



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **AGROBET CZ, s.r.o.**, IČO 267 46 522, se sídlem Kozinova 1, 290 01 Poděbrady, zastoupen JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného – zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48 Af 27/2016 – 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48 Af 27/2016 – 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný zahájil u žalobce dne 19. 2. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015, a dne 1. 4. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016, vše v rozsahu omezeném na obchodování žalobce se surovým řepkovým olejem. V důsledku zahájených daňových kontrol žalovaný nevyměřil žalobci daň za uvedená zdaňovací období. V daňových příznacích uplatnil žalobce nárok na nadměrný odpočet v celkové výši 5.868.107 Kč, přičemž obchodu se surovým řepkovým olejem se týkala část uplatněného nároku ve výši 2.360.807,38 Kč. Proti zahájení daňové kontroly, resp. proti zadržení nadměrného odpočtu za uvedená období podal žalobce dne 5. 8. 2016 u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) dvě samostatné žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Požadoval, aby krajský soud rozhodl, že zahájení daňové kontroly a zadržení nadměrných odpočtů je nezákonným zásahem, a přikázal žalovanému nepokračovat

v provádění daňové kontroly a vydat bez zbytečného odkladu rozhodnutí o stanovení daně. Žalobce upozornil na to, že žalovaný takto zahájil daňovou kontrolu již za třetí, resp. čtvrté po sobě jdoucí zdaňovací období, aniž by pro takový postup byly dány relevantní důvody. Jediná pochybnost žalovaného spočívá v tom, že dodavatel žalobce nakoupil surový řepkový olej v Polsku a žalobce jej poté prodal opět do Polska. Žalobci je nadto zadržována i ta část nadměrného odpočtu, která nesouvisí s předmětem daňové kontroly, tedy s obchodem s řepkovým olejem. Žalobce byl v důsledku postupu žalovaného nucen ukončit obchodování s řepkovým olejem, jelikož v opačném případě by se vystavoval riziku, že žalovaný bude zahajovat další daňové kontroly a pokračovat v zadržování nadměrného odpočtu ve vztahu k veškeré jeho podnikatelské činnosti. Postup žalovaného pokládá žalobce za neproporcionální zásah do subjektivního práva na včasné vyplacení nadměrného odpočtu v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

[2] Krajský soud žaloby spojil ke společnému řízení a rozsudkem ze dne 1. 11. 2016, č. j. 48 Af 27/2016 – 31 (dále jen „napadený rozsudek“), je jako nedůvodné zamítl. Odkázal přitom též na svůj rozsudek ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 – 35. Zde na podkladě nečinnostní žaloby, kterou se žalobce domáhal vydání částečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, krajský soud nařídil žalovanému, aby na žádost žalobce vydal částečné rozhodnutí, jímž vyměří a následně vyplatí část nadměrného odpočtu ohledně plnění, které není předmětem daňové kontroly. Tento závěr je pak podstatnou měrou určující i pro rozhodnutí o podaných zásahových žalobách. Vyplývá z něj, že argumentace žalobce tím, že zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za příslušné zdaňovací období vede nutně k zadržení celého nadměrného odpočtu za zdaňovací období bez ohledu na povahu zdanitelných plnění, je mylná. Je pravdou, že dosavadní správní praxe žalovaného odpovídala tvrzení žalobce, avšak z hlediska platné právní úpravy, jak ji krajský soud vyložil, mohl žalobce požádat o vyměření daňovou kontrolou nedotčené části daně. Žalovaný by byl povinen takovou část vyměřit částečným platebním výměrem a následně vyplatit nadměrný odpočet. Pokud by tak v přiměřené lhůtě neučinil, bylo by na místě bránit se nečinnostní žalobou. V této části je tudíž žaloba nepřípustná. Pro účely zásahových žalob se tak krajský soud dále zabýval pouze otázkou, zda opakované zahájení daňových kontrol před vyměřením daně za čtyři po sobě jdoucí zdaňovací období, jejichž důsledkem je zadržení nadměrných odpočtů v rozsahu, jež by mohly být výsledky daňové kontroly dotčeny, až do skončení těchto daňových kontrol a pozdržení vyměření a výplaty zbylé části nadměrných odpočtů do doby, než o jejich vyměření žalobce požádá a následně v přiměřených lhůtách dojde k jejímu částečnému vyměření, je v posuzovaném případě nezákonné z důvodů tvrzených v žalobě.

[3] Dospěl přitom k závěru, že nikoliv. Krajský soud nejprve konstatoval obecně přípustnost namátkové daňové kontroly před vyměřením daně. Jestliže přiznaná daň má zápornou výši a představuje tak nárok daňového subjektu vůči státnímu rozpočtu, jedná se o zásah do vlastnického práva daňového subjektu. Stejně jako se v těchto případech zvyšuje intenzita zásahu v podobě daňové kontroly do práv daňového subjektu, tak je při uplatnění nadměrného odpočtu dán i intenzivnější veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daně, neboť v případě vyměření pochybného daňového nároku hrozí, že dodatečné prověření vykázaného odpočtu i přes pozdější doměření správné výše daně již nepovede k navrácení neoprávněně čerpaných částek. Zájem na ochraně veřejných rozpočtů před daňovými úniky v takové situaci převáží i nad potřebou ochrany vlastnického práva žalobce a práva podnikat, jelikož zadržení nadměrného odpočtu se v zásadě týká pouze části, která může být výsledkem daňové kontroly dotčena (o vyměření zbytku může žalobce požádat). Toto zadržení je nadto jen dočasné, neboť bude trvat jen do chvíle, kdy daňová kontrola oprávněnost daňových tvrzení

pokračování

žalobce ověří. V případě, že žalobce svá daňová tvrzení obhájí, bude mu náležet i úrok ze zadržného daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Zásah do veřejného zájmu v případě nutnosti daň vyměřit a vyplatit před vlastním provedením kontroly by byl závažnější, než dočasný a *ex post* kompenzovaný zásah do práv daňového subjektu. Pokud v této souvislosti žalobce poukazuje na to, že v průběhu daňové kontroly nabízel výměnou za vyměření nadměrného odpočtu poskytnout zajištění do výše sporné části nadměrného odpočtu, na což žalovaný nepřistoupil, takové řešení by bylo *de lege ferenda* myslitelné, avšak jde o řešení ekvivalentní částečnému vyměření daně v rámci běžící daňové kontroly, a nepředstavuje tedy z hlediska zásahu do práv žalobce výhodnější alternativu.

[4] Zahájení daňové kontroly před vyměřením daně za několik po sobě navazujících zdaňovacích období však již nemůže být jen namátkové, ale musí se zakládat na dobrých důvodech. Na jednu stranu je třeba akceptovat, že s každým novým tvrzením daňového subjektu mohou být spjata nová podezření správce daně. Na druhou stranu nelze rozšiřovat bez jakéhokoliv odůvodnění rozsah daňové kontroly donekonečna, neboť by tím byl daňový subjekt ponechán na libovůli správce daně, což by byl jev nepochybně protiústavní. Zahájení daňové kontroly za každé další zdaňovací období by mělo obsahovat stále konkrétnější důvody pro její vedení. Přesnost odůvodnění navazujících daňových kontrol by měla reagovat na zjištění učiněná v rámci již dříve zahájených daňových kontrol, lze si tedy v případě ověřování dodání plnění do jiných členských států formou mezinárodního dožádání představit, že po dobu vyřizování dožádání nebude možné důvody navazujících kontrol upřesňovat nad rámec informace, že se týkají plnění pro shodného odběratele, o němž dosud nebylo nic bližšího v rámci daňové kontroly zjištěno. V případě žalobce by daňová kontrola odůvodněna být měla, neboť lze předpokládat, že žalovaný již v průběhu předchozích daňových kontrol získal dostatek poznatků o jeho činnosti, aby mohl navazující daňová přiznání účinně analyzovat a označit důvody, proč si veřejný zájem na řádném stanovení a výběru daní i v tomto konkrétním případě žádá, aby došlo ke kontrole vykazovaných plnění a zadržení odpovídající části nadměrného odpočtu.

[5] Důvodem daňové kontroly bylo komplexní prověření obchodů s řepkovým olejem, přičemž v případě daňové kontroly za leden 2016 již bylo upřesněno, že správce daně vede k další kontrole zjištění, že žalobcem nakoupený řepkový olej pocházel z jiného členského státu a žalobce jej opět vyvezl do téhož členského státu. Zahájení daňové kontroly jako takové bylo namístě, neboť ve věci bylo možné očekávat provádění dokazování formou dotazů na správce daně v jiných členských státech, což je časově náročný postup zpravidla bránící možnosti užít cestu postupu k odstranění pochybností.

[6] Pokud jde o samotný fakt, že se žalobce měl stát podezřelým z důvodu reexportu řepkového oleje zpět do Polska, ani proti tomu nelze mít námitky. Je zjevné, že s fyzickým přesunem zboží jsou spojeny určité přepravní a manipulační náklady, a proto dvojí přesun zboží do jiného členského státu a zpět snižuje cenovou konkurenceschopnost takového zboží. Přeprava zboží se vyplatí v případě, že se převáží z regionu s nižší cenou do regionu s cenou vyšší, jestliže rozdíl cen převyší náklady přepravy. V případě prověřovaných plnění však bylo zboží znovu navráceno do regionu původu, čímž je značně zpochybněn ekonomický smysl takové transakce a vznikají pochybnosti o možném zapojení deklarovaného zboží do tzv. kolotočového podvodu, v němž je ztráta ziskové marže nahrazena výnosem z krácení DPH. Boj s takovými podvody je přitom uznávaným cílem, který opravňuje k zadržení nadměrných odpočtů po dobu prováděné kontroly a který tedy logicky opodstatňuje i vlastní provedení daňové kontroly. Je samozřejmě možné, že taková transakce byla ekonomicky opodstatněná (např. z důvodu levnějších skladovacích nákladů v ČR, změny cen komodity v mezidobí, rozdělení potenciální marže mezi více transakcí mezi subjekty, které nezvolily ekonomicky nejvýhodnější obchodní příležitosti, náhradní obchod za plánovanou transakci,

kteřá se v ČR neuskutečnila, aj.), z hlediska pravděpodobnosti to však nic nemění na tom, že taková transakce si bližší prověření v zájmu ochrany řádného výběru daní žádá

II. Kasační stížnost

[7] Žalobce /stěžovatel/ napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Vyjádřil obecně souhlas s argumentací krajského soudu subsidiaritou zásahové žaloby ve vztahu k žalobě nečinnostní. Žaloba na ochranu proti nečinnosti se však neukázala jako efektivní prostředek ochrany práv stěžovatele s ohledem na kategorický nesouhlas finanční správy s rozsudkem krajského soudu ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 – 35. Žalovaný jej nerespektuje, brojí proti němu kasační stížností a částečný platební výměř do dne vydání napadeného rozsudku nevydal. V tomto případě je nutno zohlednit i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v související věci pod sp. zn. 6 Afs 264/2016 tak, aby stěžovateli nebyla z formálních důvodů odepřena spravedlnost.

[8] K samotné přiměřenosti dopadů postupně zahajovaných daňových kontrol stěžovatel uvádí, že je subjekt dlouhodobě existující, má zaměstnance, plní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu a při daňové kontrole je plně součinný. Zásadní negativní dopady v jeho sféře přitom již nastaly, jelikož je mu zadržován nadměrný odpočet za čtyři po sobě jdoucí období a byl nucen fakticky ukončit obchodování s řepkovým olejem. Negativní dopady na státní rozpočet jsou toliko hypotetické, a to i vzhledem k bezproblémové historii stěžovatele.

[9] Stěžovatel zároveň nabídl žalovanému smluvní zajištění daně, aby mu mohl být vyplacen nadměrný odpočet v plné výši a zároveň byly eliminovány negativní důsledky případného neoprávněného vyplacení nadměrného odpočtu ve vztahu k obchodování s řepkovým olejem. Krajský soud k tomu podotkl, že zajištění daně je ekvivalentní částečnému vyměření daně a nepředstavuje pro stěžovatele výhodnější alternativu. Takové právní posouzení je nesprávné, jelikož v případě, že by žalovaný akceptoval smluvní zajištění daně, nebyl by stěžovatel nucen úplně ukončit obchodování s řepkovým olejem. Částečné vyměření daně žalovaný navíc setrvale odmítá, a to i po vydání výše citovaného rozsudku krajského soudu ve věci nečinnostní žaloby.

[10] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by pro zahájení daňové kontroly za více po sobě jdoucích zdaňovacích období existovaly v posuzovaném případě dostatečné důvody. Jediným důvodem daňové kontroly je skutečnost, že fakticky bylo zboží původem z Polska dovezeno zpět do Polska. Posouzení krajského soudu a žalovaného není slučitelné se zásadou volného pohybu zboží, jelikož obchod s intrakomunitárním prvkem podrobují přísnějšímu režimu.

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[14] Stěžovateli lze přisvědčit, že v posuzovaném případě je třeba zohlednit rozsudek krajského soudu ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 – 35. V tomto rozsudku krajský soud judikoval, že správce daně má povinnost k žádosti plátce daně vydat částečný platební výměr na nespornou část nadměrného odpočtu, tj. tu, jejíž vyměření není zpochybněno potenciálním výsledkem daňové kontroly prováděné před vyměření daně. Z toho dovodil, že ve vztahu k této části nadměrného odpočtu je zásahová žaloba nepřipustná a prostředkem ochrany je žaloba nečinnostní. Proporcionalitu zásahu v podobě postupného zahajování daňových kontrol za několik po sobě jdoucích období tudíž zkoumal na takto vymezeném půdorysu, kdy nezvratným důsledkem zahájení daňové kontroly před vyměření daně je zadržení pouze té části nadměrného odpočtu, které se daňová kontrola dotýká, a nikoliv celé nárokované částky nadměrného odpočtu za celé zdaňovací období.

[15] Rozsudek krajského soudu ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 – 35, však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 – 46. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že s ohledem na výslovné ustanovení § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí je vyloučeno, aby správce daně vydal částečné rozhodnutí (částečný platební výměr). Daňový řád ve spojení s hmotnou daňovou úpravou stanoví, že po dobu řízení o stanovení daně nelze vydat částečné rozhodnutí či vyplácet nadměrný odpočet nebo jeho poměrnou část.

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z nesprávného předpokladu, že nespornou část daně za zdaňovací období lze vyměřit částečným platebním výměrem. Zákonnost postupu žalovaného tudíž posuzoval za odlišného stavu, než jak je nyní postaven. Zahájení daňové kontroly před vyměření daně totiž nevede k zadržení nárokováného nadměrného odpočtu pouze ve vztahu k plnění, které je předmětem daňové kontroly. Důsledkem uvedeného postupu žalovaného je, že do ukončení daňové kontroly nelze vyměřit daň za kontrolované období, a to ani její část, která není daňovou kontrolou dotčena. Nesprávný je tudíž i závěr krajského soudu, že prostředkem ochrany je v této části žádost o částečné vyměření daně, případně následně žaloba na ochranu před nečinností žalovaného. Krajský soud označil v této části žalobu za nepřipustnou, v napadeném rozsudku tedy vůbec nezohlednil důsledky postupu žalovaného spočívající v tom, že po dobu trvání daňové kontroly nemůže být stěžovateli vyměřen ani vyplacen nadměrný odpočet ani ve vztahu k činnosti, která předmětem daňové kontroly není. Nelze přitom vyloučit, že případné zohlednění těchto důsledků by mohlo mít vliv na výsledek řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud nemůže být první instancí, která se bude těmito otázkami zabývat.

[17] Stěžovatel dále uvádí, že nabídl žalovanému smluvní zajištění daně do výše uplatňovaného nadměrného odpočtu ve vztahu k prověřovanému obchodování s řepkovým olejem. Krajský soud k tomu poznamenal, že jde o řešení odpovídající částečnému vyměření daně, a nepředstavuje tedy z hlediska zásahu do práv žalobce výhodnější alternativu. S ohledem na výše uvedené ani tato úvaha krajského soudu neobstojí.

IV.

Závěr a náklady řízení

[18] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu