

**Česká republika**  
**NÁLEZ**  
**Ústavního soudu**

**Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl v senátu složeném předsedy Vojtěcha Šimíčka, soudce Ludvíka Davida a soudkyně zpravodajky Kateřiny Šimáčkové ve věci ústavní stížnosti společnosti **Kovové profily, spol. s r.o.**, se sídlem Podnikatelská 545, Praha 9 - Běchovice, IČ: 45797064, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017 č. j. 3 Afs 5/2017-56 a proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 2. listopadu 2016 č. j. 52 Af 24/2016-111, za účasti Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích jako účastníků řízení a Finančního úřadu pro Pardubický kraj jako vedlejšího účastníka řízení, takto:

**I. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017 č. j. 3 Afs 5/2017-56 a rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 2. listopadu 2016 č. j. 52 Af 24/2016-111 bylo porušeno ústavně zaručené právo stěžovatelky na ochranu vlastnického práva garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.**

**II. Tato rozhodnutí se proto ruší.**

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci a předchozí průběh řízení**

1. Stěžovatelka je obchodní společností založenou v roce 1992; předmětem její činnosti je zejména opláštění komerčních budov a hal a obchodování s kovy. Od října 2014 stěžovatelka obchoduje rovněž s drahými kovy.

2. V lednu až dubnu roku 2015 zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 9, jako místně příslušný správce daně několik daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností vůči stěžovatelce, a to za pět po sobě jdoucích zdaňovacích období od října 2014 do února 2015. Důvodem těchto kontrolních procesů bylo podezření orgánů finanční správy stran údajného podílu stěžovatelky na tzv. „daňovém karuselu“. Následně v říjnu 2018 Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích (dále jen „správce daně“), informoval stěžovatelku, že byl místně příslušným správcem daně dožádán k dokončení daňové kontroly, neboť ji může provádět rychleji, efektivněji a bez vynaložení neúčelných nákladů.

3. Ze správního spisu Ústavní soud zjistil, že stěžovatelka po celou dobu řízení před správními orgány poukazovala mimo jiné na to, že součástí zadržovaného nadměrného odpočtu je i plnění týkající se opláštění haly v objektu Scania ve Švédsku, který činil cca 440 000 Kč, a požadovala zúžení kontroly jen na sporná plnění. Sám

správce daně v protokolu č. j. 226276/16/2801-60562-601205 ze dne 18. 2. 2016 (na str. 4) potvrdil, že kontrola probíhá ohledně původu stříbrného granulátu. Žádné pochybnosti ohledně jiných zdanitelných plnění než těch, jejichž předmětem byl stříbrný granulát, správní orgán nesdělil.

4. V dubnu 2016 se stěžovatelka obrátila na Krajský soud v Hradci Králové – pobočku v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) s žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně. Nezákonný zásah měl podle stěžovatelky spočívat ve způsobu provádění daňové kontroly, jelikož správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů a realizoval neúčelné úkony. Konkrétně se stěžovatelka dovolávala toho, že správce daně je v rámci výkonu své pravomoci povinen k ověření daňových tvrzení zvolit pouze takový postup, který nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti, podle něhož správce daně v daňovém řízení postupuje v úzké součinnosti s daňovým subjektem, respektuje pravidla rozložení a přenášení důkazního břemene a volí jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují mu přitom ještě dosáhnout cíle správy daní.

5. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 2. 11. 2016. V odůvodnění mimo jiné poukázal na to, že pokud má správce daně důkazy o tom, že na začátku obchodního řetězce nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, pak je plně odůvodněna jeho rozsáhlá a časově náročná činnost v rámci provádění daňové kontroly u stěžovatelky jako subjektu, který se na obchodním řetězci podílí, přičemž není rozhodné, zda o uvedené skutečnosti věděla, či nikoliv. Ve vztahu k návrhu na zúžení rozsahu daňové kontroly krajský soud uvedl, že ačkoli „*lze uvažovat o vhodnosti*“ postupu navrhovaného stěžovatelkou, nelze v postupu správce daně shledávat nezákonný zásah, pokud daňovou kontrolu výslovně nezúžil pouze na problematiku obchodů, neboť takový postup není dle krajského soudu v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem (dále jen „daňový řád“). Krajský soud závěrem zdůraznil, že zásahová žaloba je právním nástrojem pro odstraňování nezákonných postupů, nikoliv právním nástrojem určeným k tomu, aby bylo správním orgánům autoritativně určováno, jaký postup mají z důvodu vhodnosti zvolit.

6. Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvedla, že nezpochybňuje právo správce daně prověřovat základ daně a daň uvedenou v daňových přiznáních. Poukázala však na své subjektivní právo, aby nebyla ve své autonomii omezována kroky správce daně činěnými mimo zákonem vytčené meze. Správce daně zadržováním nadměrného odpočtu omezuje ekonomickou činnost stěžovatelky, a proto stěžovatelka trvá na tom, že při kontrolních postupech musí správce daně dodržovat zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení dle § 7 odst. 1 daňového řádu a nečinít neúčelné procesní úkony. K rozsahu daňové kontroly stěžovatelka dodala, že již v době zahájení daňové kontroly bylo správcem daně známo, že bude prověřovat pouze obchodování s drahými kovy, respektive se stříbrným granulátem; měl proto postupovat podle § 85 odst. 3 daňového řádu a zahájit daňovou kontrolu jen v tomto rozsahu. Důsledkem nesprávného postupu správce daně, jenž nerespektoval zásadu přiměřenosti a účelnosti zásahu, je stěžovatelce zadržován i nadměrný odpočet, o jehož správnosti vůbec pochybnost nevznikla a jehož správnost správce daně ani nezkoumá.

7. Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatelky rozsudkem ze dne 14. 12. 2017. K tvrzenému nerespektování principů rychlosti a hospodárnosti uvedl, že na základě předloženého spisového materiálu nedospěl k závěru, že by žalovaný

nepostupoval plynule a bez nepřiměřených prodlev nebo že by vykonával evidentně nadbytečné a ryze formální úkony. Dle Nejvyššího správního soudu představují karuselové podvody jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH, přičemž tyto podvody se v nikoli nezanedbatelné míře týkají obchodu s cigaretami, pohonnými hmotami, počítačovými komponenty nebo právě (barevnými) kovy. Nedůvodnost kontrolních postupů nelze založit pouze na tom, že dochází k zadržování nadměrného odpočtu nebo že k určitým krokům správce daně nepřistoupil tak rychle, jak by si stěžovatelka představovala. Nejvyšší správní soud sice přitakal stěžovateli, že náročnost šetření automaticky neznámá, že by kontrolované subjekty musely strpět bezdůvodné zásahy do svých práv, a to zvláště tehdy, pokud by měly mít likvidační účinky. V souzené věci však stěžovatelka žádné takové účinky nejenže přesvědčivě neprokázala, ale ani v konkrétní rovině netvrdila. K námitce rozsahu daňové kontroly Nejvyšší správní soud pouze odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, podle něhož povinnost vrátit nadměrný odpočet DPH vzniká až od okamžiku jeho vyměření, které zahrnuje celé zdaňovací období, a proto nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována.

8. V návaznosti na rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu podala stěžovatelka dne 7. 3. 2018 ústavní stížnost, neboť má za to, že dosavadní průběh daňové kontroly i následný postup obecných soudů představují protiústavní zásah do jejích základních práv a svobod zaručených ústavním pořádkem, zejména do práva na ochranu vlastnictví garantovaného v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Stěžovatelka dále uvádí, že napadená rozhodnutí obecných soudů byla vydána v rozporu s principem rovnosti a zákazu svévole orgánů veřejné moci dle čl. 2 odst. 2 Listiny a dle čl. 2 odst. 3 Ústavy, se zásadou proporcionality a s právem na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“).

## II. Argumentace stěžovatelky

9. První základní podstatou ústavní stížnosti je dle stěžovatelky konflikt mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájmem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Stěžovatelka je přesvědčena, že postup orgánů veřejné moci se vůči ní stal nepřiměřeně dlouhým a porušujícím její autonomii, a to z důvodu průtahů v dílčích krocích kontrolních procesů i v jejich celku. Stěžovatelka uvádí, že nadstandardní délku daňové kontroly konstatoval i Nejvyšší správní soud v bodě 37 napadeného rozhodnutí, odůvodnil ji rozsáhlostí a komplikovaností dokazování. Stěžovatelka však má za to, že tuto složitost dokazování v žádné fázi kontrolních procesů sama nezapříčinila; naopak, průběžně s orgány veřejné moci spolupracovala a poskytovala jim plnou součinnost. Proto považuje postup správce daně za excesivní a nezákonný.

10. Za druhou základní podstatu ústavní stížnosti označuje stěžovatelka absenci procesních pravidel (stanovení lhůty) pro provedení jednotlivých úkonů ze strany správce daně v rámci daňové kontroly. Není totiž v moci ani maximálně součinného daňového subjektu ovlivnit rozsah a dobu daňové kontroly, neboť správce daně není limitován žádnou lhůtou pro provedení efektivního úkonu.

11. Stěžovatelka spatřuje v postupu orgánů veřejné moci i porušení svého práva na ochranu vlastnictví zakotveného v čl. 11 Listiny a v čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1

k Úmluvě. Součástí ústavně a mezinárodně chráněných práv vlastníka je právo věc užívat, resp. právo pokojně užívat svůj majetek. Provádí-li správce daně daňovou kontrolu, zákonitě tím zasahuje do práv vlastníka. Nepřiměřeně dlouhá daňová kontrola je způsobilá uvalit na daňový subjekt nepřiměřené břemeno a přivodit mu tak újmu v podobě finančních potíží. Jednáním orgánů veřejné moci je dle stěžovatelky nejen transferována zátěž daňové kontroly na daňový subjekt, ale tento navíc ztrácí důvěryhodnost v obchodních kruzích (což může vést například k zesplatnění již poskytnutých bankovních úvěrů) a je nucen vstupovat do právních vztahů (např. nové bankovní úvěry, omezená likvidita), které negativně zasahují jeho majetkovou situaci.

12. Za účelem „ekonomického přežití“ daňové kontroly byla stěžovatelka nucena nepřiměřeně zatěžovat svůj majetek, aby byla nadále provozu a konkurence schopná. Stěžovatelka upozorňuje na to, že daňová kontrola byla ukončena více než tři roky po zahájení kontrolních procesů, a že nejméně po dobu 18 měsíců (v období do května 2015 do prosince 2016) nedošlo vůči ní ze strany orgánů veřejné moci k žádné aktivitě. Podle stěžovatelky jde o nedůvodné průtahy, které nejenže představují ohrožení jejího práva na nadměrný odpočet, ale jsou rovněž destruktivní vůči samotné majetkové podstatě stěžovatelky jako společnosti založené dle práva za účelem dosahování zisku.

13. Stěžovatelka považuje odpočet daně za základní právo plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH. Svou argumentaci opírá i o judikaturu Ústavního soudu a Nevyššího správního soudu, přičemž v postupu obecných soudů shledává porušení ústavního principu rovnosti účastníků v řízení před soudem, principu proporcionality, práva na spravedlivý proces a principu zákazu odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*). Z výše uvedených důvodů stěžovatelka uzavírá, že postup správce daně a jeho aprobeace obecnými soudy v napadených rozhodnutích je protiústavním zásahem do jejího vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny a s čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě, jakož i porušením jejího práva na přístup k soudu zaručeného v čl. 36 odst. 1 Listiny a v čl. 6 Úmluvy.

### III. Vyjádření účastníků a vedlejšího účastníka

14. Krajský soud ve svém vyjádření doručeném Ústavnímu soudu dne 11. 4. 2018 uvedl, že se s žalobou dostatečně přesvědčivým a srozumitelným způsobem již vypořádal, proto odkázal na text odůvodnění napadeného rozsudku. Ve vztahu k rozsahu provádění daňové kontroly krajský soud zdůraznil, že vzácné kovy jsou rizikovou komoditou z hlediska potenciálního zasažení DPH podvodem; proto se daňová kontrola nemohla omezit pouze na prokázání plnění přímo se vztahujících ke stěžovatelce, nýbrž musela zahrnovat i údaje od předcházejících dodavatelských a následných odběratelských subjektů. Toto širší dokazování přitom dle krajského soudu nemohlo být samo o sobě důvodem pro případné přijetí závěru o nadbytečném rozsahu daňové kontroly. Podle názoru krajského soudu tak nedošlo průběhem daňové kontroly k protiústavnímu zásahu do práv stěžovatelky, a proto ústavní stížnost není důvodná

15. Vedlejší účastník (správce daně) předložil ve svém vyjádření ze dne 3. 4. 2018 Ústavnímu soudu detailní přehled daňového řízení vedeného se stěžovatelkou a vysvětlil důvody, proč dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že některá zdanitelná plnění byla zatížena daňovým podvodem. Postup stěžovatelky v předmětných obchodech označil za nestandardní a iracionální a uzavřel, že její účast na podvodu musela být vědomá. Správce daně proto Ústavnímu soudu doporučil, aby

stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Dne 17. 4. 2018 zaslal správce daně doplnění ke svému původnímu vyjádření, v němž dále uvedl, že stěžovatelkou složena záloha (ve výši 22 milionů Kč) na případnou budoucí daň společně se zadržovanými nadměrnými odpočty za kontrolovaná zdaňovací období tvoří celkovou hodnotu doměřené daně, která se týká obchodování s drahými kovy. Dále správce daně upozornil na to, že v období od ledna 2016 do ledna 2018 vykazuje stěžovatelka podobné obraty jako v době před obchodováním s drahými kovy, z čehož lze dovodit, že zadržované nadměrné odpočty neměly vliv na podnikatelskou činnost stěžovatelky.

16. V replice k vyjádření účastníka a vedlejšího účastníka řízení stěžovatelka uvedla, že je zcela nepravdivé tvrzení vedlejšího účastníka, že by záloha společně se zadržovanými nadměrnými odpočty tvořila celkovou hodnotu daně, která se týká obchodování s drahými kovy. Stěžovatelce byl totiž zadržován nejen nadměrný odpočet týkající se prověřovaných obchodů s drahými kovy, nýbrž i nadměrný odpočet ze zdanitelných plnění, která s obchodováním s drahými kovy nikterak nesouvisela. Správce daně tedy dle stěžovatelky nepřipustně zadržoval i odpočty, které fakticky nijak neprověřoval. Ke složené záloze stěžovatelka zdůraznila, že tuto složila pouze z důvodu předcházení možného vydání či vydávání zajišťovacích příkazů správcem daně, které by pro ni znamenalo faktickou likvidaci jako subjektu soukromého práva, který je zároveň významným zaměstnavatelem. Předmětná záloha přitom byla rovněž financována z bankovního úvěru, čímž stěžovatelce vznikají další zbytečné měsíční náklady. Tvrzení správce daně, že zadržování nadměrných odpočtů stěžovatelku v její podnikatelské činnosti zřejmě nijak neovlivnilo, dle stěžovatelky nebere v úvahu to, že v letech 2014 až 2015 stále ještě doznívaly dopady hospodářské krize. Bez zásahu správce daně by stěžovatelka v letech 2017 až 2018 mohla dosahovat obrát až o cca 30 až 70 % vyšší. K tomu stěžovatelka dále uvádí, že kvůli zadržování nadměrných odpočtů se dlouhodobě nemůže účastnit velkých projektů, že byla nucena omezit propagaci a rozvoj a že není schopna vyplácet svým zaměstnancům odměny. V žádném případě tak není pravdou, že by nevrácené nadměrné odpočty neměly vliv na podnikatelskou činnost stěžovatelky. Naopak, kroky, které stěžovatelka činí k tomu, aby rozsah a dobu daňové kontroly fakticky přežila, jsou ve své podstatě zásadním zásahem do pokojného výkonu vlastnického práva. Stěžovatelka proto setrvává na své ústavní stížnosti a žádá Ústavní soud, aby bylo jejímu stížnostnímu návrhu vyhověno.

#### **IV. Procesní předpoklady řízení před Ústavním soudem**

17. Ústavní stížnost je přípustná (§ 75 odst. 1 *a contrario* zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o Ústavním soudu“), byla podána včas (§ 72 odst. 3 zákona o Ústavním soudu) a splňuje i ostatní náležitosti vyžadované zákonem [§ 30 odst. 1, § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu].

#### **V. Posouzení důvodnosti ústavní stížnosti**

18. Ústavní soud je soudním orgánem ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy), který stojí mimo soustavu soudů (čl. 91 odst. 1 Ústavy); jeho úkolem je „toliko“ přezkoumat ústavnost soudních rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo. Vzhledem k tomu je nutno vycházet z pravidla, že vedení řízení, zjišťování a hodnocení skutkového stavu, výklad tzv. podústavního práva a jeho aplikace na jednotlivý případ je v zásadě věcí obecných soudů a o zásahu Ústavního soudu do jejich rozhodovací

činnosti lze uvažovat pouze za situace, pokud je jejich rozhodování stíženo vadami, které mají za následek porušení ústavnosti (tzv. kvalifikované vady).

19. Proces interpretace a aplikace podústavního práva pak bývá stížen takovouto vadou zpravidla tehdy, jestliže obecné soudy nezohlední správně (či vůbec) dopad některého ústavně zaručeného základního práva či svobody na posuzovanou věc nebo se dopustí – z hlediska řádně vedeného soudního řízení – neakceptovatelné libovůle, spočívající buď v nerespektování jednoznačně znějící kogentní normy, nebo ve zjevném a neodůvodněném vybočení ze standardů výkladu, jenž je v soudní praxi respektován, resp. který odpovídá všeobecně akceptovanému (doktrinálnímu) chápání dotčených právních institutů [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 25. 9. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 85/06 (N 148/46 SbNU 471); všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz/>].

20. Z těchto důvodů Ústavní soud hned úvodem předesílá, že mu nepřísluší přehodnocovat závěry obecných soudů týkající se rychlosti a hospodárnosti postupu správce daně v řízení ve věci stěžovatelky, jelikož tyto jsou neodmyslitelně spjaty se zjišťováním a hodnocením skutkového stavu. Ústavní soud se proto ve svém přezkumu omezí na zkoumání souladu postupu orgánů veřejné moci s ústavně zaručenými právy, zejména na otázku ústavnosti zadržování nadměrného odpočtu ve světle požadavků plynoucích z čl. 11 Listiny.

#### **A) K institutu nadměrného odpočtu v unijním a ve vnitrostátním právu**

21. Nadměrným odpočtem se dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Jde tedy o přeplatek, který je daňovému subjektu vrácen v případě naplnění všech zákonem stanovených podmínek. Dle § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Vrácení nadměrného odpočtu je upraveno v ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH, jež stanoví, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

22. Vnitrostátní právní úprava vychází z unijního práva, konkrétně ze Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2005, s. 1-118; dále jen „směrnice o DPH“). Její čl. 167 stanoví, že nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Dle čl. 183 téže směrnice zároveň platí, že pokud za daně zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

23. Zákon o DPH, který je transpozicí směrnice o DPH do vnitrostátního právního řádu, spojuje vrácení nadměrného odpočtu s okamžikem jeho vyměření. Postup správce daně v projednávaném případě je příkladem toho, že v důsledku jazykového výkladu se pojem vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 zákona o DPH) ztotožňuje s pojmem vyměření daně (jako celku) upraveném v § 139 a § 140 daňového řádu, tedy s výsledkem (koncem) vyměřovacího řízení ve vztahu k celému zdaňovacímu období.

Pokud je ve vztahu k danému zdaňovacímu období zahájen postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola v průběhu vyměřovacího řízení, byť jen ve vztahu k části zdanitelných plnění, dochází tím k zadržování celé částky nadměrného odpočtu, a to i po dobu několika let, jak tomu bylo i v případě stěžovatelky.

24. Zjednodušeně řečeno je nadměrný odpočet výsledkem vycházejícím ze samostatných zdanitelných plnění uskutečněných na vstupu a výstupu: některá plnění mohou být předmětem prověřování, resp. daňové kontroly (tzv. sporná plnění), zatímco jiná plnění mohou být prosta jakýchkoli pochybností o jejich oprávněnosti (tzv. nesporná plnění). Pokud však správce daně vnímá nadměrný odpočet jako nedělitelnou položku, v důsledku tím podmiňuje vyměření a výplatu i jeho nesporné části ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období.

25. Tato vnitrostátní právní úprava, resp. její interpretace a aplikace v praxi orgánů veřejné moci, je předmětem probíhajícího řízení pře Soudním dvorem (ve věci C-446/18 *AGROBET CZ*). Nejvyšší správní soud se totiž v květnu 2018 obrátil na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, jejíž prostřednictvím žádá o interpretaci principu neutrality DPH s ohledem na výše popsanou vnitrostátní právní úpravu. Nejvyšší správní soud se Soudního dvora konkrétně ptá, zda „[j]e v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období“ (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017-56; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu citovaná v tomto nálezu jsou dostupná na <http://www.nssoud.cz/>).

26. Ačkoli je sporná právní otázka v nyní projednávané ústavní stížnosti prakticky identická s právní otázkou, která je předmětem probíhajícího řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem, Ústavní soud nepovažuje za nezbytné vyčkat se svým rozhodnutím na odpověď Soudního dvora ve výše uvedeném řízení. Otázku ústavnosti postupu správce daně a obecných soudů v nyní projednávané věci lze totiž oddělit od otázky interpretace unijního práva, resp. od otázky vymezení konkrétních požadavků, jež z unijního práva plynou. Zatímco ochrana ústavnosti spadá do působnosti Ústavního soudu, výklad unijního práva je doménou Soudního dvora (srov. též nález sp. zn. I. ÚS 1434/17 ze dne 11. 6. 2018, bod 69), přičemž kritérium ústavnosti je na kritériu souladu s unijním právem v zásadě nezávislé. Jinými slovy, přezkoumávaný postup může být v souladu či v rozporu s požadavky čl. 11 Listiny bez ohledu na to, zda je v souladu či v rozporu s požadavky unijního práva, konkrétně s principem neutrality DPH.

## **B) K zásahu do vlastnického práva**

27. Státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem. Existuje-li zákonný základ pro zásah do základního práva, může být takový zásah za splnění určitých podmínek legitimován, tedy ospravedlněn. V podmínkách materiálního právního státu je navíc toto ustanovení nutno vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba je vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce [srov. nález sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181) či obdobně nález sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (N 113/37 SbNU 463)].

28. Povinnost zaplatit daň nebo její příslušenství bezpochyby představuje zásah do majetkové sféry daňového subjektu, neboť se tím jeho majetek snižuje o částku, kterou bude povinen zaplatit. Povinnost strpět dlouhodobé zadržování nadměrných odpočtů má taktéž přímé dopady na majetkové poměry daňového subjektu, jelikož tento nemůže se svými finančními prostředky nakládat. Tato situace může vést k různým nežádoucím důsledkům, jako např. k zesplatnění existujících úvěrů či k nutnosti vstupovat do nových právních vztahů za účelem přežití této nepříznivé finanční situace, jak ve svých podáních opakovaně uvádí stěžovatelka. Zadržování nadměrných odpočtů je tedy nesporně taktéž zásahem do majetkových práv daňového subjektu.

29. Ústavní soud nezpochybňuje širokou míru uvážení, kterou zákonodárce disponuje při stanovení daňové povinnosti [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 180]. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, přičemž otázka potřebnosti daně právě v určité výši je otázkou politického charakteru, jejíž řešení je výlučně v kompetenci zákonodárce [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.), bod 42]. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů: Ústavní soud se při přezkumu ústavnosti daňové legislativy zaměřuje pouze na případnou extrémní disproportionálnost daňové zátěže (resp. dopadu daně) a nepoměřuje tuto legislativu principem proporcionality v podobě příkazu k optimalizaci [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016 (N 121/81 SbNU 889; 271/2016 Sb.), bod 79].

30. Při vybírání daní, jakož i při provádění kontrolních procesů, je však nutno dbát na respektování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu [srov. nález sp. zn. III. ÚS 2096/07 ze dne 28. 5. 2009 (N 122/53 SbNU 543)], přičemž zásah do těchto práv již není testován nižší intenzitou přezkumu, tedy zkoumáním extrémní disproportionálnosti, nýbrž vyšší intenzitou přezkumu, tedy testem proporcionality. V rámci procedury zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti je správce daně navíc vázán ustanovením čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (srov. výše citovaný nález sp. zn. IV. ÚS 29/05).

31. Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce (včetně jeho majetkových práv) na straně druhé, jak uvádí stěžovatelka ve svém podání. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách podústavního práva, a to především v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož má správce daně povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Je proto povinností správce daně postupovat předně v souladu se zákonem a pouze na základě zákona, a rovněž v souladu s principem proporcionality minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným (srov. výše citovaný nález II. ÚS 703/06). Pokud správce daně tyto ústavněprávní (a vlastně též zákonné) mantinely nerespektuje, je ústavní povinností obecných soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu, jak plyne z čl. 4 Ústavy.

### C) K zákonnosti zásahu do vlastnického práva

32. Ústavní soud při posuzování otázky, zda k zásahu do základního práva vlastnit majetek došlo v souladu s čl. 11 odst. 1 Listiny, standardně posuzuje v první řadě to, zda se tak stalo na základě zákona a v jeho mezích [srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 3/95 ze dne 11. 10. 1995 (N 59/4 SbNU 91; 265/1995 Sb.), nebo nález sp. zn. Pl. ÚS 63/04 ze dne 22. 3. 2005 (N 61/36 SbNU 663; 210/2005 Sb.)]. Pakliže je tato podmínka splněna, pokračuje ústavní přezkum testem proporcionality, v němž Ústavní soud zkoumá, zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl, a pokud ano, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu; srov. výše citovaný nález Pl. ÚS 31/13, bod 41).

33. V projednávané věci bylo do vlastnického práva stěžovatelky zasaženo tím, že po dobu trvání daňové kontroly (tedy po dobu více než tří let) jí byla správcem daně zadržována celá částka nárokovaného nadměrného odpočtu (tedy cca 52 milionů Kč), přestože rozsah daňové kontroly se týkal pouze části zdanitelných plnění. V souladu s výše uvedenými principy je předmětem ústavního přezkumu tohoto zásahu zkoumání jeho zákonného základu, a až v případě splnění této podmínky i požadavků vhodnosti, potřebnosti a proporcionality v užším smyslu.

34. Co se týče zákonného základu pro předmětný zásah do vlastnického práva, správce daně uvádí, že postupoval podle relevantních ustanovení daňového řádu. Daňový řád však výslovně nestanoví možnost státu prověřovat před vyměřením daně (a tedy ani zadržovat) nespornou část nadměrného odpočtu, odvozenou od zdanitelných plnění, o kterých nejsou pochybnosti. Dle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Dle § 85 odst. 3 daňového řádu lze rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení. Podobně dle § 90 odst. 3, pokud správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

35. Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž 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. Jinými slovy, jestliže Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku uvádí, že „*nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována,*“ neplyne tento závěr z daňového řádu o nic víc než možnost vrácení nesporné částky daňovému subjektu.

36. Ústavní soud již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Správce daně je především vázán ustanovením čl. 2

odst. 3 Ústavy, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon [srov. nálezy sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (N 113/37 SbNU 463) či výše citovaný nálezy II. ÚS 703/06]. Tento ústavní princip však nelze interpretovat v tom smyslu, že pokud zákon nestanoví, jakým konkrétním postupem má správce daně rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, tak se tím správci daně umožňuje zadržovat celou částku nadměrného odpočtu; takový postup totiž nemá oporu v zákoně a je proto v rozporu s čl. 11 Listiny. Chybějící zákonný základ pro zásah do práv zcela jistě nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit.

37. Jelikož Ústavní soud dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva stěžovatelky zcela postrádá zákonný základ, postup správce daně v předmětné věci představuje bez dalšího protiústavní zásah do práv stěžovatelky. Není proto důvodné pokračovat v přezkumu napadených rozhodnutí zkoumáním naplnění požadavků vhodnosti, potřebnosti a proporcionality v užším smyslu, jelikož ani naplnění těchto podmínek by nevedlo k ospravedlnění předmětného zásahu do práv stěžovatelky. V této situaci proto bylo povinností obecných soudů, aby ve smyslu čl. 4 Ústavy poskytly ochranu základnímu právu stěžovatelky garantovanému v čl. 11 Listiny a aby daly správci daně instrukce k ústavně konformnímu postupu dle daňového řádu.

#### **D) K ústavně konformnímu postupu správce daně dle daňového řádu**

38. Správce daně mohl cíle řádného výběru daní dosáhnout i bez nezákonného zásahu do majetkových práv stěžovatelky, a sice rozdělením částky nárokovaného nadměrného odpočtu na částku spornou, odpovídající zdanitelným plněním, jež byla předmětem šetření správce daně, a částku nespornou, kterou bylo možné daňovému subjektu bez dalšího přiznat a vyplatit. K tomuto postupu přitom není nutné - a ani možné - aplikovat ustanovení správního řádu, jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2061-440 či v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 287/2016-22. Správní řád totiž vskutku není na situaci aplikovatelný, s ohledem na výslovné ustanovení § 262 daňového řádu.

39. Ústavně konformní postup je však bez dalšího možný v intencích samotného daňového řádu. Ten v § 134 odst. 2 stanoví, že pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Dle komentářové literatury je daňovým řízením „*soubor postupů a dílčích řízení, jež ve svém výsledku vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady*“ (srov. KANIOVÁ, Lenka. § 134. In BAXA, Josef et al. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011; dostupné z právního informačního systému ASPI). Daňový řád rovněž upravuje i opakované vyměření daně za jedno zdaňovací období, resp. dodatečné vyměření daně jak z iniciativy daňového subjektu, tak i na základě daňové kontroly. Jinými slovy, daňový řád umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu. Rozhodnutí správce daně o vyměření nesporné částky nadměrného odpočtu (tedy rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu) žádným způsobem nebrání pozdějšímu následnému vyměření daně u prověřovaných plnění, jak plyne z § 143 odst. 1 věty druhé daňového řádu.

40. Ačkoli tedy § 139 daňového řádu skutečně neuvádí možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti, takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu nemožné; právě naopak, je s ohledem na požadavky § 5 odst. 3 daňového řádu a zejména s ohledem na ústavně zakotvenou ochranu vlastnického práva jedinou ústavně konformní možností postupu správce daně.

41. Ústavní soud závěrem dodává, že si je vědom rizik, na něž upozornil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 264/2061-440, a to především možnosti, že by v důsledku rozdělení nárokovaného nadměrného odpočtu na spornou a nespornou část mohlo dojít k situaci, v níž by správce daně částečným rozhodnutím vyměřil daňovému subjektu nedoplatek na DPH, spíše než nadměrný odpočet, což by subjekt daně ještě více zatížilo. Takový postup by však bezpochyby nebyl v souladu s požadavky čl. 11 Listiny a § 5 odst. 3 daňového řádu, jelikož by nebyl projevem minimalizace zásahu do majetkových práv daňového subjektu. Z tohoto důvodu Ústavní soud zdůrazňuje, že vydání rozhodnutí týkajícího se neprověřovaných plnění je z hlediska ústavnosti možné pouze ve prospěch daňového subjektu, nikoli v jeho neprospěch.

#### **F) Závěr**

42. Ústavní soud závěrem shrnuje, že **chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva, chráněného článkem 11 Listiny, nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž 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.**

43. S ohledem na výše uvedené důvody Ústavnímu soudu nezbylo než uzavřít, že napadenými rozhodnutími obecných soudů došlo k porušení ústavně zaručeného základního práva stěžovatelky na ochranu vlastnictví podle čl. 11 odst. 1 Listiny a tato rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu zrušit.

44. Takto Ústavní soud rozhodl mimo ústní jednání bez přítomnosti účastníků řízení, neboť od něho nebylo možné očekávat další objasnění věci (srov. § 44 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

**Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.**

V Brně dne 22. února 2019

Vojtěch Šimíček  
předseda senátu