

**Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu**

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Vladimíra Sládečka a soudců Tomáše Lichovníka (soudce zpravodaj) a Davida Uhlíře ve věci ústavní stížnosti stěžovatelky **Internet Mall, a. s.**, se sídlem U Garází 1611/1, 170 00 Praha 7, zastoupené Mgr. Luděkem Šrubařem, advokátem se sídlem Hanusova 1537/1, 140 00 Praha, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 232/2016-49 ze dne 20. 2. 2017, rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 A 34/2016-56 ze dne 20. 9. 2016 a nezákonnému zásahu Specializovaného finančního úřadu, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7, za účasti Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze jako účastníků řízení a Specializovaného finančního úřadu jako vedlejšího účastníka řízení, takto:

I. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 232/2016-49 ze dne 20. 2. 2017 a rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 11 A 34/2016-56 ze dne 20. 9. 2016 bylo porušeno ústavně zaručené právo stěžovatelky na ochranu vlastnického práva garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

II. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 232/2016-49 ze dne 20. 2. 2017 a rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 A 34/2016-56 ze dne 20. 9. 2016 se proto ruší.

III. Ve zbývajících částech se ústavní stížnost odmítá.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a předchozí průběh řízení

1. Stěžovatelka je obchodní společností, která v řádných daňových tvrzeních za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014 uplatnila nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souhrnné výši 94 330 414 Kč. Na základě tohoto nadměrného odpočtu DPH pak Specializovaný finanční úřad (dále také „SFÚ“ nebo „vedlejší účastník řízení“ či „správce daně“) zahájil postupy k odstranění pochybností za příslušná zdaňovací období (konkrétně výzvami k odstranění pochybností č. j. 224832/14/4000-17202-203936 ze dne 24. 10. 2014 a č. j. 23287/15/4200-12776-20393 ze dne 28. 1. 2015) a následně zahájil u stěžovatelky také daňové kontroly (zahájené protokoly č. j. 246199/14/4200-12776-203936 ze dne 25. 11. 2014, č. j. 258109/14/4200-12776-203936 ze dne 9. 12. 2014 a č. j. 126255/15/4200-12776-203936 ze dne 28. 5. 2015.) Proti těmto kontrolám a zadržení nadměrných odpočtů DPH podala stěžovatelka stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu a následně podala k Odvolacímu finančnímu ředitelství

žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze strany SFÚ podle § 261 odst. 6 daňového řádu, které Odvolací finanční ředitelství posoudilo jako nedůvodnou.

2. Dne 18. 3. 2016 podala stěžovatelka k Městskému soudu v Praze (dále také „městský soud“) žalobu na nezákonný zásah, který spatřovala v rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů, v jejichž důsledku jí byl zadržován nadměrný odpočet DPH. Městský soud shora rubrikovaným rozsudkem ze dne 20. 9. 2016 její žalobu zamítl s tím, že žádné námitky stěžovatelky – ať už se týkaly dokazování, nezákonnosti kontrolních postupů či nepřiměřenosti zadržování nadměrného odpočtu DPH – neshledal důvodnými, resp. přípustnými ve vztahu k zbytečným průtahům. Uvedl, že při zohlednění konkrétních skutkových okolností, rozsahu ověřovací činnosti správce daně a současně významu zjištěných nesrovnalostí a rozporností v rámci kontrolních zjištění správce daně, včetně zapojení dalších daňových subjektů tuzemských i zahraničních, je újma způsobená stěžovatelce zadržováním nadměrných odpočtů ve výši 94,33 milionů Kč újmou přiměřenou k dosažení cíle správy daní.

3. Proti tomuto rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky rubrikovaným rozsudkem ze dne 20. 2. 2017 zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění svého rozsudku uvedl, že v postupu žalovaného SFÚ ani on sám neshledal jednotlivá konkrétní pochybení, jež stěžovatelka uváděla v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud uvedl, že městský soud se dostatečně vypořádal se všemi námitkami ohledně způsobu vedení dokazování, aplikace příslušné judikatury či posouzení (ne)přiměřenosti postupu SFÚ; dle Nejvyššího správního soudu pak městský soud sice posoudil námitky na průtahy v daňové kontrole stručným a poněkud procesně nedokonalým způsobem, avšak nikoliv nepřezkoumatelným. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že postup žalovaného SFÚ ob stojí i z hlediska testu proporcionality, přičemž zdůraznil, že karuselové podvody představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH. Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že stěžovatelce nebylo odepráno právo na soudní ochranu ani právo na spravedlivý proces.

4. Vzhledem k tomu, že všechny podrobnosti nyní projednávaného případu jsou účastníkům řízení dobře známy, není již třeba je blíže rekapitulovat.

II.

Argumentace stěžovatelky

5. V návaznosti na rozsudky Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu podala stěžovatelka dne 24. 4. 2017 ústavní stížnost, v níž se domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí správních soudů s odůvodněním, že jimi byla porušena její základní práva garantovaná zejména čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Dále stěžovatelka brojila proti nezákonnému postupu Specializovaného finančního úřadu, spočívajícím ve způsobu zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností zahájených výzvami k odstranění pochybností č. j. 224832/14/4000-17202-203936 ze dne 24. 10. 2014 a č. j. 23287/15/4200-12776-20393 ze dne 28. 1. 2015 a daňových kontrol zahájených protokoly č. j. 246199/14/4200-12776-203936 ze dne 25. 11. 2014, č. j. 258109/14/4200-12776-203936 ze dne 9. 12. 2014 a č. j. 126255/15/4200-12776-203936 ze dne 28. 5. 2015. Tím mělo dojít k porušení práv

stěžovatelky garantovaných čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě.

6. Stěžovatelka v obsáhlé ústavní stížnosti namítá zejména to, že ze strany SFÚ byla porušena výše označená základní práva, neboť nezákonně zahájil postup k odstranění pochybností, a to z důvodu možné účasti stěžovatelky v tzv. karuselovém podvodu na DPH. Postup však byl zahájen bez dostatečného a jasného vymezení těchto pochybností, čímž byl porušen § 89 daňového řádu. Specializovaný finanční úřad ve věci postupoval nepřiměřeně, čímž se dopustil porušení principu proporcionality podle § 7 odst. 3 daňového řádu; navíc neprováděl dokazování v úzké součinnosti se stěžovatelkou a neseznámil ji s předběžně zjištěným skutkovým stavem, čímž porušil § 92 daňového řádu. Stěžovatelce ochranu před nezákonným postupem SFÚ neposkytly ani výše označené soudy. Ačkoliv měl Nejvyšší správní soud k postupu SFÚ a městského soudu drobné připomínky, nakonec jejich postup aproboval. Stěžovatelka uvedla, že SFÚ po dobu více jak dvou a půl let zadržoval celou částku nadměrného odpočtu DPH v celkové výši 94,33 milionů Kč, což je v rozporu se zásadou proporcionality. Tím, že stěžovatelka nemohla disponovat s částkou téměř 100 milionů Kč, bylo ze strany SFÚ zasaženo do jejího práva vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 odst. 1 Listiny; jelikož SFÚ nereagoval na její důkazní návrhy, došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny. Vzhledem k tomu, že městský soud zamítl její zásahovou žalobu, když jako nedůvodné označil téměř všechny její námitky, došlo k porušení jejího práva na soudní ochranu a spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny. Tato pochybení nenapravit ani Nejvyšší správní soud.

7. Stěžovatelka podáním ze dne 17. 5. 2019 (doručeném Ústavnímu soudu dne 20. 5. 2019) svoji ústavní stížnost doplnila o přehled finančních částek nadměrného odpočtu DPH, které jí byly ze strany SFÚ v průběhu daňových kontrol dlouhodobě zadržovány, přičemž nesporná část představovala dle tvrzení stěžovatelky více než 75% z celkového nároku na odpočet. V této souvislosti odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, jehož závěry jsou dle jejího názoru aplikovatelné i na případ stěžovatelky (čl. II. doplnění ústavní stížnosti). V čl. III. doplnění ústavní stížnosti pak stěžovatelka poukázala na další nové skutečnosti a informace, které vyšly po podání její ústavní stížnosti najevo, a které se týkaly neobeztetnosti samotného Generálního finančního ředitelství jako kupujícího při nákupu mobilních telefonů. V čl. IV doplnění ústavní stížnosti pak stěžovatelka odkázala na články z internetových periodik, z nichž vyplývalo to, že pracovníci daňové správy jsou při svém postupu u daňových kontrol motivováni vidinou platových odměn, což se pravděpodobně týkalo i samotné stěžovatelky.

III.

Vyjádření účastníků řízení a vedlejšího účastníka řízení

8. Ústavní soud si vyžádal příslušný správní i soudní spis a vyzval účastníky řízení, aby se k předmětné ústavní stížnosti a jejímu doplnění vyjádřili.

9. Dané možnosti využil Nejvyšší správní soud, který ve svém vyjádření ze dne 9. 12. 2019 uvedl, že většina ústavní stížnosti je založena na argumentech, které stěžovatelka konzistentně uplatňovala v průběhu celého řízení, přičemž Nejvyšší správní soud se s nimi adekvátně vypořádal již ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 232/2016-49 ze dne 20. 2. 2017. Konkrétně uvedl, že s výtkou nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností se vypořádal v bodech 34 až 43 napadeného rozsudku, s výtkou porušení

principu proporcionality a nepřiměřeně velké újmy stěžovatelky se vypořádal v bodech 45 až 54 rozsudku; s námitkou průtahů v daňové kontrole se vypořádal v bodě 56 rozsudku tak, že zkritizoval postup městského soudu, který tuto námitku označil za nepřijatelnou. Sám tedy v bodech 56 a 57 rozsudku stručné odůvodnění městského soudu náležitě doplnil. K článkům III. a IV. doplnění ústavní stížnosti stěžovatelky se vyjádřil v tom smyslu, že kritika neobezřetnosti samotného Generálního finančního ředitelství jako kupujícího při nákupu mobilních telefonů je z pohledu věci irelevantní a odkazy na novinové články o motivaci pracovníků daňové správy platovými odměnami jsou spekulativní. Nejvyšší správní soud označil za relevantní pouze kritiku postupu Specializovaného finančního úřadu v čl. II. doplnění ústavní stížnosti, týkající se možnosti vyplacení alespoň části nadměrného odpočtu, a to pohledem nové judikatury Ústavního soudu (tj. nálezy sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019). Nejvyšší správní soud dodal, že konkrétní zadržované částky nesporného odpočtu DPH, které stěžovatelka uvádí čl. II. doplnění ústavní stížnosti, však v řízení o kasační stížnosti neuváděla a ze spisu nevyplývají. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v jeho postupu nelze ničeho vytknout ani z hlediska práva na spravedlivý proces, ani z hlediska ochrany vlastnictví, neboť v době jeho rozhodování nebylo z kasační stížnosti zjevné, jaké konkrétní částky by se taková možnost mohla týkat a zda vůbec, a její uplatnění je až důsledkem nové judikatury konstruované vytvořením citovaným nálezy Ústavního soudu dva roky po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

10. Městský soud v Praze ve svém vyjádření k ústavní stížnosti ze dne 15. 11. 2019 i ve svém vyjádření k doplnění ústavní stížnosti ze dne 21. 11. 2019 pouze odkázal v plném rozsahu na odůvodnění svého rozsudku č. j. 11 A 34/2016-56 ze dne 20. 9. 2016 a na něj navazující rozsudek Nejvyššího právního soudu č. j. 7 Afs 232/2016-49 ze dne 20. 2. 2017.

11. Specializovaný finanční úřad jakožto vedlejší účastník řízení ve svém obsáhlém vyjádření ze dne 9. 12. 2019 nejprve zrekapituloval detailně dosavadní průběh správního řízení (čl. II. vyjádření), k němuž doplnil, že až v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období srpen až listopad 2014 dopěl k tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o tom, že přijala zdanitelná plnění zatížená podvodem na DPH. Tento závěr vtělil SFÚ do výsledku kontrolního zjištění (viz úřední záznam ze dne 10. 8. 2016); daňová kontrola byla ukončena dne 22. 3. 2017. Na základě výsledků daňové kontroly pak SFÚ stanovil stěžovatelce DPH za zdaňovací období srpen až listopad 2014, jak uvádí v tabulce na str. 4 vyjádření, přičemž přeplatky za srpen 2014 ve výši 21 260 266 Kč a září 2014 ve výši 27 016 364 Kč byly stěžovatelce vráceny na její bankovní účet dne 26. 4. 2017. Vedlejší účastník řízení dále informuje, že proti těmto platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které však Odvolací finanční ředitelství zamítlo; v této věci probíhá soudní řízení vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 14 Af 25/2018 (*Ústavní soud k tomu doplňuje, že z portálu Ministerstva spravedlnosti <https://infosoud.justice.cz> vyplývá, že dne 22. 1. 2020 byl v této věci vyhlášen rozsudek a aktuálně probíhá řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozhodnutí*). V čl. III. vyjádření pak Specializovaný finanční úřad vyjádření zpochybnil to, že by nevedl konkrétní pochybnosti v příslušných výzvách; rovněž zpochybnil i to, že jeho postup byl neproporcionální. Uvedl, že alternativní cesty navržené stěžovatelkou (tj. provést daňovou kontrolu až po vyměření daně, resp. zahájit daňovou kontrolu jen ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období a podle výsledku kontroly pak k dalším obdobím) nebyly možné, resp. by byly pro stěžovatelku v konečném důsledku nevýhodné. Pokud by totiž SFÚ postupoval způsobem navrženým stěžovatelkou a vrátil tvrzenou daň a nadměrné

odpočty ve výši 94 330 414 Kč a teprve až v rámci následné daňové kontroly dospěl ke stejným závěrům a doměřil ji daň, vznikla by stěžovatelce povinnost zaplatit nejen rozdíl na dani ve výši 86 895 585 Kč, ale také povinnost zaplatit penále a úrok z prodlení. Specializovaný finanční úřad však nezpochybnuje to, že zadržování výplaty nadměrného odpočtu DPH pro ni představuje újmu, dle SFÚ však jde o důsledek zákonného postupu správce daně, který je legitimován zájmem na správném stanovení daně. K námitkám stěžovatelky ohledně ignorování důkazních návrhů a porušení čl. 38 odst. 2 Listiny odkázal SFÚ pro stručnost na svoje vyjádření k žalobě a odůvodnění napadených rozsudků; v případě námitek stěžovatelky k postupu soudů rovněž odkázal na odůvodnění napadených rozsudků.

12. K doplnění ústavní stížnosti stěžovatelky se Specializovaný finanční úřad vyjádřil v čl. IV. Uvedl, že přehled finančních částek uváděných stěžovatelkou nezohledňuje skutečnost, že SFÚ nezpochybnil pouze uplatněné nároky na odpočet DPH, ale zpochybnil také osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty vybraným odběratelům, jak jej vykázala stěžovatelka za období srpen a září 2014. Závěr o tom, že stěžovatelka osvobození od daně uplatnila správně, učinil SFÚ až ve výsledku kontrolního zjištění (viz úřední záznam ze dne 10. 8. 2016). Rozdělení daňové povinnosti stěžovatelky na spornou a nespornou tak nebylo dle SFÚ při zahájení postupů k odstranění pochybností ani daňových kontrol možné, a to ani v intencích nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019. S citovaným nálezem pak SFÚ vyjádřil obsáhlou polemiku (str. 8 až 11 vyjádření). Kritiku stěžovatelky k postupu Generálního finančního ředitelství jako kupujícího při nákupu mobilních telefonů označil vedlejší účastník řízení za irelevantní. Odkazy stěžovatelky na novinové články o motivaci pracovníků daňové správy platovými odměnami za spekulativní; navíc sám ve služebních spisech ověřil, že pracovníci provádějící kontrolu u stěžovatelky žádnou odměnu (mimo základního platu) neobdrželi. Závěrem navrhl vedlejší účastník řízení ústavní stížnost stěžovatelky zamítnout, případně odmítnout pro zjevnou neopodstatněnost.

13. Ústavní soud zaslal uvedená vyjádření stěžovatelce na vědomí a k případné replice; stěžovatelka však této možnosti nevyužila.

IV.

Posouzení přípustnosti a důvodnosti ústavní stížnosti

14. Včas uplatněnou ústavní stížností [§ 72 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o Ústavním soudu“)], která i v ostatním splňovala podmínky stanovené zákonem o Ústavním soudu [§ 30 odst. 1, § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu], se stěžovatelka domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí správních soudů; přičemž stěžovatelka rovněž brojila proti nezákonnému postupu Specializovaného finančního úřadu, spočívajícím ve způsobu zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností zahájených výzvami k odstranění pochybností.

15. Po prostudování ústavní stížnosti včetně jejího doplnění, spisového materiálu a vyjádření účastníků řízení dospěl Ústavní soud k závěru, že ústavní stížnost je zčásti důvodná a zčásti nepřípustná (cfr. infra body 26 a 27).

V.

Hodnocení Ústavního soudu

16. Ústavní soud primárně konstatuje, že 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).

17. 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, respektive 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/>].

18. Z těchto důvodů Ústavní soud zdůrazňuje, že mu nepřísluší přehodnocovat závěry správních 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; stejně tak jako mu nepřísluší přehodnocovat rozsah provedeného dokazování. Ústavní soud se proto ve svém přezkumu omezí na zkoumání souladu postupu orgánů veřejné moci s ústavně zaručenými právy, a to výhradně na otázku ústavnosti zadržování nadměrného odpočtu ve světle požadavků plynoucích z čl. 11 Listiny, respektive taktéž z nově utvořené judikatury Ústavního soudu a Soudního dvora EU, která se týká zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH.

19. Vzhledem k tomu, že nyní rozhodující senát Ústavního soudu je vázán právním názorem přijatým v nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, z něhož vyplývá, že zadržování celé, tj. i nesporné částky nárokovaného nadměrného odpočtu DPH ze strany správce daně je v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny, odkazuje pro stručnost na odůvodnění citovaného nálezu. Jelikož nyní rozhodující senát neshledal důvod pro postup podle § 23 zákona o Ústavním soudu, je třeba závěry přijaté v citovaném nálezu bez dalšího aplikovat i na právě projednávaný případ stěžovatelky.

20. Ústavní soud znovu konstatuje, že 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.

21. Ústavní soud připomíná, že 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 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.

22. Jelikož Ústavní soud dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva stěžovatelky zcela postrádá zákonný základ, postup Specializovaného finančního úřadu v předmětné věci představuje bez dalšího protiústavní zásah do práv stěžovatelky. Není proto již 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 poskytl ochranu základnímu právu stěžovatelky garantovanému v čl. 11 Listiny a aby daly správci daně instrukce k ústavně konformnímu postupu dle daňového řádu (podrobněji k tomu viz body 38 až 41 citovaného nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18).

23. Ústavní soud v kontextu výše uvedeného odkazuje také na související evropskou judikaturu, zejména recentní rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-446/18 *AGROBET CZ* ze dne 14. 5. 2020, ve kterém Soudní dvůr EU dospěl k závěru, že články 179 a 183 směrnice o DPH nelze vykládat v tom smyslu, že by zásadně vylučovaly možnost identifikovat za určité zdaňovací období nezpochybněnou část nadměrného odpočtu DPH vykázaného v přiznání k DPH, jež by mohla být předmětem částečného převedení nebo vracení tohoto nadměrného odpočtu. Dále pak stanovil podmínky, za kterých lze považovat část nadměrného odpočtu DPH za nespornou (body 37 a násl. rozsudku). Nejvyšší správní soud pak v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU vydal rozsudek č. j. 1 Afs 271/2017-191 ze dne 13. 8. 2020, na nějž Ústavní soud rovněž odkazuje.

24. Nad rámec výše uvedeného Ústavní soud doplňuje, že musí přisvědčit Nejvyššímu správnímu soudu v tom směru, že karuselové podvody představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH. Tento nežádoucí fenomén je zajisté postižitelný příslušným instrumentáři a instituty (daňového) správního práva, případně též práva trestního jako *ultima ratio*, nikoliv však primárně a výhradně zadržováním nesporné části nárokovaného odpočtu DPH uplatněného daňovým subjektem.

IV. Závěr

25. Ústavní soud závěrem shrnuje, že chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva garantovaného čl. 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.

26. S ohledem na výše uvedené důvody Ústavnímu soudu nezbylo než uzavřít, že napadenými rozhodnutími správních 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. Vzhledem k tomu, že Ústavní soud shledal důvod pro svůj kasační zásah na poli čl. 11 odst. 1 Listiny, nezabýval se z důvodů výše vyložených již namítaným porušením ostatních práv stěžovatelky, resp. ostatními námitkami (a to včetně námitek značně spekulativního charakteru uváděných sub čl. III a IV doplnění ústavní stížnosti).

27. S ohledem na doktrínu minimalizace zásahů Ústavního soudu do činnosti jiných orgánů veřejné moci pak ve vztahu k dalšímu postupu Specializovaného finančního úřadu, spočívajícím ve způsobu zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností zahájených výzvami k odstranění pochybností č. j. 224832/14/4000-17202-203936 ze dne 24. 10. 2014 a č. j. 23287/15/4200-12776-20393 ze dne 28. 1. 2015 a daňových kontrol zahájených protokoly č. j. 246199/14/4200-12776-203936 ze dne 25. 11. 2014, č. j. 258109/14/4200-12776-203936 ze dne 9. 12. 2014 a č. j. 126255/15/4200-12776-203936 ze dne 28. 5. 2015, ústavní stížnost stěžovatelky odmítl pro nepřípustnost podle § 43 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Kasací napadených rozsudků je totiž otevřen dostatečný prostor pro to, aby obecné soudy samy poskytly – v intencích tohoto nálezu a příslušné citované judikatury Ústavního soudu, Soudního dvora EU a nově také Nejvyššího správního soudu – ochranu základním právům a svobodám stěžovatelky.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 24. listopadu 2020

Vladimír Sládeček
předseda senátu