



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobkyně: **ALLIED GROCERS s.r.o.**, se sídlem Francouzská 893/21, Brno, zastoupené Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem se sídlem Šumavská 982/31a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 4. 2016, čj. 31 A 97/2015-53,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně podala dne 25. 2. 2015 příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 1 673 973 Kč. Žalovaný (dále také „správce daně“) zahájil dne 28. 4. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu uvedené daně. Proti tomu žalobkyně podala stížnost, kterou žalovaný posoudil jako nedůvodnou (vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 3. 6. 2015, čj. 2676927/15/3001-00065-709134). Také žádost žalobkyně směřující k prošetření způsobu vyřízení dané stížnosti Odvolací finanční ředitelství shledalo nedůvodnou (vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 3. 9. 2015, čj. 29164/15/5100-41451-711647).

II.

[2] Žalobkyně se na to žalobou na ochranu před nezákonným zásahem u Krajského soudu v Brně domáhala jednak určení, že „*zásah žalovaného u žalobce spočívající v nezákonně zahájené*

a prováděné daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 je nezákonný“; a dále, že se „žalovanému zakazuje pokračovat u žalobce v nezákonné daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015.“

[3] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vztahu k určovacímu petitu vyslovil, že je opodstatněný jen v případech, kdy tvrzený nezákonný zásah již odezněl; k tomu v dané věci dosud nedošlo. Ve vztahu k požadavku směřujícímu k zákazu v pokračování v daňové kontrole krajský soud shledal, že žalobkyně napadá daňovou kontrolu jako celek a nosným obsahem žaloby je její snaha, aby žalovaný daňovou kontrolu ukončil.

[4] K první sporné otázce týkající se daňové kontroly, zda lze zahájit daňovou kontrolu i před vyměřením daně z přidané hodnoty krajský soud vyslovil, že takový postup je možný, neboť právě řádné vyměření daně je cílem každé daňové kontroly. K související otázce, zda nezadržuje žalovaný nadměrný odpočet za zdaňovací období leden 2015 jen preventivně, uzavřel, že podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), povinnost vrátit nadměrný odpočet vzniká správci daně teprve okamžikem jeho vyměření. V posuzované věci nadměrný odpočet za zdaňovací období ledna 2015 dosud vyměřen nebyl, nepočala tedy běžet ani třicetidenní lhůta pro jeho vrácení.

[5] Ani žalobní námitku, zda lze zahájit daňovou kontrolu, aniž by jí předcházela výzva k odstranění pochybností, neshledal krajský soud opodstatněnou. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, čj. 4 Afs 57/2014-30, z něž vyplývá, že postup k odstranění pochybností slouží k odstranění jednotlivých dílčích pochybností a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování. K tomu je naopak vhodná daňová kontrola. S ohledem na skutečnost, že v daném případě existovaly nejen odůvodněné pochybnosti, které vedly k zahájení daňové kontroly v předchozím období, ale žalovaný také prověřoval daňová tvrzení žalobkyně prostřednictvím dožádání v jiných členských státech Evropské unie, byl postup žalovaného, spočívající v zahájení daňové kontroly, aniž nejprve provedl postup k odstranění pochybností, zákonný.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání včasnou kasační stížností, v níž uplatňuje kasační důvod vyplývající z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka především namítá, že krajský soud se nesprávně přiklonil k závěru o zákonnosti postupu žalovaného a o tom, že se daňová kontrola děje v čase odpovídajícím její náročnosti. Stěžovatelka má naopak za to, že zahájení daňové kontroly bez řádného zdůvodnění bylo účelové, ve snaze vyhnout se postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Ani po podání stížnosti a následné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se stěžovatelka nedozvěděla konkrétní důvody vedoucí k daňové kontrole právě u daně z přidané hodnoty za leden 2015, uskutečňované v době před jejím vyměřením. Žalovaným poskytnuté „*Sdělení důvodů zahájení kontroly nevyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015*“ ze dne 4. 6. 2015 stěžovatelce také dostatečně nezdůvodnilo provádění daňové kontroly a navíc jej žalovaný poskytl pozdě (více než měsíc po zahájení kontroly). Stěžovatelka má za to, že žalovaný účelově obešel institut postupu k odstranění pochybností a jednal proto nezákonně. Uvedená daňová kontrola, zahájená 28. 4. 2015 dosud probíhá a její ukončení je v nedohlednu. Zdržování nadměrného odpočtu za dané období ve výši 1 673 973 Kč má na cash flow stěžovatelky negativní vliv a devastující účinky.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na svém právním názoru, který vyjádřil v průběhu řízení o žalobě před krajským soudem. Ztotožňuje se s napadeným rozsudkem a v něm vyslovenými právními závěry, jež jsou podloženy judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka podle žalovaného neuvádí v kasační stížnosti žádné jiné skutečnosti na rámec těch obsažených v žalobě, ani neuvádí, v čem spatřuje nesprávnost právních závěrů obsažených v napadeném rozsudku. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Spornou je zde otázka, zda krajský soud pochybil, shledal-li daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 zákonnou. Jinými slovy, zda v daném případě je daňová kontrola nezákonným zásahem či nikoliv.

[12] Ze správního spisu vyplývá, že dne 25. 2. 2015 stěžovatelka podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet této daně ve výši 1 673 973 Kč. Žalovaný k posouzení správnosti uplatněného nároku zahájil dne 28. 4. 2015 daňovou kontrolu uvedené daně, kterou dosud neukončil.

[13] Stěžovatelka spatřuje nezákonnost daňové kontroly v tom, že byla zahájena bez dostatečného odůvodnění a v jejím účelovém prodlužování, jehož důsledkem je zadržování uplatněného nadměrného odpočtu. V této souvislosti obecně namítá, že žalovaný daňovou kontrolu vede ve snaze vyhnout se postupu k odstranění pochybností a také, že kontrola probíhá neúměrně dlouhou dobu. Stěžovatelka však netvrdí konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje tvrzené účelové prodlužování daňové kontroly a její účelové vedení namísto postupu podle § 89 daňového řádu. Právě jen v míře odpovídající obecnosti kasačních tvrzení se věci mohl zabývat také Nejvyšší správní soud.

[14] Nezákonnou kontrolou judikatura rozumí například kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110). Také tehdy, prodlužoval-li by žalovaný účelově daňovou kontrolu, přestože by již měl k dispozici všechny nutné podklady pro správné zjištění a stanovení daně, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, by se mohlo podle okolností jednat o nezákonný zásah. Tak tomu však v nyní souzené věci není.

[15] V posuzovaném případě žalovaný v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2015 vymezil předmět kontroly (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015) i její rozsah [skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení uvedené daně za kontrolované zdaňovací období „*k faktickému prověřování daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně (...)*“]. Učinil tak řádně a dostatečně v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu. Poté, vzhledem ke stěžovatelčině stížnosti na tento postup, správce daně blíže doplnil dne 4. 6. 2015 důvody zahájení daňové kontroly ve „*Sdělení důvodů zahájení kontroly nevyměřené daně z přidané hodnoty*

za zdaňovací období leden 2015“. Z něj vyplynulo, že žalovaný předpokládal provádění rozsáhlého a komplexního dokazování s ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti stěžovatelky, jímž je nákup a prodej potravin a nápojů, a to i od dodavatelů a odběratelů z jiných členských států Evropské unie.

[16] O vhodnosti toho kterého postupu (k odstranění pochybností či daňové kontroly), které oba směřují k prověření správnosti daňových povinností, rozhoduje správce daně. Z toho, co bylo právě uvedeno, je zjevné, proč místo postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu žalovaný zahájil daňovou kontrolu; ta je v případě rozsáhlého dokazování vhodnějším prostředkem.

[17] Shodné závěry ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, v němž mimo jiné shledal, že „*správce daně může přistoupit k prověření tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly (...) i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti (...). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu) anebo i poté, co již dříve daň vyměřil.*“ Dále zde kasační soud vyslovil, že „*zvolil-li správce daně k prověření správnosti tvrzené daně (či nadměrného odpočtu) mechanismus daňové kontroly, aniž před tím aktivoval postup podle § 89 daňového řádu, nevybočil ze zákonných mantinelů.*“ Od závěrů vyjádřených v odkazovaném rozsudku nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit ani v nynější věci.

[18] V daném případě žalovaný předpokládal rozsáhlé dokazování a v takovém případě je i podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu daňová kontrola vhodnějším prostředkem. Naopak postup k odstranění pochybností je vhodnější tehdy, jsou-li zde konkrétní pochybnosti dílčího charakteru (viz § 89 odst. 1 daňového řádu; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52). Tak tomu v posuzované věci nebylo. Postup k odstranění pochybností v daném případě nemohl vést k úplnému posouzení správnosti daňových tvrzení vztahujících se k dani z přidané hodnoty za kontrolované období.

[19] Neobstojí zde ani stěžovatelčina kasační argumentace týkající se účelového zahájení daňové kontroly žalovaným namísto postupu k odstranění pochybností s ohledem na důsledky zadržení nadměrného odpočtu po nepřiměřeně dlouhou dobu podle § 254a daňového řádu. Jak již uvedeno výše, správce daně byl oprávněn podle okolností případu zvolit, jaký postup k prověření správnosti daňových tvrzení použije. Neměl však zákonnou povinnost nejprve uskutečnit postup odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu a teprve poté případně zahájit daňovou kontrolu, jak se stěžovatelka mylně domnívá.

[20] K právě uvedenému tak zbývá toliko poukázat na obsah správního spisu, z něž vyplývá, že žalovaný v rámci probíhající daňové kontroly provádí dokazování i formou mezinárodních žádostí o výměnu informací a prověřuje faktické dodání zboží stěžovatelkou do jiných členských států Evropské unie, které dosud nebyly dožádanými členskými státy beze zbytku vyřízeny. Důvodem těchto žádostí byla zjištění, že odběratelé stěžovatelky v jiných členských státech řádně nepřiznávají daň na výstupu ze zboží pořízeného od stěžovatelky (nepodávají daňová přiznání; v přiznáních neuvádí pořízení zboží; jsou nekontaktní; mají zrušenou registraci k dani z přidané hodnoty apod.). Z uvedeného lze dovodit, že se ze strany žalovaného nejedná o svévolné a s věcí nesouvisející dokazování, v jehož důsledku by byla v rozporu se zákonem zahájena, resp. prodlužována daňová kontrola, ale jedná se o dokazování za účelem posouzení správnosti stěžovatelčina daňového tvrzení a z něho plynoucího nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015. Doba provádění daňové kontroly je v daném případě úměrná náročnosti posuzované věci, což ostatně správně dovodil i krajský soud.

[21] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly, aniž žalovaný využil postup k odstranění pochybností, ani její provádění v době před vyměřením daně nelze považovat za nezákonné. Ze strany žalovaného nedošlo ani k úmyslným průtahům; dosud nejsou shromážděny všechny podklady potřebné pro ukončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za leden 2015. Závěr krajského soudu, že probíhající daňová kontrola není nezákonná, resp. že nebyla zahájena v rozporu se zákonem, je proto správný.

VI.

[22] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto 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 svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 8. srpna 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu