



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobkyně: **Internet Mall, a. s.**, IČ: 262 04 967
se sídlem U Garáží 1611/1, 170 00 Praha 7
zastoupené advokátem Mgr. Luděkem Šrubařem
se sídlem Hanusova 1537/1, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Specializovanému finančnímu úřadu**
se sídlem Kapitána Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního

- I. **Určuje se, 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.**
- II. **Žaloba se zamítá v části, v níž se žalobkyně domáhala určení, že zásah 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 20 779 543 Kč ode dne 25. 11. 2014 do dne 29. 3. 2017, byl nezákonný.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu, spočívajícího v nezákonném rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů žalovaného před vyměřením daně podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“), v jejichž důsledku byl žalobkyni zadržován nesporný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty („*DPH*“) v celkové výši 94.33 milionů Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že způsob, jakým žalovaný prověřuje nadměrné odpočty žalobkyně, je zcela nepřiměřený, svévolný a v rozporu s procesními pravidly daňového řádu a ústavně zaručenými právy žalobkyně, konkrétně právem na spravedlivý proces, právem vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod („*Listina*“) či právem podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost ve smyslu čl. 26 Listiny.
3. Žalobkyně uvedený nezákonný zásah konkretizovala v následujících žalobních námitkách, přičemž jejich společným jmenovatelem je porušení zásady zákonnosti a minimalizace zásahů do práv daňových subjektů ve smyslu ustanovení § 5 daňového řádu.
4. Žalobkyně předně namítla, že žalovaný porušil ustanovení § 89 a následující daňového řádu, když nezákonným způsobem zahájil postupy k odstranění pochybností, neboť nezformuloval žádné konkrétní nesrovnalosti o uplatněných nadměrných odpočtech žalobkyně. Dále žalobkyně uvádí, že žalovaný až dne 16. 12. 2015 vůbec poprvé sdělil, že má podezření na existenci tzv. karuselového řetězce páchajícího podvody na DPH a požadoval po ní, aby prokázala, že o těchto skutečnostech nevěděla, a ani vědět nemohla.
5. Dále žalobkyně namítla porušení § 5 a § 7 odst. 1 daňového řádu, neboť žalovaný nepřizpůsobil rozsah prováděných kontrolních postupů zjištěným skutečným tak, aby byla zajištěna přiměřenost jeho postupu a nedocházelo z jeho strany ke zbytečným průtahům.
6. Žalobkyně ve svém podání dále namítla procesní vady dokazování, když žalovaný neprováděl dokazování v úzké součinnosti se žalobkyní, průběžně nevyhodnocoval shromážděné důkazy a současně průběžně neseznamoval žalobkyni s předběžně zjištěným skutkovým stavem, čímž porušil ustanovení § 92 ve spojení s § 6 odst. 2 a § 7 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně též vytýká žalovanému, že *a priori* předpokládá, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět o údajném daňovém podvodu jiných subjektů, čímž porušila svou povinnost vést dokazování objektivním způsobem.
7. Žalobkyně žalovanému ve svém podání vytýká též průtahy a nehospodárnost kontrolních opatření, kterých se žalovaný dopouštěl v průběhu realizace kontrolních postupů, jež ještě více prohloubily újmu způsobovanou žalobkyni zadržováním nadměrných odpočtů na DPH. Současně žalobkyně žalovanému vytkla, že v důsledku skutečnosti, že žalovaný není schopen v přiměřeném časovém horizontu vyhodnotit všechny žalobkyni mu předložené důkazy, je zcela zřejmé, že takový kontrolní postup není prováděn v souladu se zásadami daňového řízení a je nutné jej považovat za nezákonný zásah do práv žalobkyně. Zároveň však žalobkyně upozorňuje žalovaného, že shora popsané průtahy v rámci kontrolních postupů nelze považovat za nečinnost ve smyslu ustanovení § 38 daňového řádu, jelikož tyto průtahy nejsou způsobeny tím, že by žalovaný nekonal, ale tím, že žalovaný konstantně koná nesprávně a neefektivně.
8. Žalobkyně rovněž namítla, že hodnota odpočtu daně souvisejícího s prověřovanými plněními představuje jen část celkové hodnoty jí uplatněných odpočtů, tudíž použitá opatření vůči ní ze strany žalovaného jsou nepřiměřená. Žalovanému vytkla, že existovaly jiné alternativní způsoby, jakými mohl prověřit uplatněné nadměrné odpočty, a tím nezpůsobit žalobkyni tak rozsáhlou újmu. Primárně je žalobkyně přesvědčena, že v dané situaci nebylo nutné, aby žalovaný zahajoval

kontrolní postupy před vyměřením daně, ale namísto toho měl žalovaný vyměřit daňovou povinnost žalobkyně v souladu s jejími tvrzeními obsaženými v řádných daňových tvrzeních, a poté neprodleně zahájit daňovou kontrolu po vyměření daně ve vztahu k rozporovaným transakcím a zároveň vydat zajišťovací příkaz podle § 167 odst. 1 daňového řádu na částku, u které by důvodně hrozilo, že v případě jejího stanovení bude její výběr spojen se značnými obtížemi. Žalobkyně je přesvědčena, že v rámci kontrolních postupů bylo vždy možné zvolit mírnější prostředky, než ke kterým se žalovaný uchýlil, čímž porušil zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Uvedenou nepřiměřenost postupů, zvolených žalovaným, pak žalobkyně v závěru svého podání demonstrovala rozsahem újmy, jež jí v jejich důsledku vznikla. Jedná se zejména o újmu související s tím, že žalovaný svým postupem donutil žalobkyni v podstatě zastavit obchodování v rámci tzv. B2B (*business-to-business*) trhu s mobilními telefony, dále související se zvýšenými administrativními náklady na poradenské služby, újmy v oblasti plánovaných investic a v neposlední řadě újmy vzniklé v souvislosti s problémy v peněžním toku (*cash flow*), jež je působena zdržováním nadměrných odpočtů na DPH.

9. Žalobkyně žalovanému vytýká, že v boji proti karuselovým podvodům nemůže ochromovat obchodní činnost podnikatelů, kteří řádně plní své daňové povinnosti, a tím ve svém důsledku jít proti deklarovanému cíli spočívajícímu ve správném výběru DPH.
10. V důsledku výše uvedeného žalobkyně soudu nejprve navrhla, aby postupy k odstranění pochybností zahájené dne 24. 10. 2014, č. j. 224832/14/4000-17202-203936 a dne 28. 1. 2015, č. j. 23287/15/4200-12776-203936, posoudil jako nezákonné zásahy do práv žalobkyně, a současně žalovanému správnímu úřadu zakázal dále nezákonně vést daňové kontroly zahájené ve dnech 25. 11. 2014 pod č. j. 246199/14/4200-12776-203936, 9. 12. 2014 pod č. j. 258109/14/4200-12776-203936 a dne 28. 5. 2015 pod č. j. 126255/15/4200-12776-203936. Alternativně pak, aby Městský soud v Praze určil, že byl zásah žalovaného do práv žalobkyně nezákonný.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 8. 6. 2016 k námitce neodůvodněnosti postupů správce daně uvedl, že výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014 byly vydány v souladu s daňovým řádem, neboť pochybnosti žalovaného, které jej k jejich vydání vedly, jsou v jejich odůvodnění řádně uvedeny, a pokud jde o daňové kontroly na DPH za zdaňovací období září a říjen 2014, zákon ani recentní judikatura nevyžaduje, aby byly daňovému subjektu sděleny důvody jejich zahájení, a to ani v případě, kdy se jedná o daňové kontroly prováděné před vyměřením daně.
12. K žalobkyní namítané výzvě ze dne 16. 12. 2015, č. j. 265369/15/4200-12776-108432, žalovaný uvedl, že až později v rámci dalšího prověřování zjistil, že žalobkyně byla součástí obchodního řetězce, ve kterém docházelo k podvodu na DPH, přičemž uvedené zjištění vtělil do této výzvy, kde zároveň zpochybnil některá tvrzení žalobkyně. Touto výzvou však žalobkyni nevyzval k tomu, aby mu prokázala, že o své účasti v řetězci nevěděla a ani vědět nemohla, ale k tomu, aby prokázala, jaká opatření učinila, aby se nestala součástí daňového podvodu. Nejde proto o výzvu k prokázání tzv. negativní skutečnosti, neboť žalovaný po žalobkyni nechtěl prokázat něco, co se nestalo, ale to, co se stalo (tj. konkrétně provedená opatření). Dále žalovaný uvedl, že proti výzvám k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2015 a 8. 3. 2016 žalobkyně nebrojila stížností podle § 261 daňového řádu. Proto žalovaný navrhl soudu k posouzení, zda je žaloba v tomto bodu vůbec přípustná.
13. K bodu žaloby, ve kterém žalobkyně napadla proces dokazování, žalovaný uvedl, že odmítá tvrzení žalobkyně, že by v rámci dokazování svévolně odkládal provedení jednotlivých důkazů. Žalovaný volil pořadí a dobu provedení jednotlivých důkazů tak, aby jednak zohlednil aktuální fázi dosavadního dokazování a dále tak, aby z provedeného důkazu získal maximum informací.
14. K žalobní námitce, směřující vůči plnění povinnosti žalovaného průběžně seznamovat žalobkyni s doposud zjištěným skutkovým stavem, žalovaný uvedl, že podle jeho názoru uvedená povinnost pro správce daně ze zákonné úpravy nevyplývá. Dost dobře totiž nelze zjistit skutkový stav

před ukončením dokazování, které jediné k jeho zjištění vede. Přesto však má žalovaný za to, že žalobkyně s dosavadními závěry seznámena byla. Nad rámec tohoto tvrzení žalovaný doplnil, že v rámci žalobou napadených daňových kontrol rozhodně nejde o to, aby žalovaný žalobkyni „nachytil“, ale o důkladné prověření jejích obchodů, které, jak žalovaný později zjistil, byly součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a další pokračování ve vedení předmětných daňových kontrol proto žalovaný považuje za nezbytné.

15. K nepřiměřenosti použitých opatření žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně namítá, že hodnota odpočtu daně souvisejícího s prověřovanými plněními představuje jen část celkové hodnoty jím uplatněných odpočtů, pak je to důsledek účinné právní úpravy správy daní, která neumožňuje vyměřit jen část tvrzené daně a její zbytek před vyměřením vyhradit k podrobnějšímu zkoumání správce daně. Správce daně je povinen rozhodnout o celé částce tvrzené daně najednou. Žalovaný proto odmítl žalobkyni navrhované alternativní a méně zatěžující postupy při prověřování daňových povinností žalobkyně a uzavřel, že správce daně nemohl postupovat jiným způsobem, než postupoval.
16. K žalobkyní tvrzené újmě vznikající jí v důsledku zadržování odpočtu žalovaný uvedl, že skutečnost, že žalobkyně uplatnila některé nároky na odpočet až v pozdějších zdaňovacích obdobích, byla naplněním jejího práva a jejím rozhodnutím. Stejně administrativní náklady a náklady na poradenské služby by žalobkyně musela jistě vynaložit i tehdy, pokud by předmětné daňové kontroly probíhaly až po vyměření daně. A pokud jde o újmu v oblasti plánovaných investic a *cash flow*, pak podle názoru žalovaného je žalobkyně povinna nyní strpět. Otázka její kompenzace je totiž předčasná.
17. V důsledku výše uvedeného navrhl žalovaný soudu žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Repliky žalobkyně

18. Žalobkyně využila svého práva a v replice ze dne 28. 6. 2016 vyjádřila své přesvědčení, že provádění napadených kontrolních postupů prokazuje, že žalovaný *a priori* předpokládá, že žalobkyně byla zapojena do údajných daňových podvodů na DPH a nutí ji zdlouhavě prokazovat svou nevinu i za cenu újmy, způsobené více jak rok a půl trvajícím zadržováním uplatněných nadměrných odpočtů v celkové výši 94,33 milionů Kč. Proto žalobkyně v plném rozsahu setrvala na svém žalobním návrhu. Žalobkyně je přesvědčena, že městský soud má k dispozici dostatek důkazů, z nichž vyplývá, že žalovaný zadržoval částku nadměrného odpočtu, ohledně níž bylo zřejmé, že je nesporná. Žalobkyně proto omezila období, v němž docházelo k nezákonnému zásahu.

Procesní stanoviska žalovaného ze dne 6. 6. 2022 a ze dne 25. 4. 2023

19. Žalovaný v doplnění svého vyjádření v reakci na úpravy žaloby uvedl, že žalobkyně zcela nedostatečně odůvodnila, zda a kdy žalovaný zadržoval nadměrný odpočet v rozporu se zákonem, respektive kdy se stala určitá část uplatněného nadměrného odpočtu nesporná, či si měl být žalovaný vědom toho, že se jedná o nespornou část nadměrného odpočtu. Zmínka žalobkyně o určité nesporné části nadměrného odpočtu postrádá i po opakovaném doplnění žaloby podrobnější argumentaci, na což ostatně upozornil i Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v bodech 21 a 52 druhého zrušujícího rozsudku (viz dále). Jestliže žalobkyně rezignovala na tvrzení a prokázání nesporné části nadměrného odpočtu, nemůže tuto povinnost přenášet ani na žalovaného, ani na správní soud. Žalovaný má za to, že NSS určil nesprávně počátek doby, po kterou měl žalovaný neoprávněně zadržovat žalobci nespornou část nadměrného odpočtu, když pouhé vymezení rozsahu daňové kontroly na jejím počátku pro závěr o nespornosti části nadměrného odpočtu nestačí. Podle názoru žalovaného lze počátek nezákonného zásahu v pojetí NSS datovat nejdříve dnem 17. 8. 2015. Požaduje-li se po správci daně, aby otázku existence nesporné části nadměrného odpočtu kvalifikovaně a definitivně posoudil, musí k tomu správce daně dostat přiměřené množství času. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, případně – s ohledem na vázanost právním názorem NSS – nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení, neboť jeho procesní úspěch s upraveným žalobním petitem lze hodnotit jako zanedbatelný.

Řízení před správními orgány

20. Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 25. 9. 2014 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 46 948 225 Kč, přičemž žalovaný dne 24. 10. 2014 vydal výzvu k odstranění pochybností č. j. 203342/14/4000-17202-203936, odůvodněnou vzniklými pochybnostmi o správnosti vykázaných zdanitelných plnění na vstupu.
21. Dne 27. 10. 2014 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období září 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 47 354 675 Kč. Na to žalovaný zahájil dne 25. 11. 2014, pod č. j. 246199/14/4200-12776-203936 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem určil DPH za zdaňovací období září 2014 v jím vymezeném rozsahu.
22. Dne 25. 11. 2014 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 1 202 Kč. Žalovaný dne 9. 12. 2014, pod č. j. 258109/14/4200-12776-203936 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem stanovil DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve vymezeném rozsahu.
23. Dne 29. 12. 2014 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 26 312 Kč. Na to žalovaný dne 28. 1. 2015 pod č. j. 23287/15/4200-12776-203936 vydal výzvu k odstranění pochybností k prokázání správnosti žalobkyní vykázaných přijatých zdanitelných plnění na vstupu za zdaňovací období listopad 2014.
24. Dne 28. 5. 2015, zahájil pod č. j. 126255/15/4200-12776-203936 žalovaný u žalobkyně daňovou kontrolu ve vymezeném rozsahu, jejímž předmětem stanovil DPH za zdaňovací období srpen a listopad 2014.
25. Dne 12. 8. 2015 podala žalobkyně stížnost na postup žalovaného při provádění postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol na DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014.
26. Dne 9. 10. 2015, vydal žalovaný pod č. j. 207444/15/4200-12776-506454 vyrozumění o stížnosti, jímž stížnost žalobkyně shledal nedůvodnou.
27. Žalobkyně následně dne 10. 11. 2015 požádala svým podáním nadřízený správní orgán, tj. Odvolací finanční ředitelství, o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. I tento nadřízený správní orgán vyrozuměním ze dne 18. 1. 2016, č. j. 396/16/5100-41454-711804, shledal stížnost žalobkyně nedůvodnou.

Řízení před soudy

28. Žalobkyně se domáhá ochrany svých práv žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Nezákonný zásah spatřovala nejprve žalobkyně ve způsobu, jímž byly zahájeny a vedeny výše uvedené postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014, a nezákonně vedené daňové kontroly, jejímž předmětem je DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014, následně pak v nezákonném zadržování nesporných částí nárokovaných odpočtů na DPH za srpen a září 2014.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016 - 54

29. Rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016 - 54, Městský soud v Praze žalobu žalobkyně zamítl. Městský soud v Praze shledal, že ve výzvách k odstranění pochybností žalovaný dostatečně ozřejmil žalobkyni svou pochybnost, zda jí vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od konkrétních plátců, a tuto pochybnost dostatečně odůvodnil. Námitku nezákonnosti vydaných výzev považoval Městský soud v Praze za nepřípustnou, neboť ji žalobkyně nevznesla v rámci své první stížnosti, a subjektivní dvouměsíční lhůta ke vznesení této námítky začala běžet již okamžikem doručení předmětných výzev a v době podání žaloby již uplynula.

30. Ani námitku týkající se nezákonnosti ve způsobu prováděného dokazování nepovažoval Městský soud v Praze za důvodnou. Žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobkyně, ale na druhou stranu také vlastní činností získával další důkazní prostředky. Tím naplňoval objektivní dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu. Městský soud v Praze rovněž uvedl, že správce daně nemá povinnost vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Žalobkyně byla oprávněna nahlížet do spisového materiálu vedeného žalovaným a vlastní iniciativou se se zjištěným skutkovým stavem průběžně seznamovat, čehož také několikrát využila.
31. K namítaným průtahům Městský soud v Praze uvedl, že žádoucím prostředkem ochrany je nečinnostní žaloba podle § 79 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podmíněná vyčerpáním podnětu podle § 38 daňového řádu, kterého žalobkyně nevyužila. Avšak i kdyby byla žaloba v tomto bodě přípustná, nemohla by být posouzena jako důvodná vzhledem k rozsáhlosti a časové náročnosti vedených daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného. Tyto kroky byly činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.
32. Co se týče námítky ne hospodárnosti, ztotožnil se Městský soud v Praze s názorem žalovaného, že pokud měl žalovaný pochybnosti o údajích uvedených žalobkyní v podaných daňových tvrzeních k DPH za zdaňovací období srpen až listopad 2014, nemohl přistoupit k vyměření daně, ale byl povinen tyto údaje řádně prověřit. V postupu žalovaného tak Městský soud v Praze neshledal ani prvky svévole, nepřiměřenosti, či ne hospodárnosti, ale naopak racionální postup k dosažení cíle správy daní. Mezinárodním dožádáním žalovaný zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobkyně se zahraničními daňovými subjekty, které by z důkazních prostředků předložených žalobkyní patrně nezískal. Žalovaný ani svým postupem neuložil žalobkyni nepřiměřené finanční břemeno – újmu způsobenou žalobkyní zadržováním nadměrných odpočtů považoval Městský soud v Praze za přiměřenou k dosažení cíle správy daní.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 - 49

33. Žalobkyně podala proti rozsudku Městského soudu v Praze kasační stížnost, kterou NSS rozsudkem ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 – 49 (všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná též online na www.nssoud.cz), jako nedůvodnou zamítl.
34. Nejvyšší správní soud uvedl, že rozsudek Městského soudu v Praze je přezkoumatelný, a Městský soud v Praze nepochybil, když zvolil cestu komplexní reakce na žalobu, a nikoli vypořádání s každým jednotlivým dílčím argumentem uvedeným v sedmadvacetistránkové žalobě.
35. Podle NSS je pochopitelné, že náhlé výrazné navýšení nadměrného odpočtu DPH bylo dostatečnou indicií k tomu, aby žalovaný začal ověřovat, zda je takto nadměrný odpočet založen na reálně probíhajících transakcích, z nichž lze nadměrný odpočet uplatnit. Žalovaný tak správně přistoupil k využití postupu k odstranění pochybnosti podle ustanovení § 89 a násl. daňového řádu. Nelze shledat pochybení žalovaného v tom, když v reakci na náhlé výrazné navýšení nadměrného odpočtu DPH zareagoval nejprve méně invazivním způsobem (postupem k odstranění pochybností), než přistoupil k daňové kontrole. Skutečnost, že po zjištění některých nesrovnalostí přistoupil žalovaný k daňové kontrole, nelze považovat za pochybení. To, že žalovaný přistoupil k mezinárodnímu dožádání, je zcela standardním postupem, když někteří obchodní partneři žalobkyně byly subjekty z jiných členských států EU. Jinak řečeno, podle NSS se intenzita a délka kontrolních postupů použitých žalovaným stupňovala zcela přiměřeně tomu, jak v rámci předchozích kroků zjišťoval nové a závažnější nesrovnalosti a podezření a postup žalovaného tak byl zcela adekvátní.
36. NSS dále uvedl, že nelze vyčítat žalovanému, že závažné podezření na karuselový podvod nevznese dříve, než ho měl dostatečně podložen (po provedení mezinárodního dožádání). NSS poukázal na svou judikaturu, podle které jsou karuselové podvody jedny z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení unijního systému výběru DPH. Do podvodů je mnohdy zapojena dlouhá řada článků,

z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně, jiné na tomto podvodu pouze vědomě profitují, jiné naopak skutečně nemusejí o svém zapojení do řetězce vědět. Karusellový podvod je možné rozkrýt jen tím, že se prošetří všechny dílčí články zapojené do řetězce. Případné rozhodnutí o nepřiznání nadměrného odpočtu DPH nelze řešit v řízení na ochranu před nezákonným zásahem, ale až následně v řízení o žalobě proti samotnému meritornímu rozhodnutí.

37. NSS nepřisvědčil ani námitce žalobkyně ohledně způsobu vedení dokazování. Postupy použité žalovaným neporušily ustanovení § 92 daňového řádu. Správním soudům nepřísluší, aby správním orgánům krok po kroku autoritativně stanovovaly postup při správě daní, jelikož volba přísluší pohledem procesní vhodnosti samotnému správci daně. Kromě toho NSS uvedl, že Městský soud v Praze v napadeném rozsudku správně poukázal na to, že správci daně z ustanovení § 92 daňového řádu nevyplývá povinnost vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Daňový subjekt má možnost nahlížet do správního spisu (čehož žalobkyně sama několikrát využila). Nedošlo tak k porušení zásady přiměřenosti, ani zásady minimalizace zásahů do práv daňových subjektů.
38. NSS zdůraznil, že úkolem správních soudů je posuzovat zákonnost postupu správních orgánů. Není však úkolem správních soudů, aby nařizovaly správním orgánům, jak by bývaly měly postupovat v jednotlivých krocích v minulosti a v hypotetické budoucnosti.
39. Ani námitku, že Městský soud v Praze neprovedl test proporcionality, nepovažoval NSS za důvodnou. Daňové řízení je totiž regulováno velmi podrobně, a není tudíž nepřípustné, pokud orgány daňové správy i soudy postupují podle této podrobné zákonné úpravy, aniž by ke každému jednotlivému kroku výslovně prováděly test proporcionality. NSS navzdory tomu test proporcionality provedl a došel k závěru, že postup žalovaného i pohledem testu proporcionality ob stojí. Zásah totiž sloužil legitimnímu cíli (veřejnému zájmu na zjištění a stanovení daně a rozkrývání daňových podvodů) a obstál i krokem potřeby. Vyplacení nadměrného odpočtu totiž nemá být pouhým automatismem následujícím po jeho uplatnění. Zákon totiž výslovně počítá s možností, která byla uplatněna vůči žalobkyni, tedy že nadměrný odpočet nebude přiznán a vyplacen, dokud nebudou rozptýleny pochybnosti o jeho oprávněnosti. V rámci třetího kroku proti sobě stojí na straně jedné veřejný zájem na správném zjištění a stanovení daně a zásadní zájem na rozkrývání karusellových daňových podvodů. Nelze však předjímat budoucí vývoj. Je možné, že budou nadměrné odpočty žalobkyně nakonec skutečně označeny za neoprávněné, a nebudou proto uznány. Tato otázka by mohla být řešena až jedině následně při přezkumu budoucího rozhodnutí správce daně.
40. Městský soud v Praze podle NSS pochybil, když námitku proti průtahům v daňové kontrole označil za nepřípustnou. Tuto námitku však Městský soud v Praze záhy meritorně posoudil. Žalobkyně tak nebyla zbavena svého práva na věcný přezkum své námitky. NSS ve své judikatuře nezamezil tomu, aby daňové orgány prověřovaly oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet DPH relativně dlouhou dobu. Od určitého okamžiku však za to daňovým subjektům přísluší majetková kompenzace v podobě úroku z vratitelného přeplatku.
41. NSS proto vzhledem k výše uvedenému kasační stížnost žalobkyně zamítl a zdůraznil, že posuzoval výhradně otázky vztahující se k přípustnosti zahájení, průběhu a délce kontrolních postupů a zadržování nadměrného odpočtu. Nijak nepředjímal výsledek samotného řízení, tedy oprávněnost nároku žalobkyně na nadměrný odpočet DPH.

Nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18

42. Proti rozsudku NSS (sp. zn. 7 Afs 232/2016), jakož i proti rozsudku Městského soudu v Praze (sp. zn. 11 A 34/2016) podala žalobkyně ústavní stížnost, které Ústavní soud nálezem ze dne 24. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17 zčásti vyhověl (a zčásti ji odmítl). Ústavní soud v nálezem uvedl, že mu nepřísluší přehodnocovat závěry správních soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu

správce daně v řízení ve věci žalobkyně. Zaměřil se pouze na otázku ústavnosti zadržování nadměrného odpočtu ve světle čl. 11 Listiny a nové judikatury Ústavního soudu a Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) týkající se zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH.

43. Ústavní soud konkrétně uvedl, že je vázán právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, podle kterého je zadržování celé (tj. i nesporné) částky nárokovaného nadměrného odpočtu DPH ze strany správce daně v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud tak ve věci žalobkyně dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva žalobkyně (tj. zadržování i nesporné částky nadměrného odpočtu) postrádá zákonný základ a jedná se proto o protiústavní zásah do práv žalobkyně. Napadené rozsudky správních soudů tak Ústavní soud zrušil.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2021 - 163

44. Při ústním jednání dne 6. 5. 2021 zástupkyně žalobce vyjádřila přesvědčení, že bylo nepochybně prokázáno, že ze strany žalovaného došlo k nezákonnému zásahu do práv a svobod žalobce, když bylo zasaženo do práva na vlastnictví. K porušení zákona došlo způsobem, vyjádřeným v rozhodnutí Ústavního soudu, není proto pravdou, že by žalovaný nepochybil a že by jednal v souladu se zákonem. Neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů na DPH bylo součástí postupů k odstranění pochybností i daňových kontrol, minimálně zčásti tak byly tyto procesní instituty nezákonné.
45. Zástupce žalovaného správního orgánu u jednání soudu zmínil, že z hlediska závěrů nálezu Ústavního soudu je jedinou otevřenou otázkou nesporná část vyměřených nadměrných odpočtů na DPH. Podle názoru žalovaného je tak na žalobci, aby příslušným způsobem upravil žalobní petit, aby odpovídal závěrům Ústavního soudu, když nejméně v polovině případů uplatněných nadměrných odpočtů nemůže být žalobě vyhověno.
46. Městský soud v Praze zdůraznil, že je ve svém rozhodování vázán právním názorem Ústavního soudu ve věci ústavní stížnosti žalobkyně. Ústavní soud v nálezu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, uvedl, že daňový řád v ustanovení § 90 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 85 odst. 1 umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti. Daňový řád však nedává správci daně pravomoc „*zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu DPH odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování.*“ K protiústavnímu (a rovněž nezákonnému) zásahu do práv daňových subjektů dojde v případě, že je správcem daně po dobu trvání daňové kontroly zadržována celá částka nárokovaného nadměrného odpočtu, přestože rozsah daňové kontroly se týká pouze části zdanitelných plnění.
47. Podle judikatury Ústavního soudu tak daňové orgány mohou postupovat podle daňového řádu ústavně konformně tím, že rozdělí částku nárokovaného nadměrného odpočtu na částku spornou a částku nespornou. Částka sporná pak bude odpovídat zdanitelným plněním, která byla předmětem šetření správce daně, částku nespornou je pak možné daňovému subjektu bez dalšího přiznat a vyplatit. Ústavní soud tento závěr dovodil mj. z ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu, který umožňuje správci daně opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečnitelnému zdanitelnému plnění. Ústavní soud přitom zdůraznil, že vydání rozhodnutí týkajícího se neprovořovaných plnění je z hlediska ústavnosti „*možné pouze ve prospěch daňového subjektu, nikoli v jeho neprospěch.*“
48. Vzhledem k tomu, že Ústavní soud jasně určil, že v případě žalobkyně došlo k zásahu do jejích práv, které postrádalo zákonný základ, rozhodl městský soud tak, že zásah žalovaného, který zadržoval celou (i nespornou) částku nárokovaného nadměrného odpočtu na DPH, byl nezákonný.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2022, č. j. 9 Afs 123/2021 – 62

49. Nejvyšší správní soud v dalším řízení ke kasační stížnosti žalovaného uvedl, že Městský soud postupoval zcela v intencích nálezu Ústavního soudu, když při ústním jednání dne 6. 5. 2021 vyzval žalobkyni, aby svůj petit patřičně upravila. Podle § 87 odst. 1 části věty za středníkem s. ř. s. platí,

že „rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu“. Výzva ke změně petitu umožňovala žalobkyni zareagovat na změněný skutkový stav (kontrolní postupy žalovaného již byly ukončeny a žaloba směřovala pouze k deklarování nezákonnosti zásahu) i právní stav (Ústavní soud v reakci na svou novou judikaturu závazně deklaroval, že zadržování nadměrného odpočtu v té části, jež nebyla kontrolními postupy zpochybněna, představuje nezákonný zásah do vlastnického práva žalobkyně). To však žalobkyně při ústním jednání výslovně odmítla a setrvala na svém původním žalobním petitu, který zahrnoval způsob vedení postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol za všechna výše uvedená zdaňovací období, nijak se však nezaměřoval na samotné zadržování nezpochybněného nadměrného odpočtu.

50. NSS se tak ztotožnil se žalovanou, že na půdorysu původního petitu nemohl městský soud žalobě vyhovět. NSS dále uvedl, že neoprávněné zadržování nesporné části nadměrného odpočtu nemůže samo o sobě způsobit nezákonnost postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly jako takových, jak deklaroval výrokem svého rozsudku městský soud. Ústavní soud se vyjadřoval svým závazným právním názorem výhradně k zadržování údajné nesporné části nadměrných odpočtů.
51. NSS tak shledal, že bez patřičné změny žalobního petitu, doprovázené případně doplňujícími skutkovými informacemi, městský soud nemohl posoudit, jakou část zadržovaných nadměrných odpočtů bylo možno pokládat za nespornou a zda nějaká taková nesporná část vůbec existovala ve všech čtyřech prověřovaných zdaňovacích obdobích. Výrok vyhovující žalobě v plném rozsahu se tak dostal do rozporu s odůvodněním, v němž sám městský soud deklaroval, že tvrzený zásah v části týkající se samotných kontrolních postupů neshledal nezákonným 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. Nadto NSS uvedl, že dosud nebylo jasně prokázáno, že zde vůbec nějaká nezpochybněná část uplatněného nadměrného odpočtu je. Jak uvedl NSS v bodě 52 svého – nyní zrušeného – prvního rozsudku v této věci, v případě žalobkyně „*však není zjevné, že by bylo možno takto jednoznačně oddělit nárok na odpočet plynoucí z obchodů zasažených podezřením ze zapojení do řetězce, v němž se mohl vyskytnout karuselový podvod, a část nezasaženou, když již původní podezření bylo založeno na výrazném navýšení nadměrného odpočtu poté, co stěžovatel ve svém obchodování – tedy nikoli pouze ve vztahu k jediné komoditě – přešel na obchodní model B2B*“.
52. Napadený rozsudek tak byl stižen nepřezkoumatelností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť plně vyhovující výrok odporuje zčásti zamítavému odůvodnění napadeného rozsudku (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107).

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2022, č. j. 11 A 34/2016 – 217

53. V dalším řízení tak rozhodoval městský soud o pozměněném žalobním návrhu, v němž žalobkyně požadovala určení nezákonnosti již ukončeného postupu žalovaného, a upřesnila, že nezákonný zásah žalovaného spatřuje v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2014 v částce 21 228 076,46 Kč a za zdaňovací období září 2014 v částce 27 016 364 Kč a konkrétně vymezila časové období, v němž se žalovaný tohoto zásahu dopustil. Předmětem posouzení soudu tak byl návrh žalobkyně, aby soud určil, 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.*“
54. Soud dospěl po provedeném řízení k závěru, že žaloba není důvodná. Ani po dvojí další úpravě žalobního návrhu totiž nebylo možné posoudit, zda v projednávané věci byly splněny podmínky, za kterých je možné vrátit nespornou část uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH, jak byly vymezeny v judikatuře NSS. Nebylo totiž ověřeno či zjištěno, že by s ohledem na důkazy případně předložené žalobkyní daňový orgán v kterékoli fázi daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním

řízení, jasně, přesně a jednoznačně identifikoval nebo měl identifikovat existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH a konkrétně zda určil nebo měl určit, že částky splatné daně a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, se již nemohly do skončení této kontroly odchýlit od částek deklarovaných osobou povinnou k dani. Dále nebylo ani ověřeno, že by daňový orgán byl nebo měl být schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti daňové kontroly a s ohledem na veškeré podklady v rámci této kontroly a na relevantní okolnosti dané věci stejným způsobem určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem kontroly dotčena. Pokud daňový orgán nebyl schopen tato zjištění učinit, nelze mu vytýkat, že neoprávněně zadržoval nadměrný odpočet během daňové kontroly, o niž ve věci v původním řízení šlo.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 9 Afs 155/2022 – 246

55. K další žalobkyní podané kasační stížnosti NSS rozsudek městského soudu znovu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že pokud soud v naposledy 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 první 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), NSS tyto závěry 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.
56. NSS dospěl k závěru, že žalobkyně v nyní projednávaném případě uplatnila nadměrný odpočet na DPH a své tvrzení doložila. Žalovaný v rámci daňové kontroly zpochybnil pouze část žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu. Chtěl-li tedy odpočet zadržet v celé výši uplatněné žalobkyní, 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 SDEU ze dne 14. 5. 2020, C-446/18, AGROBET CZ, s. r. o. – dále jen „AGROBET CZ“) prokázat, že skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení a důkazů předložených žalobkyní ve vztahu ke zpochybněným plněním se mohou případně vztahovat také na tu část nadměrného odpočtu, kterou žalovaný doposud nezpochybnil a neproověřoval v rámci daňové kontroly. 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 žalobkyně. Žalovaný bez dalšího přistoupil k zadržení celého nárokovaného nadměrného odpočtu, čímž se podle Ústavního soudu dopustil porušení práva žalobkyně podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Přínejmenším ve vztahu k části uplatněného nadměrného odpočtu za září 2014 ve výši 6 236 821 Kč měl žalovaný povinnost náležitě prověřit, zda mohla splňovat podmínky nespornosti vymezené rozsudkem SDEU ve věci AGROBET CZ. To však neučinil, a to ani v reakci na výslovnou námitku žalobkyně, 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.

Posouzení důvodnosti žaloby

57. Městský soud v Praze vycházel při přezkoumání namítaného zásahu ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (ustanovení § 87 odstavec 1 s. ř. s.), přičemž zdůrazňuje, že je ve svém rozhodování vázán jak právním názorem Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu (ustanovení § 110 odstavec 4 s. ř. s.). Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž žalobkyně souhlasila výslovně a žalovaný konkludentně (ustanovení § 51 odstavec 1 s. ř. s.). Věc soud posoudil takto:

58. Podle § 82 s. ř. s. platí, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Z citovaného ustanovení tedy plyne, že soud poskytuje ochranu před nezákonným zásahem tehdy, je-li žalobce přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaný pod č. 603/2005 ve Sbírce NSS].
59. Žaloba byla podána včas, neboť se tak stalo v době, kdy daňová kontrola žalobkyně dosud probíhala, byla podána osobou k tomu oprávněnou a není sporu o tom, že byly splněny první, druhá, čtvrtá a pátá podmínka podle předchozího odstavce. Soud svoji přezkumnou činnost proto zaměřil na splnění třetí podmínky, tj. podmínky nezákonnosti zásahu vymezeného žalobkyní.
60. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, například z rozhodnutí ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 104, dostupného - stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí tohoto soudu – též online na www.nssoud.cz, či z rozhodnutí ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 58, vyplývá, že nečinnostní žaloba podle § 79 a následujících s. ř. s. a zásahová žaloba podle § 82 a následujících s. ř. s., hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a následujících s. ř. s. nedosáhne. Zásahová žaloba chrání proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností, a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Naproti tomu žaloba proti nečinnosti připadá v úvahu pouze tehdy, je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího správního řízení vydání rozhodnutí či osvědčení. V případě postupu k odstranění pochybností podle § 89 a následujících daňového řádu již zákon nepředpokládá pouze jedinou alternativu ukončení tohoto postupu, kterým bylo za účinnosti předchozí právní úpravy, tj. zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, toliko vydání rozhodnutí o dani, nýbrž i zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu. Z uvedeného právního názoru tedy vyplývá možnost daňového subjektu domáhat se ochrany proti nezákonně vedenému postupu k odstranění pochybností též zásahovou žalobou podle § 82 a následujících s. ř. s.
61. Jinak tomu je však v případě daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, vyslovil právní názor, že zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a následujících s. ř. s. Takovými okolnostmi je daňová kontrola, jež vybočuje ze zákonných mezí a porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Správce daně totiž prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat pouze v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího právě z uvedeného článku 2 odst. 2 Listiny, a dále například práva vlastnit a užívat majetek podle článku 11 Listiny, či podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, jež je garantováno článkem 26 Listiny. Nezákonně vedená daňová kontrola může podle uvedeného rozhodnutí znamenat též zásah do práva na soukromí a případně do dobré pověsti podnikající osoby.
62. Dříve, než soud přikročil k opětovnému posouzení věci samé, přezkoumal splnění zákonných podmínek přípustnosti podání zásahové žaloby, jak je upravují ustanovení § 84 odstavec 1 a § 85

s. ř. s., spočívající v její včasnosti a řádném vyčerpání opravných prostředků, jež mu nabízí daňový řád.

63. Správce daně při porovnání vykázaných údajů v daňovém přiznání za srpen 2014 s údaji za předcházející zdaňovací období zjistil, že došlo k výraznému navýšení nadměrného odpočtu. Toto navýšení bylo způsobeno novým obchodním modelem žalobkyně (business to business, dále jen „B2B“). V rámci tohoto nového obchodního modelu pořizovala žalobkyně od tuzemských dodavatelů zboží – iPhony, které pak následně dodávala do jiných členských států Evropské unie, přičemž se jednalo o obchody v objemu stovek milionů Kč. Totéž se odehrálo i v září 2014, kdy žalobkyně opětovně pořídila zboží od tuzemských dodavatelů, které následně dodala stejným odběratelům z jiných členských států Evropské unie v objemu stovek milionů Kč. Na základě výrazného navýšení nadměrného odpočtu tak vznikly správci daně důvodné pochybnosti.
64. Městský soud v Praze úvodem poukazuje na skutečnost, že obecnými zákonnými podmínkami přípustnosti zásahové žaloby v nyní posuzované věci se – stejně jako žalobními námitkami, jimiž žalobkyně brojila proti nedostatečnému odůvodnění a nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, nezákonnému dokazování v průběhu postupu k odstranění pochybností i daňové kontroly, nehospodárnosti daňového řízení a průtahům v jejím provádění - opakovaně zabýval v předcházejících rozsudcích ze dne 20. 9. 2016, č. j. 11 A 34/2016 – 54, a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 11 A 34/2016 – 163, přičemž možnost využití institutu zásahové žaloby a (zároveň) nedůvodnost těchto námitek byla podrobně přezkoumána rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 – 49, a ze dne 17. 3. 2022, č. j. 9 Afs 123/2021 – 62. Městský soud v Praze má proto za to, že v nyní posuzované věci lze na pravomocná rozhodnutí zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu a na závěry v nich obsažené v daném rozsahu odkázat, byť rozsudky byly Ústavním soudem následně z jiných důvodů zrušeny. Soud se k těmto otázkám vyslovil již výše v bodech 28 – 31 a 34 – 40 tohoto rozsudku, na jejichž závěry se proto odkazuje.
65. 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 níž 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 zadržování 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.
66. Jak již soud uvedl výše, žalobkyně 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).
67. V žalobě a jejich doplněních žalobkyně vyčíslila rozsah neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu na částku výši 21 228 076,46 Kč za zdaňovací období srpen 2014 a částku ve výši 25 615 430,00 Kč za zdaňovací období září 2014. K tomu žalovaný uvedl, že se hned zkraje kontrolních postupů ve věci zaměřil na dva okruhy transakcí. V prvním se zabýval otázkou důvodnosti a

zákonnosti uplatněných odpočtů daně z plnění přijatých od vybraných dodavatelů (KMG Exism s. r. o., Balao s. r. o. a VIACA-2 spol. s r. o.), tedy problematikou zasažení obchodních aktivit žalobkyně tzv. karuselovým podvodem na DPH. Ve druhém okruhu pochybnosti správci daně vznikly v důsledku nového obchodního modelu žalobkyně - B2B obchodů, které odpovídaly částce 25 720 148,54 Kč za zdaňovací období srpen 2014 a částce 21 739 245,00 Kč za zdaňovací období září 2014, tedy otázkou zákonitosti uplatněného osvobození od daně při dodání do jiných členských států vybraným odběratelům (viz Zpráva o daňové kontrole či bod IV. kasační stížnosti žalovaného ze dne 3. 6. 2021, č. l. 180 soudního spisu).

68. Žalobkyně spatřuje nezákonný zásah žalovaného v nezákonném zadržování nesporných uplatněných nadměrných odpočtů na DPH za měsíce srpen a září 2014. Jak však vyplynulo ze správního spisu, žalobkyni nebylo možno v celém rozsahu vyhovět zejména z důvodu požadovaného rozsahu nesporné části zadržovaných nadměrných odpočtů. Jinými slovy, žalobkyní vymezenou nespornou část zadržovaného nadměrného odpočtu nelze celou považovat za nespornou.
69. V měsíci srpnu 2014 totiž žalobkyně uplatnila a vykázala nadměrný odpočet v daňovém přiznání ve výši 46 948 225 Kč. Správce daně však zpochybnil daň na vstupu, tj. nárok na odpočet, v rámci prvního okruhu předmětu kontrolní činnosti ve výši 25 678 959 Kč, a zároveň správce daně zpochybnil i osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v částce 27 574 794 Kč. Součet daně z přidané hodnoty zpochybněná správcem daně na vstupu i na výstupu (v rámci obou okruhů kontroly) činil 53 262 753 Kč. Lze tak uzavřít, že v rámci kontroly za měsíc srpen 2014 nebyla zjištěna žádná nesporná část zadržovaných nadměrných odpočtů, neboť výše zpochybněné DPH se promítla do vykázaného nadměrného odpočtu doměřením DPH v částce 53 262 753 Kč.
70. Pokud jde o měsíc září 2014, za toto zdaňovací období žalobkyně uplatnila a v daňovém přiznání vykázala nadměrný odpočet ve výši 47 354 675 Kč. Správce daně zpochybnil daň na vstupu z důvodu možného zapojení do karuselového podvodu v částce 20 338 310 Kč, a zároveň zpochybnil i osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v částce 20 779 543 Kč. Součet daně z přidané hodnoty zpochybněná správcem daně na vstupu i na výstupu v rámci obou okruhů kontroly činil 41 117 854 Kč. Z uvedeného plyne, že v rámci promítnutí výše zpochybněné DPH do vykázaného nadměrného odpočtu nebyla zpochybněna daňová povinnost žalobkyně v rozsahu 6 236 821 Kč. Ve zbylém rozsahu však žalobkynina daňová povinnost zpochybněna byla.
71. Městský soud v Praze na tomto místě odůvodnění předně poukazuje na skutečnost, že obdobnou věc řešil Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice, který v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 52Af 24/2016 – 230 (www.nssoud.cz), uvedl, že „pro posouzení zákonnosti procesního postupu žalovaného správce daně je rozhodné, v jaké výši odpovídal nárokováný nadměrný odpočet nespornými plněním a nikoliv to, jaký byl následný závěr daňové kontroly, tedy to, zda nárok na nadměrný odpočet skutečně vznikl, či nikoliv“. Zákonost procesního postupu (zásahu žalovaného) je tedy nutné hodnotit podle skutečností známých v aktuální době samotného procesního postupu a nikoliv podle skutečností, které teprve následně vyšly najevo (ustanovení § 87 odst. 1 s. ř. s.).
72. NSS v posledním zrušujícím rozsudku sp. zn. 9 Afs 155/2022 zcela jasně vyjádřil, že to byl žalovaný správní orgán, kdo měl povinnost přesvědčit se „zprv 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 SDEU 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). Citované úvahy SDEU 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 SDEU 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 (viz body 22 a 23 rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 155/2022).

73. Žalobkyně v nyní projednávaném případě uplatnila nadměrný odpočet na DPH a své tvrzení doložila. Žalovaný v rámci daňové kontroly zpochybnil pouze část žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu. Chtěl-li tedy odpočet zadržet v celé výši uplatněné žalobkyní, 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 SDEU ve věci AGROBET CZ) prokázat, že skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení a důkazů předložených žalobkyní 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. 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 nárokovaného nadměrného odpočtu, čímž se podle Ústavního soudu dopustil porušení práva žalobkyně podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Ve vztahu k části uplatněného nadměrného odpočtu za září 2014 ve výši 6 236 821 Kč (jejíž nespornost připustil i sám žalovaný ve vyjádření k dosud poslední kasační stížnosti žalobkyně) měl však žalovaný povinnost náležitě prověřit, zda mohla splňovat podmínky nespornosti vymezené rozsudkem SDEU ve věci AGROBET CZ. To však neučinil, a to ani v reakci na výslovnou námitku žalobkyně, 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.
74. NSS v bodě 25 rozsudku sp. zn. 9 Afs 155/2022 uvedl, že je zřejmé, že pasivita žalovaného vycházela ze zavedené správní praxe v dané době, neboť judikatura SDEU, 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 nezbyvá, než závěry citované judikatury aplikovat zpětně.
75. Městský soud v Praze je vázán závazným právním názorem vysloveným NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 155/2022, podle něhož „*spor v nyní projednávané věci, a tedy ani úspěšnost stěžovatelčiny žaloby, tudíž nestojí na tom, zda se stěžovatelce podařilo prokázat, že část 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*

neproověřil a případně o ní nerozhodl, nezbyvá 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“ (viz bod 26 rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 155/2022).

76. V naposledy citovaném rozsudku – konkrétně v bodě 27 – se NSS závazně vyjádřil i k časovým okolnostem posuzované věci, tj. okamžiku zahájení nezákonného zásahu a doby jeho trvání, když uvedl: „...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 soublasit s městským soudem v tom, že nebylo možné ověřit, zda k zásahu došlo, či s tím, že stěžovatelka nedostala své povinnosti tvrzení a důkazní. Stěžovatelka zásah náležitě specifikovala a správní spis poskytuje dostatečné podklady k tomu, aby bylo možné o žalobě rozhodnout“.

Závěr a náklady řízení

77. Městský soud v Praze na základě výše uvedeného s ohledem na žalobkyní vymezený žalobní petit, skutečnosti plynoucí ze správního spisu a citovaná rozhodnutí, rozhodl výrokem I 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 (§ 87 odstavec 2 s. ř. s.), ve zbytku pak žalobu jako nedůvodnou výrokem II zamítl (§ 87 odstavec 3 s. ř. s.), neboť v tomto rozsahu byl nadměrný odpočet sporný.
78. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem III podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žaloba z věcného hlediska směřovala proti zásahu žalovaného namířeného proti žalobkyni, přičemž předmětem zásahu bylo podle upravené žaloby zadržení nesporné části nadměrného odpočtu DPH v žalované částce 48 276 630 Kč. Žalobkyně měla úspěch ve věci v rozsahu 6 236 821 Kč, tj. byla úspěšná v rozsahu 13 %, v rozsahu 87 % žalobou vymezeného předmětu řízení byla neúspěšná. Z uvedeného plyne, že právo na náhradu (části) nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu ve výši 74 % náleží žalovanému správnímu orgánu (87 – 13), avšak žalovanému nevznikly žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti správního orgánu, a proto soud rozhodl, jak ve výroku III tohoto rozsudku uvedeno.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti skončí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 18. května 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu