba poukázat také na dočasnost zadržení odpočtu. Pokud žalobkyně svá tvrzení obhájí, bude jí náležet i úrok podle § 254a daňového řádu. Krajský soud si je vědom, že zadržení odpočtu může mít pro řadu podnikatelských subjektů závažné následky, které pro jejich ekonomickou existenci již nemusí být řešitelné prostřednictvím později přiznaného úroku, a to tím spíše, že podle aktuální judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 – 44, vydaný v související věci žalobkyně) daňový subjekt nemůže požadovat vydání částečného platebního výměru, který by se vztahoval k nesporné části odpočtu. I přesto krajský soud s ohledem na výši sporného nadměrného odpočtu (sporná část nadměrného odpočtu má činit 2.100.000 Kč, zatímco nesporná část 510.000 Kč) uzavřel, že dočasný a *ex post* kompenzovaný zásah do práv žalobkyně nepřevážil nad zásahem do veřejného zájmu, k němuž by došlo v případě nutnosti daň vyměřit a vyplatit před vlastním provedením kontroly.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“).

[8] Stěžovatelka úvodem podotkla, že krajský soud se ztotožnil se základními východisky její stěžejní žalobní námitky (daňová kontrola zahájená postupem podle § 90 odst. 3 daňového řádu nesmí vybočit z rámce vymezeného provedeným postupem k odstranění pochybností), přesto dospěl k závěru, že pochybnosti sdělené v rámci postupu k odstranění pochybností a rozsah daňové kontroly „*spolu zjevně věcně souvisí a navazují na sebe do té míry, kterou lze ještě podle zdejšího soudu akceptovat*“. Krajský soud však aplikoval § 90 odst. 3 daňového řádu nesprávně, a aproboval tak postup žalovaného, který při zahájení daňové kontroly vykročil mimo rozsah postupu k odstranění pochybností, jak byl vymezen výzvou podle § 89 téhož zákona.

[9] Výklad § 90 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je rozsah daňové kontroly předurčen rozsahem pochybností, které nebyly odstraněny, slouží k tomu, aby dané ustanovení nemohlo být správcem daně zneužíváno k jinému účelu. Podle ustálené judikatury je účelem postupu k odstranění pochybností rychlé a z hlediska dokazování nepříliš náročné odstranění konkrétních pochybností, které správce daně má a které daňovému subjektu sdělí. Cílem postupu k odstranění pochybností proto nemůže být sběr poznatků o ekonomické činnosti daňového subjektu za tím účelem, aby si správce daně vyhodnotil, zda ve věci zahájí daňovou kontrolu či nikoliv. Správce daně má jistou diskreci v tom, zda zahájí daňovou kontrolu. Tato diskrece není neomezená a správce daně je svým rozhodnutím o volbě procesního postupu vázán.

[10] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem, že pochybnosti žalovaného a rozsah daňové kontroly spolu zjevně věcně souvisí a navazují na sebe do té míry, kterou lze ještě akceptovat. Postup k odstranění pochybností byl zahájen z důvodu pochybností žalovaného o tom, zda stěžovatelka použila přijatá plnění ke své ekonomické činnosti, přičemž vznik pochybností žalovaný odůvodnil poměrem mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními. Tato pochybnost byla odstraněna, což žalovaný nezpochybňuje.

[11] Stěžovatelka poskytla žalovanému součinnost a předložila mu požadované doklady, přestože výzvu podle § 89 daňového řádu považuje za nezákonnou z důvodu její nekonkrétnosti. Žalovaný následně vydal výzvu podle § 92 daňového řádu, v níž směřoval nové pochybnosti k otázce sazby daně uplatněné na vstupu. Dále pak žalovaný prověřoval v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu. Podle stěžovatelky nebyly v rámci postupu k odstranění pochybností zjištěny skutečnosti, které by odůvodňovaly prohloubit zásah do jejích práv zahájením daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Ve skutečnosti žalovaný ve vymezeném období neshromáždil dostatek důkazů nutných k tomu, aby mohl stěžovatelce odepřít odpočet obhajitelným způsobem, a usiloval tak o prodloužení času k dalšímu prověřování.

[12] Žalovaný byl povinen vyhodnotit konkrétní pochybnosti sdělené stěžovatelce výzvou k odstranění pochybností. Žalovaný je povinen nést důsledky postupu, který zvolil, včetně vymezení pochybností ve výzvě podle § 89 daňového řádu. Dospěl-li k závěru, že pochybnosti sdělené výzvou podle § 89 daňového řádu byly rozptýleny, bylo jeho povinností vyměřit nadměrný odpočet podle tvrzení stěžovatelky. Zásada správného stanovení daně by v takovém případě nebyla nijak dotčena, neboť žalovanému nic nebránilo, aby zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu po stanovení daně. Stěžovatelka by v takovém případě nemusela nést finanční zátěž spočívající v zadržování nadměrného odpočtu.

[13] Dále stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že nesprávně aplikoval test proporcionality. S provedením tohoto testu i s jeho strukturou se stěžovatelka ztotožňuje, nesouhlasí však s tím, jak krajský soud posoudil jednotlivé dílčí aspekty v rámci testu přiměřenosti v užším smyslu. Především, soud nesprávně upřednostnil veřejný zájem. Z jeho argumentace vztahující se k závěru o neexistenci šetrnějšího prostředku implicitně vyplývá, že krajský soud vyšel z priority veřejného zájmu na řádném výběru daní, přičemž základní práva mohou být chráněna, pokud naplnění tohoto veřejného zájmu není ohroženo. Tato úvaha je v rozporu s logikou testu přiměřenosti, jehož účelem není podmínit ochranu základních práv neohrožením veřejného zájmu (algoritmus ochrany vlastnického práva je právě opačný), ale maximalizovat uplatnění obou v kolizi stojících práv či veřejných dober.

[14] Posouzení věci krajským soudem je navíc neúplné, neboť vychází pouze z obecného vymezení možných důsledků. Krajský soud zmínil hypotetické riziko zmaření cíle správy daní tím, že se z daňového subjektu může stát prázdná schránka, aniž hodnotil konkrétní míru rizika, že se tak může stát v nyní posuzované věci. Aby bylo posouzení úplné, je třeba vzít v potaz např. historii daňového subjektu, jeho dosavadní plnění daňových povinností nebo povahu jeho podnikatelské činnosti. V kontrapozici s paušalizujícím náhledem krajského soudu je pak jeho výtka adresovaná stěžovatelce, že nevymezila význam zadržovaných finančních prostředků odpovídajících nesporné části nadměrného odpočtu pro svou ekonomickou činnost. Podle stěžovatelky nebylo explicitní vymezení významu nutné, neboť z judikatury Soudního dvora EU (zejm. rozsudku ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10) vyplývá, že zadržení nadměrného odpočtu představuje pro dotčeného plátce finanční zátěž vždy. Již samotná skutečnost, že žalovaný zadržuje stěžovatelce částku 2.621.603 Kč, s níž stěžovatelka nemůže po dlouhou a

nepředvídanou dobu disponovat, je sama o sobě zjevně intenzivním zásahem do jejích oprávněných zájmů.

[15] Krajský soud měl vzít v potaz také skutečnost, že daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena v době, kdy žalovaný již prováděl daňovou kontrolu za zdaňovací období listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016, přičemž i v těchto případech zadržoval stěžovatelce i nespornou část nadměrného odpočtu. Takový postup žalovaného prohloubil celkovou zátěž stěžovatelky a současně ignoroval skutečnost, že celková výše finančních prostředků zadržovaných stěžovatelce za jiná zdaňovací období byla postačující k uspokojení finančních zájmů státu i v případě, kdy by stěžovatelka oprávněnost nároku na odpočet neobhájila. Riziko vzniku újmy veřejným rozpočtům proto bylo ve světle konkrétních skutkových okolností zcela iluzorní.

[16] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, podle níž krajský soud nesprávně aplikoval § 90 odst. 3 daňového řádu, a tím aproboval nezákonný postup žalovaného.

[20] Podle citovaného ustanovení platí, že „[p]*okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu*“. Na rozdíl od obecné možnosti zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétních pochybností podle § 87 daňového řádu (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11), je při zahájení daňové kontroly bezprostředně po ukončení postupu k odstranění pochybností (tedy při aplikaci § 90 odst. 3 daňového řádu) správce daně vázán co do rozsahu daňové kontroly pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají (viz rozsudek ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 – 29, odst. 37). V případě „přechodu“ od postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole se pro stanovení přípustného rozsahu daňové kontroly použije § 90 odst. 3 věta první daňového řádu ve vztahu k § 87 odst. 1 větě první téhož zákona jako *lex specialis*.

[21] Na těchto východiscích založil své rozhodnutí i krajský soud a stěžovatelka je v obecné rovině nezpochybňuje. Sporný je ovšem závěr krajského soudu, podle kterého pochybnosti sdělené v rámci postupu k odstranění pochybností žalovaným stěžovatelce a rozsah daňové kontroly „*spolu zjevně věcně souvisí a navazují na sebe do té míry, kterou lze ještě* [...] *akceptovat* “. Nejvyšší správní soud přisvědčil v této otázce krajskému soudu.

[22] Ve výzvě zahajující postup k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2015 žalovaný vymezil své pochybnosti tak, že údaje vykázané na řádcích 46 a 65 daňového přiznání stěžovatelky k DPH za říjen 2015 se odlišují od dosavadního vývoje jejích daňových přiznání k DPH za poslední tři měsíce, zejména poměr uskutečněných a přijatých

zdanitelných plnění činí 0,98. Dále žalovaný uvedl, že z popsaných důvodů má pochybnosti, zda stěžovatelka použije přijatá plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Z výzvy je patrné, že pochybnosti žalovaného se týkaly podmínek pro uplatnění odpočtu DPH – na řádku 46 stěžovatelka vykázala odpočet daně ve výši 5.390.382 Kč a na řádku 65 nadměrný odpočet ve výši 2.612.603 Kč. Vazba pochybností žalovaného k podmínkám pro uplatnění odpočtu je patrná také z vymezení, podle něhož měl žalovaný pochybnosti, zda stěžovatelka použije přijatá plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 zákona o DPH, neboť citované ustanovení upravuje podmínky nároku na odpočet daně.

[23] Následující výzvou ze dne 17. 12. 2015 podle § 92 odst. 3 a 4 daňového žalovaný vyzval stěžovatelku, aby prokázala, zda byl nárok na odpočet uplatněný na základě 22 blíže upřesněných faktur vystavených dodavatelem Bohemia Lynx spol. s. r. o. za nákup řepkového oleje oprávněně zařazen v základní sazbě.

[24] Stěžovatelka se dovolává toho, že jí žalovaný potvrdil, že původní pochybnost, zda stěžovatelka použila přijatá plnění ke své ekonomické činnosti, byla odstraněna. Při ústním jednání dne 10. 3. 2016 žalovaný skutečně odpověděl záporně na otázku stěžovatelky, zda přetrvávají pochybnosti o tom, zda stěžovatelka přiznala všechna uskutečněná plnění a zda je použila ke své ekonomické činnosti. Toto vyjádření je však třeba vnímat v kontextu obsahu celého ústního jednání. Podle protokolu o jednání žalovaný stěžovatelce sdělil, že po vyhodnocení odpovědi stěžovatelky na výzvu ze dne 17. 12. 2015 spolu s již dříve předloženými důkazními prostředky nebyly odstraněny pochybnosti o správnosti uplatněného odpočtu daně z přijatých plnění od plátce Bohemia Lynx, proto provedl u této společnosti místní šetření. Vlastním šetřením pak zjistil, že stěžovatelkou obchodovaná komodita (řepkový olej) má původ v jiném členském státě konkrétně v Polsku a v nezměněném stavu je s ní obchodováno v tuzemsku a dále je stěžovatelkou rovněž v nezměněném stavu dodávána do jiného členského státu, a to opět do Polska. Žalovaný dále uvedl, že považuje za potřebné tyto transakce podrobit dalšímu komplexnějšímu prověřování, resp. prověřit jednotlivé daňové subjekty podílející se na daných transakcích. Žalovaný uzavřel, že dosud shromážděné důkazní prostředky nepostačují k tomu, aby byly odstraněny pochybnosti o transakcích se surovým řepkovým olejem a o uplatněném nároku na odpočet z plnění přijatých od společnosti Bohemia Lynx a s tím souvisejícím osvobozeném dodání pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě. K dotazu stěžovatelky, zda má žalovaný nějaké další konkrétní pochybnosti, žalovaný odpověděl, že veškeré pochybnosti byly vyjádřeny v tomto protokolu.

[25] Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 5. 2016 byla kontrola DPH za říjen 2015 zahájena „*v rozsahu obchodu s řepkovým olejem, tzn. přijatá zdanitelná plnění a z nich uplatněný nárok na odpočet a jeho další prodej (uskutečněná plnění).*“

[26] Při zohlednění všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že pochybnosti sdělené a prověřované v rámci postupu k odstranění pochybností souvisí s rozsahem, v němž byla zahájená daňová kontrola, natolik, že žalovaný byl oprávněn „*přejít*“ z postupu k odstranění pochybností k zahájení daňové kontroly a že neporušil § 90 odst. 3 daňového řádu. Pochybnosti sdělené ve výzvě

zahajující postup k odstranění pochybností se vztahovaly ke všem uplatněným odpočtům daně, v průběhu postupu k odstranění pochybností je žalovaný zúžil na pochybnosti o odpočtech vztahujících se k plněním (dodávkám surového řepkového oleje) přijatým od společnosti Bohemia Lynx. V tomto ohledu byl tedy rozsah původních pochybností zúžen, neboť byla předmětem prověřování jen určitá podmnožina původně sporných odpočtů.

[27] Je ovšem pravdou, že v určitém směru došlo i k prohloubení skutečností prověřovaných žalovaným. Původně žalovaný vyjádřil pochybnost, zda stěžovatelka použije přijatá plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 zákona o DPH, v průběhu postupu k odstranění pochybností zacílil své šetření na ověření daňové sazby uplatněné v případě surového řepkového oleje nakoupeného od společnosti Bohemia Lynx a později sdělil pochybnosti o transakcích s tímto olejem, které mu vznikly na základě zjištění, že předmětný olej má původ v Polsku a v nezměněném stavu je s ním obchodováno v tuzemsku a dále je stěžovatelkou rovněž v nezměněném stavu dodáván zpět do Polska. I tyto následně prošetřované otázky však úzce souvisí s podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH. Výše sazby DPH předurčuje výši nároku na odpočet a dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně pouze tehdy, je-li mimo jiné dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 64 zákona o DPH).

[28] Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře potvrdil, že pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává a pokud ji lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu, může správce daně uplatnit výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Takový postup má přednost před zahájením daňové kontroly (rozsudek č. j. 4 Afs 238/2015 - 29). Uplatnění takové výzvy by ovšem bylo neúčelné, pokud by správce daně nemohl v případě nerozptýlení pochybností v ní vyjádřených zahájit daňovou kontrolu v rozsahu přetrvávajících pochybností podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Je však třeba dbát na to, aby byla zachována úzká souvislost mezi pochybnostmi vyjádřenými v původní výzvě zahajující postup k odstranění pochybností, pochybnostmi vyjádřenými v následné výzvě podle § 92 odst. 4 a rozsahem daňové kontroly. Tato úzká souvislost byla ze shora popsaných důvodů zachována.

[29] Ve vztahu ke sdělení žalovaného při ústním jednání, že mu na základě vlastního šetření vznikly pochybnosti o průběhu transakcí se surovým řepkovým olejem, který je nakupován společností Bohemia Lynx z Polska a prostřednictvím stěžovatelky prodáván opět do Polska, je třeba dodat, že tyto pochybnosti by nebylo vhodné prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, a nikoliv k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Postup k odstranění pochybností by měl správce daně využívat pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé. Jak již upozornil i krajský soud, v případě potřeby mezinárodního dožádání, jímž jsou prověřovány dodávky do jiného členského státu, není postup k odstranění pochybností vhodným nástrojem. Potřeba prověření dodávek do jiného členského státu rovněž úzce

souvisela s podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet, který byl předmětem zájmu žalovaného od počátku zahájení postupu k odstranění pochybností. Pokud žalovaný odůvodnil přechod k daňové kontrole podle § 90 odst. 3 daňového řádu mimo jiné i přetrvávajícím pochybnostmi o dodávkách řepkového oleje do Polska, nepřekročil meze, které pro rozsah zahájení daňové kontroly citované ustanovení stanoví.

[30] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud vyložil i aplikoval podmínky § 90 odst. 3 daňového řádu v souladu se zákonem.

[31] V druhém okruhu námitek stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud posoudil dílčí aspekty testu proporcionality. Krajský soud provedl test proporcionality na základně návrhu stěžovatelky, tento postup však nebyl s ohledem na žalobní petit případný. Podle petitu se stěžovatelka domáhala, aby soud vyslovil, že „[d]*aňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 prováděná žalovaným a zahájená protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 2456020/16/2119-60563-200561 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej je nezákonným zásahem*“, a aby zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly. Nezákonný zásah měl tedy podle žalobního petitu spočívat v zahájení daňové kontroly v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej. Nezákonnost daňové kontroly přitom stěžovatelka podle žalobní argumentace spojovala s jejím zahájením podle § 90 odst. 3 daňového řádu a tvrdila, že pro taková postup nebyly podmínky, protože pochybnosti vyjádřené ve výzvě zahajující postup k odstranění pochybností byly rozptýleny.

[32] Zásah, jehož zákonnost měl krajský soud posoudit, měl tedy spočívat ve splnění podmínek pro přechod z postupu k odstranění pochybností k zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Takto vymezený zásah nevyžadoval provedení testu proporcionality, který by spočíval v posouzení přiměřenosti zásahu do vlastnického práva stěžovatelky spojeného se zadržením nesporné části nadměrného odpočtu. Byť stěžovatelka v žalobě okrajově zmínila, že důsledkem zahájení daňové kontroly je i zadržení nadměrného odpočtu v celé jeho výši (tedy i nesporné části), tato námitka již překračovala vymezení zásahu, jak jej stěžovatelka definovala v žalobním petitu. Pokud stěžovatelka chtěla učinit i tuto otázku součástí posouzení zásahové žaloby, mohla petit doplnit např. o návrh, aby soud určil, že nezákonným zásahem je nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu.

[33] Nyní posuzovaná věc se proto liší od věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 287/2016 – 22, kdy stěžovatelka (která je stěžovatelkou i v nyní posuzované věci) v žalobě požadovala, aby krajský soud rozhodl, že zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrných odpočtů je nezákonným zásahem (pro úplnost je třeba dodat, že v dané věci nebylo předmětem řízení posouzení podmínek § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť žalovaný zahájil daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 téhož zákona bez předchozího postupu k odstranění pochybností). Nejvyšší správní soud citovaným rozsudkem zrušil rozsudek krajského soudu, neboť nesouhlasil se závěry krajského soudu, podle nichž nespornou část daně za zdaňovací období lze vyměřit částečným platebním výměrem, a stěžovatelka se proto měla domáhat vydání částečného platebního výměru nečinností žalobou, její žaloba byla proto podle krajského soudu v části namítající zadržení nesporné části odpočtu nepřípustná. Za této situace Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu, že vůbec nezohlednil důsledky postupu žalovaného

spočívající v nevyplacení nadměrného odpočetu ve vztahu k činnosti, která předmětem daňové kontroly není. Uvedený závěr Nejvyššího správního soudu se tedy vztahoval k situaci, kdy součástí žalobního petitu byla otázka zákonnosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu.

[34] V nyní posuzované věci tato otázka součástí žalobního petitu nebyla, úkolem správních soudů proto není vyřešit, zda se lze proti zadržení nesporné části odpočtu bránit žalobou na ochranu proti nečinnosti nebo žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal důvod pro přerušení řízení na základě předběžné otázky, kterou se obrátil na Soudní dvůr v jiné související věci stěžovatelky usnesením ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017 – 56, v němž se ptá, zda „[j]*e v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?*“.

[35] Byť se tedy Nejvyšší správní soud neztotožňuje s částí odůvodnění rozsudku krajského soudu, nezpůsobuje tato skutečnost nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nepochybil při posouzení zásahu, jak byl vymezen v žalobním petitu, a úvahy týkající se testu proporcionality učinil nad rámec tohoto petitu. Pokud je rozhodnutí krajského soudu ve výsledku (co do výroku) věcně správné, lze jeho dílčí nesprávné závěry (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by napadené rozhodnutí bylo zrušeno (viz např. rozsudky ze dne 17. 12. 2009, č. j. 9 As 1/2009 – 141, nebo ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66). Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[36] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. července 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu