



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **YOUSIF COMPANY, spol. s r.o.**, IČO: 41196082
sídlem Vršovická 466/62, Praha 10,

zastoupeného **BOFFINO TAX s.r.o.**, IČO: 02761076
sídlem Petra Bezruče 1776, Kladno

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného

takto:

- I. Žaloba **se odmítá** v části, v níž žalobce brojil proti postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 zahájenému výzvou žalovaného k odstranění pochybností ze dne 25. 7. 2017, čj. 5776316/17/2010-52524-109796.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou dne 28. 6. 2019 domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“), v souvislosti s postupy žalovaného ve věci prověřování daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2017. Za nezákonný zásah žalovaného žalobce označil „*nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností, následný postup žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností a navazující daňové kontroly, a s tím související dlouhodobé neoprávněné zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty*“. Doplnil, že se jedná o zásah trvající, kdy po dobu trvání zásahu nemůže uplynout subjektivní dvouměsíční ani objektivní dvouletá lhůta podle § 84 s. ř. s. a žaloba je tedy podána včas.
2. Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem určil, že zahájení postupu k odstranění pochybností a následný postup žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností a navazující daňové kontroly žalobce, včetně zadržování částky nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, je nezákonným zásahem, a současně žalovanému přikázal, aby do deseti dnů od právní moci rozsudku vydal rozhodnutí o ukončení nezákonného postupu a vrátil žalobci nadměrný odpočet.
3. Soud podotýká, že ač tak žalobce formálně neindikoval, ve skutečnosti podanou žalobou brojil proti dvěma samostatným tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného, a to jednak (i.) proti postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a (ii.) proti postupu žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017 a souvisejícímu zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu na této dani.

II. Žaloba

4. Žalobce v podané žalobě rekapituloval dosavadní průběh daňové kontroly a jí předcházejícího postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2017, zahájeného výzvou k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), vydanou dne 25. 7. 2017 pod čj. 5776316/17/2010-52524-109796 (dále jen „**Výzva k odstranění pochybností**“).
5. Pod **prvním žalobním bodem** poukazoval na to, že postup k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období nebyl řádně zahájen, když žalovaný ve Výzvě k odstranění pochybností v rozporu s judikatorními požadavky neuvedl konkrétní pochybnosti. Žalobce s poukazem na § 89 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že je povinností správce daně zahájit postup k odstranění pochybností pouze v případě, kdy má správce konkrétní pochybnosti. Obsah výzvy musí být dle žalobce formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Ve výzvě proto musí být pochybnosti vymezeny tak, aby měl daňový subjekt možnost se k nim vyjádřit (mohl doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, nepravdivé údaje opravit, a prokázat pravdivost zbývajících údajů). Žalobce doplnil, že celý postup k odstraňování pochybností musí probíhat v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena

povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit.

6. Žalobce trval na tom, že Výzva k odstranění pochybností neobsahuje konkrétní pochybnosti, na základě kterých by správce daně mohl postup k odstranění pochybností zahájit. Žalovaný přitom i v rámci nahlížení do spisu dne 20. 2. 2019 při jednání zaznamenaném v protokolu čj. 1323704/19/2010-62561-110853 potvrdil, že všechny pochybnosti správce daně jsou vyjádřeny právě ve Výzvě k odstranění pochybností. Žalobce měl s ohledem na uvedené důvody za to, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v rozporu se zákonem. Proto pak nebylo podle žalobce možné, aby se žalobce jednoznačně k uvedenému vyjádřil a postup k odstranění pochybností byl rychle vyřešen. Správce daně podle žalobce následně ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017, která byla rozšířena o zdaňovací období červen 2017 u všech uskutečněných zdanitelných plnění (protokol ze dne 30. 8. 2017, čj. 6601730/17/2010-62561-108900).
7. Pod **druhým žalobním bodem** pak žalobce namítal, že je žalovaný v rámci probíhající daňové kontroly nečinný.
8. Žalobce předeslal, že zákon vyžaduje, aby v souladu se zásadami daňového řízení postupoval správce daně jak při postupu k odstranění pochybností, tak při daňové kontrole rychle, účelně a tak, aby daňový subjekt zatěžoval v minimální nutné míře. To se podle žalobce v posuzované věci zjevně nestalo. Žalobce doplnil, že nadměrný odpočet jakožto vratitelný přeplatek měl být žalobci ve shodě s § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), vrácen do třiceti dnů do jeho vyměření. V důsledku neoprávněně zahájeného a vedeného postupu je však podle žalobce v daném případě nadměrný odpočet ve výši několika milionů Kč zadržován žalovaným již po dobu dvou let, přičemž skutečným předmětem zkoumání ze strany správce daně je po většinu této doby pouze případ jednotlivé dodávky zboží do Francie a k tomu se vázající bezvýsledná komunikace žalovaného (resp. komunikace žalovaným tvrzená) s francouzskými úřady. Výše odpočtu DPH týkající se uvedeného případu přitom podle žalobce představuje pouze zlomek z odpočtu celkového. Žalobci jsou takto podle jeho přesvědčení ze strany žalovaného dlouhodobě bezdůvodně blokovány finanční prostředky a je mu tak působena značná hospodářská újma.
9. Žalobce v této souvislosti konstatoval, že po zahájení daňové kontroly žalovaný „vydával výzvy dodavatelům a odběratelům žalobce, které v průběhu roku 2017 shromažďoval, takže se postupně se správci daně podařilo zajistit veškeré důkazy, které svědčí o tom, že ze strany daňového subjektu je vše v pořádku a žádnému porušení zákona nedošlo.“ Posledním úkonem žalovaného v uvedeném řízení bylo podle žalobce odeslání požadavku na doplnění odpovědi francouzských daňových orgánů na žádost o mezinárodní výměnu informací. Odpověď na tuto žádost správce daně podle žalobce dosud neobdržel. Od té doby ovšem správce daně podle žalobce „neudělal nic, aby uvedenou daňovou kontrolu ukončil a umožnil daňového subjektu, aby mu byl vrácen odpočet DPH cca 4,6 mil Kč“.
10. Žalobce doplnil, že ihned po ústním jednání uskutečněném dne 20. 2. 2019, v jehož rámci si zástupce žalobce vyžádal písemnosti evidované v daňovém spisu, žalovaný (aby podle žalobce zakryl svoji nečinnost) vydával další výzvy dodavatelům žalobce, „které už ovšem

jednou obdržel a kde mu bylo ze strany uvedených dodavatelů namítáno, že tyto písemnosti již obdržel a není tedy důvodu jí je zasílat znovu“. Žalobce poukázal na stížnosti podané dne 3. 3. 2019 a dne 8. 3. 2019, jakož i na podnět ze dne 18. 3. 2019 na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, jenž byl přípisem Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 4. 2019 odložen s tím, že správce daně je činný a podnět není důvodný. Následně byly podle žalobce stejným způsobem vyřízeny obě podané stížnosti. Žalobce nerozuměl tomu, „jak je možné, že správce daně je podle tohoto vyjádření činný, když v období mezi 3. květnem 2018 a 20. únorem 2019 správce daně neudělal nic, aby umožnil daňovému subjektu užívat zadržované peněžní prostředky“. Uvedený postup je podle žalobce v rozporu se všemi zásadami správy daní, zejména pak zásadou dle § 5 a § 7 odst. 2 daňového řádu.

11. Žalobce dále poznamenal, že při nahlížení do spisu dne 19. 6. 2019 (protokol čj.5572850/19/2010) byla úřední osobou zástupci žalobce předána výzva, kterou správce daně adresoval francouzské daňové správě. Teprve z této výzvy se žalobce dozvěděl, že správce daně adresoval dotaz francouzské daňové správě na společnost, se kterou žalobce nikdy neobchodoval – tedy společnosti EDP SARL. Přestože francouzská daňová správa již jednou v roce 2018 odpověděla, že dotyčná francouzská společnost EDP SARL potvrzuje, že neměla žádné obchodní vztahy se žalobcem, správce daně se podle žalobce znovu pokoušel kontaktovat francouzskou daňovou správou s dotazy, které se ovšem daňových záležitostech žalobce vůbec netýkají.
12. Na jiném místě žaloby pak žalobce v této souvislosti uvedl, že „správce daně se snaží svoji nečinnost maskovat dále i tím, že vydal výzvu pro bankovní ústav žalobce, kde si vyžádal údaje o pohybech na účtech žalobce, ovšem za období 1.1.2016 do 13.5.2019! Bankovní ústav zaslal požadované dokumenty, kde příloha má 650 stran“. Žalobce se domníval, že správce daně v tomto případě opět porušil základní zásady daňového řízení, zejména zásadu uvedenou § 7 odst. 2 daňového řádu. Měl za to, že ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.
13. Konečně žalobce pod **třetím žalobním bodem** namítal, že v souladu se závěry vyslovenými Ústavním soudem v nálezu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18 byl žalovaný povinen rozdělit zadržovanou částku nadměrného odpočtu na část spornou a nespornou, přičemž o posléze uvedené části by měl vydat rozhodnutí. Žalobce poukázal na závěry vyslovené v uvedeném nálezu a vyložil důvody, pro které byl přesvědčen, že jsou tyto závěry pro žalovaného v nyní posuzované věci závazné. Namítl, že „za stávající právní úpravy nelze postupovat jinak než nespornou část nadměrného odpočtu vyměřit rozhodnutím“.
14. Žalobce uzavřel, že daňová kontrola pokračuje již téměř dva roky. Zásah žalovaného tak nadále trvá, včetně jeho nepříznivých následků dopadajících na žalobce, kdy správce daně maskuje svoji nečinnost vydáváním dalších zbytečných výzev a činí na základě toho další kroky, pouze aby nemusel žalobci vrátit již třetím rokem zadržovaný nadměrný odpočet. Zadržováním částky nadměrného odpočtu došlo podle přesvědčení žalobce k nezákonnému zásahu do jeho práva na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Zásah žalobce považoval za nezákonný také pro porušení základních zásad daňového řízení uvedených v § 5 odst. 1 a 2 a 3, § 7 odst. 1 a 2 a § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 16. 9. 2019 s žalobními námitkami nesouhlasil.
16. Žalovaný předem vlastního vyjádření k žalobním námitkám upozorňoval na to, že žaloba je v části týkající se údajné nezákonnosti postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen 2017, zahájeného Výzvou k odstranění pochybností, opožděná, neboť byla podána po lhůtě stanovené v § 84 s. ř. s. Žalovaný konstatoval, že pro počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby je rozhodný okamžik, kdy se žalobce o úkonu žalovaného správního orgánu, v němž spatřuje nezákonný zásah, dozvěděl. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v nyní projednávané žalobě označuje za nezákonný zásah postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen 2017 jako celek, okamžik, od něhož počíná plynout zákonná lhůta pro podání zásahové žaloby, je podle žalovaného spojen s okamžikem ukončení předmětného postupu k odstranění pochybností. K tomu v posuzované věci došlo podle žalovaného seznámením žalobce s průběhem postupu k odstranění pochybností dne 30. 8. 2017 v rámci protokolu čj. 6601730/17/2010-62561-108900, kdy mu byl mj. předán úřední záznam čj. 6600773/17/2010-62561-108900 o průběhu postupu k odstranění pochybností. Lhůta pro řádné uplatnění posuzované žaloby, resp. této žaloby v části, v níž žalobce napadá nezákonnost postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen 2017, tak podle žalovaného uplynula dnem 30. 10. 2017. V této části by tedy žaloba měla být podle žalovaného odmítnuta.
17. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že pochybnosti správce daně byly vyjádřeny dostatečně konkrétně, pro žalobce byly jasně srozumitelné a splnitelné tak, aby je mohl co nejefektivněji odstranit. Ve Výzvě k odstranění pochybností bylo dle žalovaného jmenovitě uvedeno, že správci daně po přezkoumání přiznání k DPH podaného dne 23. 6. 2017 za květen 2017 vznikly pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání. Důvodem byla dle žalovaného skutečnost, že přijatá zdanitelná plnění od tuzemských plátců, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, převýšila hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích (za leden, únor, březen a duben 2017) a zároveň nedošlo k souvisejícímu nárůstu uskutečněných plnění. Správce daně vyjádřil pochybnost, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH, zejména zda byla či budou tato přijatá zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti. Žalobci bylo podle žalovaného dále v rámci předmětné výzvy uloženo, aby odůvodnil nárůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích. Současně měl prokázat, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH a že tato deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata. Závěrem byl žalobce vyzván, aby uvedl a doložil, jakým způsobem a kdy byla či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti. Požadované důkazní prostředky a doklady by měl žalobce podle žalovaného běžně k dispozici, tudíž jejich předložení správci daně by pro něj nemělo být spojeno s nepřiměřenou zátěží ani náklady.

18. Žalovaný v této souvislosti odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, s tím, že správce daně založil své pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce na analýze daňových přiznání k DPH za předchozí zdaňovací období včetně hodnot plnění vykázaných žalobcem v těchto přiznáních. Správce daně tak sdělil žalobci konkrétní pochybnosti, k nimž se tento mohl vyjádřit a pochybnosti správce daně odstranit, což žalobce již dne 2. 8. 2017 v rámci ústního jednání zachyceného v protokolu čj. 6154220/17/2010-62561-108900 učinil. Z jednání žalobce podle žalovaného nevyplývalo, že by Výzvě k odstranění pochybností nerozuměl, že by namítal nejednoznačné vyjádření důvodů pochybností či požadoval doplnění či vysvětlení ve výzvě uváděných skutečností. Ani v průběhu postupu k odstranění pochybností pak žalobce podle žalovaného nevzneshl žádné námitky. Teprve dne 3. 3. 2019, podal žalobce stížnost dle § 261 daňového řádu, která však byla ve všech bodech správcem daně shledána nedůvodnou (vyrozmění čj. 4308411/19/2010-62561-110462).
19. Žalovaný doplnil, že po zhodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem a skutečností zjištěných správcem daně na základě vlastního šetření dospěl tento k závěru, že pochybnosti vyjádřené ve Výzvě k odstranění pochybností přetrvávají a že k jejich odstranění bude třeba časově náročnější dokazování. Z tohoto důvodu sepsal správce daně v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností čj. 6600773/17/2010-62561-108900 a dne 30. 8. 2017 přistoupil k ukončení postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen 2017 a k zahájení daňové kontroly za uvedené zdaňovací období; současně zahájil i kontrolu za zdaňovací období červen 2017. Uvedený postup je dle žalovaného zcela v souladu jak s příslušnými ustanoveními daňového řádu, tak i s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že správce daně je povinen v okamžiku, kdy zjistí, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům, tento ukončit a přejít do režimu daňové kontroly. K zahájení daňové kontroly nadto podle žalovaného došlo dne 30. 8. 2017, tj. cca 1 měsíc po vydání Výzvy k odstranění pochybností. Dle žalovaného je tedy zřejmé, že správce daně postupoval bez zbytečných průtahů, tj. v souladu se zásadou rychlosti vyjádřenou v § 7 odst. 1 daňového řádu.
20. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že bez součinnosti s žalobcem obstarával důkazní prostředky k ověření tvrzení žalobce a k ověření jeho obchodní spolupráce s obchodními partnery, včetně zahraničních obchodních korporací. Z odpovědi na mezinárodní žádosti o výměnu informací do Estonska týkající se ověření obchodní spolupráce s obchodní korporací EDP AUTO OÜ, přitom žalovaný zjistil, že intrakomunitární dodání zboží estonskému odběrateli proběhlo v režimu třístranného obchodu, kdy estonská obchodní korporace vystupovala v pozici prostřední osoby, žalobce v pozici prodávajícího, kupujícím byla francouzská obchodní korporace EDP FRANCE SARL. Žalovaný doplnil, že proto dále přistoupil rovněž k ověření fyzického dodání zboží (osobních motorových vozidel) do Francie, neboť osobní vozidla představují rizikovou komoditu, žalobce dlouhodobě vykazuje objemy prodejů v řádech milionů Kč a správce daně současně zjistil, že estonská korporace a francouzská korporace jsou personálně propojeny. Odpověď na mezinárodní žádost o výměnu informací na francouzskou korporaci EDP doručenou dne 16. 4. 2018 však správce daně vyhodnotil jako nedostatečnou (částečnou), a proto dne 3. 5. 2018 odeslal požadavek na doplnění.

Konečnou odpověď správce daně dosud neobdržel, a to ani po opakovaných urgencích ze dne 17. 12. 2018, 12. 3. 2019, 11. 4. 2019 a 24. 6. 2019. K námitce, že žalobce s francouzskou korporací nikdy neobchodoval, žalovaný uvedl, že této skutečnosti si je správce daně vědom, což také popsal i ve své žádosti odeslané do Francie, v níž jasně uvedl výše uvedené informace o uskutečnění třístranného obchodu mezi shora citovanými subjekty a požadoval toliko prověřit zejména fyzické dodání osobních motorových vozidel do Francie a jejich přijetí ze strany EDP FRANCE SARL. Žalovaný zdůraznil, že při intrakomunitárním dodání zboží je stěžejní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně přeprava zboží z jednoho členského státu Evropské unie do druhého členského státu. Samotné listinné důkazní prostředky prokazující tuto přepravu pak musí odrážet faktický stav, tj. reálnou přepravu zboží do jiného členského státu. Správce daně se proto tuto skutečnost rozhodl ověřit právě žalobcem zpochybňovanou mezinárodní žádostí o informace. Odpověď na tuto žádost žalovaný považuje za stěžejní pro správné a plnohodnotné vyhodnocení důkazních prostředků v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný tedy dosud podle svého přesvědčení neshromáždil veškeré důkazní prostředky k ověření tvrzení žalobce.

21. K námitce, že žalovaný k zakrytí své nečinnosti účelově vydával výzvy na dodavatele žalobce, a to navíc s duplicitními požadavky na předložení důkazních prostředků, přičemž byl v období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 nečinný a postupoval v rozporu se zásadami správy daní, žalovaný konstatoval, že obsahem výzvy ze dne 6. 2. 2018, čj. 867613/18/2010-62561-108900, byl požadavek na poskytnutí fotokopíí daňových dokladů vydaných žalobci ve zdaňovacích obdobích květen a červen 2017 a dalších důkazních prostředků souvisejících s obchodními případy, kdy byla obchodní korporace TechFuture s.r.o. v předmětných zdaňovacích obdobích dodavatelem žalobce. Ve výzvě ze dne 4. 3. 2019, čj. 1689139/19/2010-62561-110853, pak žalovaný požadoval poskytnutí fotokopíí daňových dokladů přijatých od žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích a další důkazní prostředky související s obchodními případy, kdy byla obchodní korporace TechFuture s.r.o. odběratelem žalobce. Nejednalo se tedy dle žalovaného o účelové vydávání výzev s duplicitními požadavky, což uznal samotný adresát výzvy.
22. K námitce, že v důsledku nečinnosti správce daně je mu bezdůvodně blokován jím nárokový nadměrný odpočet, což mu způsobuje značnou hospodářskou újmu, přičemž správce daně prověřuje pouze případ jednotlivé dodávky zboží do Francie, kdy výše odpočtu DPH týkající se uvedeného případu představuje pouze zlomek z odpočtu celkového, žalovaný uvedl, že nemohl žalobci vrátit nadměrný odpočet vykázaný v daňových přiznáních za zdaňovací období květen a červen 2017, neboť tato období jsou stále předmětem probíhající daňové kontroly. Žalovaný přitom s opětovným poukazem na okolnosti týkající se vyřizování žádosti o mezinárodní výměnu informací zdůraznil, že nebyl v tomto směru nečinný, neboť vyvíjel a nadále vyvíjí aktivitu k zajištění požadované odpovědi, která je nezbytná pro správné vyhodnocení skutečností a důkazních prostředků shromážděných v průběhu daňové kontroly. Tvrzení žalobce, že správce daně prověřuje pouze případ jednotlivé dodávky zboží, je pak podle žalovaného nepřesné a zavádějící. Žalovaný konstatoval, že žalobce vykázal v daňovém přiznání dodání zboží do jiného členského státu ve zdaňovacím období květen 2017 v celkové hodnotě 5 502 501 Kč a počtu 15 plnění, ve zdaňovacím období červen 2017 pak v celkové hodnotě 10 918 257 Kč a počtu

30 plnění. Správce daně z tohoto počtu prověřuje prostřednictvím mezinárodní výměny informací 14 plnění v hodnotě 5 168 501 Kč, resp. 29 plnění v hodnotě 10 099 257 Kč. Prověřovaná plnění představují podle žalovaného cca 45 % všech uskutečněných plnění vykázaných žalobcem ve zdaňovacím období květen 2017 a cca 60 % všech uskutečněných plnění za zdaňovací období červen 2017. V obou případech jsou přitom podle žalovaného prověřována plnění dodaná totožnému odběrateli a nejedná se tedy o soubor vícero menších dodávek různým odběratelům. Správcem daně prověřovaná intrakomunitární plnění tudíž podle žalovaného představují významnou část uskutečněných plnění vykázaných žalobcem a ve spojení s jediným odběratelem těchto plnění považuje správce daně jejich prověření za účelné a nezbytné. Žalovaný proto nesouhlasil s tím, že odpočet daně vztahující se k prověřovanému dodání zboží do jiného členského státu představuje pouze zlomek odpočtu celkového. Vzhledem k podílu prověřovaného dodání zboží na všech uskutečněných plněních lze podle žalovaného jen těžko tvrdit, že by související přijatá plnění představovala podíl na celkových vstupech vykázaných žalobcem ve výrazně odlišném poměru, natož že by byla pouze zlomkem této částky. K námitce, že je žalobci způsobena činností správce daně značná hospodářská újma, se žalovaný nemohl vyjádřit, upozornil však, že z dalších daňových příznání k DPH není patrný pokles či omezení ekonomické činnosti (objem plnění) žalobce, naopak tato spíše narůstá.

23. K námitce, že daňová kontrola trvá již dva roky, přičemž správce daně maskuje svou nečinnost vydáváním zbytečných výzev, na jejichž základě činí další kroky, to vše pouze za účelem oddálení vrácení již třetím rokem zadržovaného nadměrného odpočtu, a námitce poukazující na výzvu k poskytnutí údajů adresovanou bankovní instituci vydanou v rozporu s § 7 odst. 2 daňového řádu, žalovaný konstatoval, že dne 14. 5. 2019 vystavil pod čj. 4581857/19/2010-62561-110853 výzvu dle ust. § 57 odst. 3 daňového řádu, jejímž adresátem byla Československá obchodní banka a.s., v níž si vyžádal výpis z bankovního účtu žalobce za období od 1. 1. 2016 do 13. 5. 2019 s cílem ověřit, zda i ve zdaňovacích obdobích odlišných od šetřených zdaňovacích období nejsou evidovány kreditní a debetní transakce s obchodními partnery, s nimiž žalobce obchodoval v šetřených obdobích. Současně správce daně ze zaslání výpisu zjistil bližší informace týkající se dlouhodobé obchodní spolupráce s některými obchodními partnery žalobce. K námitce údajného porušení zásady hospodárnosti žalovaný konstatoval, že předmětná výzva byla vydána v souladu s daňovým řádem, přičemž odpověď banky byla poskytnuta v rámci jedné písemnosti v elektronické podobě. Argument týkající se žalobcem namítaného rozsahu přílohy 650 stran (výpis z bankovního účtu) je v daném případě irelevantní, neboť výpis byl poskytnut v elektronickém formátu – souboru TXT. Náklady vzniklé třetí osobě přitom nelze podle žalovaného označit za zbytečné, adresáta výrazně zatěžující či nepřiměřené.
24. V souvislosti s námitkou nečinnosti žalovaný na str. 11 – 14 sumarizoval přehled úkonů provedených správcem daně v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období květen 2017, které předcházely postup k odstranění pochybností, a v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červen 2017, a uzavřel, že námitka není oprávněná. S poukazem na § 9 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu poznamenal, že je tedy povinen činit úkony směřující k ověření skutkového stavu deklarovaného žalobcem, potažmo k ověření oprávněnosti žalobcem nárokových nadměrných odpočtů. Po správci daně tudíž nelze podle

žalovaného požadovat bezodkladné vydání rozhodnutí, resp. v daném případě ukončení daňové kontroly, není-li dostatečně prověřen stav věci, o které má být rozhodnuto. Ze spisového materiálu je podle přesvědčení žalovaného zřejmé, že k naplnění podmínek nečinnosti ve smyslu § 38 daňového řádu nedošlo. Lhůta pro stanovení daně dosud podle žalovaného neuplynula. Ve věci stanovení lhůty pro ukončení daňové kontroly a následného vydání rozhodnutí o stanovení daně pak nebyl vydán ani žádný pokyn. Naplněn podle žalovaného není ani důvod předvídaný v § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Stejně tak podle žalovaného neuplynula ani lhůta dle § 38 odst. 2 daňového řádu.

25. Žalovaný konečně na str. 7 – 10 svého vyjádření podrobně popsal důvody, pro které nesouhlasil s námitkami vznesenými pod **třetím žalobním bodem**, a trval na tom, že požadavku žalobce na rozdělení zadržované částky nadměrného odpočtu na spornou a nespornou část a následné vydání „částečných“ platebních výměrů na DPH za kontrolovaná zdaňovací období, nelze s ohledem na současnou úpravu daňové legislativy vyhovět.

IV. Replika a další podání žalobce

26. Žalobce se posléze k věci dále vyjádřil v replice ze dne 8. 10. 2019. V replice žalobce vyložil důvody, pro které nesouhlasil s podle žalobce novým a překvapivým závěrem žalovaného stran třístranného obchodu, a poukazoval na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, čj. 7 Afs 66/2013 - 78, a Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, čj. 48 Af 21/2016 - 40.
27. Další podklady pak žalobce doplnil spolu s průvodním přípisem dne 8. 12. 2019 a ze dne 28. 1. 2020.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Městský soud v Praze posoudil předmětnou žalobu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. O podané žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (jejich souhlas byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován). Soud přitom nepřistoupil k provádění žalobcem navrhovaných důkazních prostředků při jednání, neboť pro meritorní závěry soudu postačoval obsah správního spisu předloženého žalovaným k výzvě soudu (důkazní prostředky předložené žalobcem byly jeho součástí), když spor byl mezi účastníky veden fakticky toliko o posouzení rozhodných právních otázek.
29. Žalobce podanou žalobu podřadil žalobnímu typu předvídanému v § 4 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 82 a násl. s. ř. s.
30. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že přesná definice „zásahu“ možná není, protože pod tento pojem spadá velké množství často jen faktických (ústně či jinak vyjádřených) a neformálních činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Vždy jde o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují. Bez ohledu na to, zda mají tyto úkony formální povahu či nikoliv, je jejich pojmovým znakem fakt, že jsou způsobilé atakovat právní sféru fyzické či právnické osoby tím, že je povinna na základě takového úkonu něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět.

31. První otázkou, kterou si musí soud v případě zásahové žaloby položit, tedy je, zda jednání žalovaného vůbec může z povahy věci představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. V posuzované věci dospěl Městský soud v Praze z dále uvedených důvodů k závěru, že tuto možnost obecně vyloučit nelze.

K přípustnosti žaloby

32. Podstatou sporu mezi účastníky je zákonnost postupu žalovaného ve věci prověřování daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2017. Žalobce svými námitkami brojil proti zahájení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2017 předcházejícího samotné kontrole a proti postupu žalovaného v rámci daňové kontroly a s tím souvisejícímu neoprávněnému zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty.
33. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011 - 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu; jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí.
34. Vztah obou zmíněných žalobních typů je v ustálené rozhodovací praxi správních soudů vyjadřován jako „primát žaloby proti rozhodnutí“, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. V tomto směru lze za všechny poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004 - 90, publ. pod č. 1541/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 7. 2007, čj. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016 - 34, či ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017 - 40.
35. Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou je subsidiární nejen vůči ochraně ve správním řízení, ale i vůči ochraně poskytované ostatními typy žalob ve správním soudnictví. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy přípustná pouze tehdy, pokud před žalovaným jednáním správního orgánu nelze ochránit žalobou proti rozhodnutí nebo žalobou proti nečinnosti správního orgánu. Konkrétně ohledně vztahu žaloby proti rozhodnutí a žaloby proti nezákonnému zásahu platí, že zásahová žaloba hraje „*rolí pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Na uvedených závěrech ničeho nezměnil ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, jak potvrzuje recentní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, čj. 4 As 61/2018 - 34, či ze dne 16. 2. 2018, čj. 4 As 236/2017 - 30).
36. Lze tedy učinit dílčí závěr, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných žalobních typů upravených v soudním

řádu správním. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu. Zásahová žaloba není „náhražkou“ žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (tj. žaloby podle § 65 s. ř. s.), případně dalších žalob upravených v soudním řádu správním. Jedná se o jejich doplněk, jakousi „záchrannou síť“ pro situace, v nichž se žalobce nemůže domoci ochrany svých veřejných subjektivních práv žádnou z těchto dalších žalob, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2015, čj. 7 As 107/2014 - 53, či rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015 - 160 (přestože bylo naposledy uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, výše uvedené závěry o subsidiaritě zásahové žaloby zpochybněny nebyly).

37. Nejvyšší správní soud dále ve své rozhodovací praxi ustáleně akcentuje, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (k tomu viz např. rozsudky ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, čj. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, čj. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, či ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007 - 256). Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v naposledy uvedeném rozsudku, *„účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možností úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí“*. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že *„přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního.“*
38. Z obdobných úvah vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, čj. 7 Afs 302/2015 - 80, v němž soud uzavřel, že *„pokud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkumu, umožnil by stěžovateli fakticky dvojí projednání téže věci před soudem. I kdyby provedení rozporovaných úkonů správcem daně shledaly správní soudy nezákonným, přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom stěžovatelka mohla napadnout před správním soudem žalobou podle ust. § 65 s. ř. s. a správní soudy by se musely celou situací zabývat znovu. Takový postup by byl v rozporu principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s. Stěžovatelka může přitom v žalobě proti rozhodnutí o odvolání napadat též procesní vady, jichž se měl správce daně dopustit, a proto nebude zbavena soudní ochrany. Může v ní tedy namítat nezákonnost správcem daně provedených úkonů, nemožnost přihlížet k takto provedeným úkonům, porušení zásad daňového řízení apod.“* Závěry vyslovené v uvedeném rozsudku přitom obstály i v rámci řízení o ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16) v tomto směru uvedl, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je *„rozhodující otázka, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu*

před nezákonným zásahem nepřipustně odepřely stěžovatelce přístup k soudu, konkrétně ve správním soudnictví. Ústavní soud dospěl k závěru, že nikoli, poněvadž v obou rozhodnutích je zřetelný akcent na skutečnost, že stěžovatelka žalobou vytýkaná procesní pochybení může uplatnit v rámci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního, což ostatně ani sama nevylučuje, ba nepřímo tuto skutečnost potvrzuje. Jak Nejvyšší správní soud přiléhavě uvedl ve svém judikátu č. j. 1 As 199/2014-81 ze dne 15. 4. 2015, na který oba soudy v nyní napadených rozhodnutích také odkázaly, „Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice soudního řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).“ Odtud také plyne, že stěžovatelce se dostalo jasné odpovědi na otázku, proč proti některým dílčím úkonům správce daně je možno brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a proti jiným nikoli. K tomu se sluší poznamenat, že nepřipuštění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v otázce zákonnosti samotného vedení správního řízení Ústavní soud již jako ústavně konformní aproboval (viz např. usnesení sp. zn. I. ÚS 1613/15 ze dne 29. 9. 2015). Za daných okolností tak Ústavní soud odmítl ústavní stížnost dle § 43 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu jako návrh zjevně neopodstatněný.“

39. V daném ohledu lze tedy uzavřít, že i Ústavní soud aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), z něhož konstantně vychází judikatura správních soudů.
40. Soud dále připomíná, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, připustil, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. Rozšířený senát v předmětném usnesení konstatoval, že „soudní ochrana před „postupem“, mezi jinými tedy i před daňovou kontrolou, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.“

Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením [...] správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“. Z citovaného ustanovení plyne, že se v první řadě musí jednat o přímé zkrácení práv daňového subjektu v tom smyslu, že daňová kontrola musí směřovat přímo proti daňovému subjektu, který proti ní žalobou brojí. Nelze například brojit žalobou proti daňové kontrole vůči třetí osobě, která má nepřímé (např. ekonomické, reputační aj.) dopady na právní pozici žalobce, třeba proto, že třetí osobu váže se žalobcem nějaké právní či faktické pouto.

Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).

Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“.

41. V recentním rozsudku ze dne 30. 10. 2018, čj. 8 Afs 144/2018 - 30, pak Nejvyšší správní soud připomenul závěry vyslovené v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 34/2014 - 39, s tím, že v uvedeném rozhodnutí „Nejvyšší správní soud rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy lze tato práva chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí a ve vztahu k „nedaňovým“ právům uvedl, že „nezákonná daňová kontrola, proti níž se lze samostatně domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti), zasahuje do „nedaňové“ sféry daňového subjektu je možné bránit podáním zásahové žaloby.“ Soud se dále vyjadřoval k povaze daňové kontroly z pohledu možných zásahů: „[u] daňové kontroly je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu - úkonu - ze strany pracovníka správce daně.“ Na rozdíl od výše uvedeného rozsudku kasačního soudu sp. zn. 8 Aps 4/2007 již zcela jednoznačně uvedl,

že „[u]končení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom vadou řízení, a nikoli nezákonným zásahem“ a dále navázal: „O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal. Účelem ochrany poskytované dle § 82 a násl. s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ovšem nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky“. V návaznosti na uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí uzavřel, že „judikatura Nejvyššího správního soudu tedy dovodila, že v případě, že se daňový subjekt brání proti úkonu správce daně zasahujícímu do „daňového“ práva, je možné se proti němu bránit podáním žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně. V případě, že se daňový subjekt brání zásahu do jiného „nedaňového“ práva (zahájení a průběhu daňové kontroly, konkrétním excesům ze zákonných mezí do soukromé sféry daňového subjektu nebo obydlí, nečinnosti správce daně při kontrole) je možno užít institutu zásahové žaloby. Dle výše uvedené judikatury tak zejména nelze úspěšně napadat ukončení daňové kontroly, jelikož buď do veřejných subjektivních práv nijak nezasáhne, nebo pokud zasáhne, pak pouze zprostředkovaně v rámci navazujícího rozhodnutí o stanovení daně. Proti takovému rozhodnutí je přípustná soudní ochrana ve formě žaloby proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Tvzení, dle kterého předčasným ukončením daňové kontroly došlo k prekludování vyměřované daně, stěžovatelka může namítat v opravných prostředcích a žalobách proti rozhodnutím, kterým jí byla stanovena daň“.

42. Městský soud v Praze podotýká, že ze shora vyložených judikatorních závěrů, především pak ze závěrů vyslovených v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jednoznačně vyplývá, že zásahovou žalobou se lze domáhat v první řadě ochrany před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, či proti některým konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu, event. proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Jedním z klíčových důvodů pro připuštění možnosti podat takovou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem je přitom skutečnost, že nikoli ve všech případech nutně musí taková kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s., pročez by byl adresát veřejné moci ve výsledku zbaven soudní ochrany proti nezákonnému postupu orgánu veřejné moci.
43. I rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v uvedeném rozhodnutí zdůraznil, že prostřednictvím zásahové žaloby nicméně nelze v žádném případě docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové

kontroly byla stanovena daň. Soud dále konstatuje, že za situace, kdy jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to i přesto, že by tvrzení žalobce byla pravdivá. Chybí totiž ona podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu. Nicméně Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu *„lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení [...]). Existuje-li rozumná pochybnost, [...] je třeba zkoumat další „procesní“ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 - 51).

44. Jak plyne z výše uvedeného, žalobce v nyní posuzované věci spatřuje nezákonný zásah jednak v (i.) zahájení postupu k odstranění pochybností předcházejícího daňové kontrole za zdaňovací období květen 2017 Výzvou k odstranění pochybností, (ii.) v tvrzené nečinnosti žalovaného v rámci daňové kontroly za zdaňovací období květen a červen 2017 a (iii.) v nevydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za prověřovaná zdaňovací období. Již shora přitom soud předeslal, že přestože tak žalobce formálně neindikoval, ve skutečnosti podanou žalobou brojil proti dvěma samostatným tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného, a to jednak (i.) proti postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a (ii.) proti postupu žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017 a souvisejícímu zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu na této dani.
45. Prizmatem výše rekapitulovaných judikатурních závěrů proto soud přistoupil k posouzení otázky, zda žalobcem tvrzené zásahy žalovaného lze vůbec považovat za „zásah“ ve smyslu § 82 s. ř. s., tzn., zda je „zjevné a nepochybné“, že v žalobě tvrzené jednání nemohlo být nezákonným zásahem. Pokud by totiž soud dospěl ke kladnému závěru, bylo by na místě přistoupit k odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
46. Soud přitom s ohledem na shora popsaná judikaturní východiska uzavřel, že postup žalovaného v souvislosti s prověřováním daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2017 mohl ve všech žalobcem specifikovaných aspektech představovat zásah správního orgánu, na ochranu proti němuž lze brojít žalobou podanou podle § 82 a násl. s. ř. s. V tomto směru proto soud neměl pochybnosti o tom, že jsou podmínky řízení dány.
47. Soud dále, a to i v reakci na námitky žalovaného, zkoumal, zda jsou splněny další procesní podmínky pro věcné projednání předmětné zásahové žaloby. Především pak posuzoval, zda byla žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného podána včas.
48. Soud připomíná, že podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, platí právní závěr, že *„stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným*

právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“ Z tohoto právního závěru tak jednak vyplývá, že žalobce nemusel podat stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu, resp. žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před tím, než podal příslušnou zásahovou žalobu. Současně pak z uvedeného rozsudku plyne, že pokud žalobce prostředky ochrany podle § 261 daňového řádu využil, nemělo to vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.

49. Jedinou výjimku přitom představuje podle uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu situace (srov. body 51 – 55 uvedeného rozsudku), kdy by bylo v důsledku judikatorního odklonu provedeného rozšířeným senátem daňovému subjektu, který jednal s důvěrou ve stávající judikaturu, odňato právo na přístup k soudu.
50. Při posuzování procesních podmínek zásahové žaloby dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. podané proti daňové kontrole tak nabývá na významu posouzení dodržení subjektivní a objektivní lhůty. K posuzování určení počátku běhu subjektivní a objektivní lhůty podle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/2018, v němž uvedl, že „*V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je důležité - ačkoliv rozšířený senát této tezi nepřál - rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. Ústavní soud souhlasí s rozšířeným senátem, že k posouzení povahy zásahu nestačí pouze tvrzení žalobce. Správní soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavněkonformní výklad pojmu "dozvěděl se" (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu "dozvídá", a výklad pojmu "došlo" (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu "dochází". V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícímu zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.*“
51. Soud se zřetelem k žalobním důvodům a jejímu petitu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Aps 2/2009 - 197), nepochyboval o tom, že žalobce brojí proti daňové kontrole, která ke dni rozhodování soudu trvala, a souvisejícímu zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu, a tudíž brojí proti trvajícímu zásahu žalovaného. S ohledem na tuto skutečnost a závěry Ústavního soudu stran určení počátku běhu subjektivní lhůty u trvajícího zásahu má soud za to, že procesní podmínky v projednávané věci byly splněny.
52. Naproti tomu v té části žaloby, v níž žalobce brojil proti (dle přesvědčení soudu) samostatnému zásahu žalovaného spočívajícímu v nezákonně zahájeném postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2017, dospěl soud k závěru, že podmínky řízení nejsou dány, neboť v této části je žaloba opožděná.
53. Soud v tomto směru nemohl přehlédnout, že předmětný postup byl Výzvou k odstranění pochybností zahájen již červenci 2017 a skončen byl seznámením žalobce s průběhem postupu k odstranění pochybností dne 30. 8. 2017 v rámci protokolu čj. 6601730/17/2010-62561-108900, kdy byl žalobci mj. předán úřední záznam čj. 6600773/17/2010-62561-108900 o průběhu postupu k odstranění pochybností. V době podání žaloby již byl tedy tento zásah ukončen.

54. Přestože shora připomínaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 58/2017 - 42 byl vydán již v prosinci 2017, žalobce postupoval v rozporu s právním názorem vyjádřeným v tomto rozhodnutí, v březnu roku 2019 podal stížnost proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu a k podání žaloby přistoupil teprve v návaznosti na její vyřízení v červnu roku 2019.
55. Soud je z uvedených důvodů přesvědčen, že žalobce nemohl v roce 2019 při podání stížnosti postupovat s důvěrou ve stávající rozhodovací praxi správních soudů, neboť z té již v době okamžiku podání stížnosti jednoznačně vyplývalo, že využití tohoto prostředku ochrany práv předvídaného daňovým řádem nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.
56. Žaloba tedy podle stanoviska soudu nebyla v části, v níž žalobce brojil proti samostatnému zásahu žalovaného spočívajícímu v nezákonně zahájeném postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2017, podána včas.
57. K obdobnému závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2019, čj. 9 Afs 406/2018 - 53, v němž uzavřel, že byla-li žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a poté žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu podána v březnu 2018, resp. červenci 2018, byla podána po změně judikatury, plynutí lhůt pro podání zásahové žaloby je proto nezbytné posoudit v souladu se závěry rozsudku rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud přitom konstatoval, že daňový subjekt nemohl v uvedeném případě legitimně očekávat, že by jeho žádost mohla mít vliv na běh lhůt pro podání zásahové žaloby. Judikatorní odklon provedený rozšířeným senátem proto nemohl podle Nejvyššího správního soudu zasáhnout do legitimního očekávání daňového subjektu ve vztahu k jeho právu na přístup k soudu.
58. Soud se s právním názorem vysloveným devátým senátem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a neshledává důvodu se od něj odchýlovat ani v nyní posuzované věci, v níž žalobce podobně jako v případě řešeném Nejvyšším správním soudem nemohl z popsanych důvodů při podání stížnosti a poté zásahové žaloby jednat s důvěrou ve stávající rozhodovací praxi soudů.
59. Soud proto podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 s. ř. s. žalobu v části, v níž žalobce brojil proti samostatnému zásahu žalovaného spočívajícímu v nezákonně zahájeném postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2017, pro opožděnost odmítl.
60. Posléze soud přistoupil k věcnému posouzení žalobních důvodů v části, v níž žalobce brojil proti postupu žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017 a souvisejícímu zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu na této dani.

K věcnému posouzení

61. Žalobce v podané žalobě především namítal, že je žalovaný v rámci probíhající daňové kontroly nečinný a postupuje v rozporu s § 105 ZDPH a základními zásadami správy daní. Společným jmenovatelem žalobních námitek mířících proti postupu žalovaného v daňové kontrole je tvrzené nerespektování principů rychlosti a hospodárnosti; žalobce je přesvědčen, že žalovaný nepostupuje dostatečně rychle a efektivně, což se ve sféře žalobce

negativně projevuje zejména tím, že je mu zadržován nadměrný odpočet na DPH ve výši několika mil. Kč.

62. Správní soudy ustáleně judikují, že správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, přičemž (ne)činnost správce daně při provádění jednotlivých úkonů daňové kontroly je nutno posuzovat vždy individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, čj. 8 Afs 170/2018 - 36). Z pohledu posuzování účelnosti úkonů prováděných správcem daně v průběhu daňové kontroly považuje soud za vhodné zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014 - 39, ze kterého se podává, že *„daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně [vedení daňové kontroly], aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost.“*
63. Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku uzavřel, že *„podle § 85 daňového řádu platí, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, což znamená, že činí úkony, které směřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o rozsahu daňové povinnosti zejména v návaznosti na tvrzení daňového subjektu. Přitom je vázán základními zásadami daňového řízení, takže mimo jiné musí postupovat bez zbytečných průtahů, uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena; musí rovněž šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“*. S poukazem na závěry vyslovené v nálezech Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11, konstatoval, že *„při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s.“* Nejvyšší správní soud přitom zdůraznil, že *„pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah“*.
64. Uvedená východiska, s nimiž se soud bez výhrad ztotožňuje a na která pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje, jsou ostatně konstantně reflektována v navazující rozhodovací praxi správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016,

čj. 6 Afs 84/2015 - 31, ze dne 14. 12. 2017, čj. 3 Afs 5/2017 - 56, ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 276/2014 - 43, ze dne 18. 7. 2014, čj. 6 Afs 80/2014 - 32, či z poslední doby rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, čj. 7 Afs 519/2018 - 22, ze dne 30. 5. 2019, čj. 1 Afs 139/2018 - 57, nebo ze dne 11. 2. 2020, čj. 9 Afs 70/2018 - 38).

65. Z těchto judikatorních mantinelů tedy dle přesvědčení soudu jednoznačně vyplývá, že daňovou kontrolu nelze nedůvodně prodlužovat, přičemž i v jejím rámci musí finanční orgány dodržovat základní zásady při správě daní, vyjádřené v úvodních ustanoveních daňového řádu, tedy i zásady akcentované žalobcem, jako princip uvedený v § 7 odst. 1 daňového řádu, dle něhož správce daně musí postupovat bez zbytečných průtahů, či zásadu hospodárnosti vyplývající z § 7 odst. 2 daňového řádu, která brání tomu, aby byl daňový subjekt postupem správce daně administrativně zatížen v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Smyslem uvedených pravidel vyvěrajících z předmětných zásad je eliminovat bezdůvodné prodlužování daňové kontroly, zprostředkovaně tedy i zabránit bezúčelnému oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši, a zajistit, aby daňový subjekt nebyl ve své činnosti omezován nad míru přiměřenou konkrétní situaci. Je přitom zřejmé, že jak samotný průběh, tak i výsledek kontrolního postupu může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu, zvláště pak v případě, kdy je v důsledku probíhajícího kontrolního postupu daňovému subjektu zadržován v daňových tvrzeních vykázaný nadměrný odpočet na DPH. Jak bylo přitom zdůrazněno výše, otázku, zda je jednotlivý případ daňové kontroly zatížen zbytečnými průtahy, je pak třeba posuzovat přísně individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzované věci (složitost věci, objem prověřovaných skutečností, přítomnost mezinárodních prvků či spolupráci samotného daňového subjektu).
66. Z konstantní rozhodovací praxe správních soudů tedy vyplývá požadavek v případech zásahových žalob, jimiž daňové subjekty fakticky brojí proti nečinnosti správce daně v rámci kontrolního postupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014 - 29, publ. pod č. 3199/2015 Sb.), přezkoumat právě účelnost a nezbytnost úkonů správce daně v daném kontrolním postupu. Jinými slovy, není rozhodující formální existence úkonů v určité časové souslednosti, ale to, zda jednotlivé úkony naplňují z hlediska objasnění věci kritérium účelnosti a nezbytnosti. O takový úkon se jedná tehdy, pokud lze od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Naopak v případě úkonu činěného jen formálně nebo úkonu, u něhož je již před jeho provedením zjevné, že nemůže přispět k naplnění účelu kontrolního postupu, dochází k porušování zmíněné zásady rychlosti a ke vzniku zbytečných průtahů, jejichž důsledkem může pak být i konstatování, že se správce daně vůči daňovému subjektu dopustil nezákonného zásahu. Na druhou stranu nelze účelnost či nezbytnost provedeného úkonu posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, čj. 7 Afs 519/2018 - 22 a tam citovanou judikaturu).
67. Soud přitom po detailním prostudování obsahu správního spisu dospěl k závěru, že žalovaný v nyní posuzované věci z výše popsaných mantinelů v žádném ohledu nevybočil.

68. Soud ze správního spisu ověřil, že žalovaný zahájil postupy prověřování daňové povinnosti vydáním Výzvy k odstranění pochybností dne 25. 7. 2017, jež byla téhož dne doručena žalobci. Již dne 2. 8. 2017 bylo realizováno ústní jednání, jehož obsah je zachycen v protokolu čj. 6154220/17/2010-62561-108900, v jehož rámci žalobce specifikoval předmět činnosti v posuzovaném období (prodej nových a ojetých automobilů a servis) a předložil správci daně v protokolu specifikované doklady. Dne 3. 8. 2017 pak bylo provedeno místní šetření v místě sídla žalobce, jehož předmět a poznatky z něj jsou popsány v úředním záznamu ze dne 4. 8. 2017, čj. 6302723/17/2010-62561-108900. Dne 17. 8. 2017 žalovaný sdělil žalobci písemností čj. 6570207/17/2010-62561-108900 termín zahájení daňové kontroly za zdaňovací období květen a červen 2017. Postup k odstranění pochybností za zdaňovací období skončen seznámením žalobce s průběhem postupu k odstranění pochybností dne 30. 8. 2017 v rámci protokolu čj. 6601730/17/2010-62561-108900, kdy byl žalobci mj. předán úřední záznam čj. 6600773/17/2010-62561-108900 ze dne 18. 8. 2017 o průběhu postupu k odstranění pochybností. Při ústním jednání zachyceném ve výše uvedeném protokolu ze dne 30. 8. 2017, čj. 6601730/17/2010-62561-108900, byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017, a to v rozsahu všech přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v předmětu kontroly. V rámci předmětného ústního jednání žalobce předložil správci daně v protokolu specifikované doklady.
69. Již dne 6. 9. 2017 správce daně výzvou čj. 6351724/17/2010-62561-108900 vyzval Magistrát hlavního města Prahy k poskytnutí ve výzvě specifikovaných údajů a podkladů. Výzvou ze dne 7. 9. 2017 čj. 6600773/17/2010-62561-108900 pak žalovaný vyzval k poskytnutí údajů Ředitelství silnic a dálnic ČR. Odpovědi na uvedené výzvy žalovaný obdržel dne 12. 9. 2017, resp. 15. 9. 2017. Dne 7. 12. 2017 žalobce předložil správci daně doklady týkající se odhlášení vozidel z evidence motorových vozidel v ČR k doložení dodání do jiného členského státu dle § 64 odst. 5 ZDPH.
70. Ze spisu dále vyplývá, že žalovaný v únoru 2018 vydával výzvy k poskytnutí údajů adresované dodavatelům a odběratelům žalobce a shromažďoval odpovědi na tyto výzvy a k nim předložené podklady. Žalobce přitom dne 20. 2. 2018 sám předložil žalovanému další důkazní prostředky. Dne 21. 2. 2018 pak žalovaný především odeslal dvě mezinárodní žádosti o výměnu informací (SCAC), a to žádost zaevidovanou pod čj. 7498454/17/2010-52522-105490 (ref. č. O201800360), zaslanou do Francie na obchodní korporaci EDP FRANCE SARL, a dále žádost zaevidovanou pod čj. 7516978/17/2010-52522-105490 (ref. č. O201800359), zaslanou do Estonska na obchodní korporaci EDP AUTO OU. Odpovědi na uvedené žádosti pak žalovaný obdržel v průběhu dubna 2018. Ze správního spisu je zjevné, že žalovaný považoval obsah odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací týkající se EDP FRANCE SARL (i s ohledem na obsah odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací týkající se EDP AUTO OU za nedostatečnou), a proto již v dubnu, resp. květnu 2018 požádal procesně relevantním způsobem o její doplnění. Odpověď přitom dále urgoval v prosinci 2018 a březnu 2019 (srov. úřední záznam ze dne 29. 3. 2019, čj. 2770176/19/2010-62561-110462) a podle jeho tvrzení i v dalším průběhu řízení v březnu a červnu 2019.

71. Ze správního spisu je pak dále zřejmé, že žalovaný vydal v únoru 2019 další 3 výzvy k poskytnutí údajů. V březnu 2019 pak vydal výzvu k poskytnutí údajů ze dne 4. 3. 2019, čj. 1689139/19/2010-62561-110853, adresovanou společnosti TechFuture s.r.o., od níž již dříve některé údaje žádal výzvou z února 2018. V květnu 2019 pak správce daně výzvou ze dne 14. 5. 2019, čj. 4581857/19/2010-62561-110853, vyzval k poskytnutí údajů Československou obchodní banku a.s., kterou žádal mj. o informace týkající se veškerých pohybů na bankovních účtech žalobce v období od 1. 1. 2016 do 13. 5. 2019. Poslední ve správním spisu zachycená výzva k poskytnutí údajů pak byla správcem daně vydána dne 27. 6. 2019 pod čj. 5830438/19/2010-62561-110853.
72. Soud po prostudování obsahu správního spisu, včetně jeho vyhledávací části, nemá pochybnosti o tom, že žalovaný v posuzované věci dostal výše popsáním východiskům a jeho postup nijak nevybočil ze zákonného a navazujícího judikатурního rámce.
73. Soud v minulosti opakovaně zdůraznil, že i řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou popsany postup za nezákonný. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobce (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).
74. Městský soud se tak mohl věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31).
75. Pokud žalobce v podané žalobě poukazoval na to, že žalovaný po zahájení daňové kontroly „vydával výzvy dodavatelům a odběratelům žalobce, které v průběhu roku 2017 shromažďoval, takže se postupně se správcem daně podařilo zajistit veškeré důkazy, které svědčí o tom, že ze strany daňového subjektu je vše v pořádku a žádnému porušení zákona nedošlo“, a dovozoval z uvedeného nečinnost žalovaného, není jeho námitka důvodná. Ze správního spisu je dle přesvědčení soudu zřejmé, že žalovaný plně v rámci svých kompetencí obstarával v dosavadním průběhu daňové kontroly cestou výzev k poskytnutí údajů vydávaných v režimu ustanovení § 57 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu důkazní prostředky a jiné podklady nezbytné pro tvorbu skutkových poznatků ke klíčovým skutkovým otázkám, jejichž posouzení je nezbytné pro meritorní závěry stran daňové povinnosti žalobce. Cestou výzev žalovaný v souladu s pravidly ovládajícími vedení daňové kontroly prověřoval okolnosti vyplývající ze žalobcem předložených daňových tvrzení a z dalších jím předložených podkladů. Z postupu žalovaného je zjevné, že se zaměřil především na prověření tvrzení týkajících se obchodní spolupráce s partnery – odběrateli a dodavateli, včetně těch zahraničních.
76. Obecné, paušální a nijak nerozvedené a nevysvětlené tvrzení žalobce o tom, že žalovaný, a to snad již v roce 2017, prostřednictvím vydaných výzev a obdržených odpovědí na ně „zajistil veškeré důkazy svědčící o tom, že k žádnému porušení zákona nedošlo“, se pak z pohledu soudu zcela míjí se zjištěními plynoucími z obsahu spisu, z něhož naopak vyplývá, že správce daně považoval i po obdržení odpovědí na výzvy k součinnosti v roce

2017 za potřebné dále prověřovat okolnosti nezbytné pro správné stanovení daně, a to mj. i prověřováním skutečností souvisejících s obchodováním se zahraničními osobami. Žalobce v této části podané žaloby nijak konkrétně neoznačil výzvy, resp. odpovědi na tyto výzvy, z nichž by snad měly jednoznačně plynout všechny potřebné skutkové poznatky nezbytné pro formulaci meritorních závěrů, soud tak v míře obecnosti odpovídající vznesené námitce uzavírá, že v uvedeném směru postup žalovaného nijak neodporoval shora podrobně popsáním pravidlům.

77. K námitkám souvisejícím s mezinárodní žádostí o výměnu informací adresovanou příslušným francouzským orgánům a tvrzené nečinnosti žalovaného, který podle žalobce po obdržení odpovědi „*neudělal nic, aby uvedenou daňovou kontrolu ukončil a umožnil daňového subjektu, aby mu byl vrácen odpočet DPH cca 4,6 mil Kč*“, pak soud ze správního spisu ověřil tvrzení žalovaného, že z odpovědi na mezinárodní žádosti o výměnu informací do Estonska týkající se ověření obchodní spolupráce se společností EDP AUTO OÜ vyplývalo, že intrakomunitární dodání zboží estonskému odběrateli mělo proběhnout v režimu třístranného obchodu, kdy žalobce měl figurovat jako prodávající, estonská společnost vystupovala v pozici prostřední osoby, a konečně kupujícím měla být francouzská společnost EDP FRANCE SARL. Žalovanému nelze s ohledem na uvedené dle názoru soudu jakkoli vytýkat, že za této situace zaměřil své prověřování mj. na ověření faktického dodání osobních motorových vozidel do Francie, a to zvláště tehdy, pokud měly být obě zahraniční společnosti podle dosavadních skutkových poznatků správce daně personálně propojeny.
78. Tvrzení, dle něhož byl žalovaný v předmětném řízení po obdržení odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací týkajících se francouzské společnosti EDP FRANCE SARL, tj. po 16. 4. 2018, nečinný a nečinil kroky směřující k ukončení daňové kontroly, jsou podle soudu rovněž v příkrém rozporu s obsahem správního spisu a skutečným stavem věci. Ze správního spisu je zjevné, že žalobce vyhodnotil odpověď na předmětné mezinárodní dožádání jako nedostatečnou, což indikoval již v dubnu 2018, a proto již v dubnu, resp. květnu 2018 realizoval kroky k zajištění jejího doplnění, které posléze opakovaně urgoval. Ze spisu je pak v souladu s dříve uvedeným zřejmé, že správce daně v tomto směru neustrnul pouze u urgencí odpovědi na předmětnou mezinárodní žádost o výměnu informací. Právě naopak, shora popsáním způsobem pokračoval v dalších úkonech směřujících dle přesvědčení soudu k prověření tvrzení žalobce v souladu s vymezením předmětu a rozsahu daňové kontroly
79. Namítal-li žalobce, že se společností EDP FRANCE SARL nikdy neobchodoval, není jeho námitka jakkoli způsobila vyústit v závěr o důvodnosti jeho žalobní argumentace. Žalovaný logicky a s poukazem na obsah správního spisu vysvětlil, že i se zřetelem k dalším ve správním spisu obsaženým podkladům považoval obchod mezi zúčastněnými subjekty za uskutečnění třístranného obchodu mezi shora citovanými subjekty, a z tohoto důvodu požadoval i se zřetelem k zákonným podmínkám uplatnění osvobození od daně prověřit zejména fyzické dodání osobních motorových vozidel do Francie a jejich přijetí ze strany společnosti EDP FRANCE SARL. Žalovaný podle soudu přesvědčivě vyložil důvody, pro které považuje odpověď na mezinárodní žádost o výměnu informací za zásadní pro tvorbu skutkových poznatků a hodnocení důkazů, jakož i navazující právní posouzení skutkových závěrů. Soud v tomto směru poukazuje na závěry vyslovené v

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, s nimiž se zcela ztotožňuje a dle nichž „není zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. (...) V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry (...) ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace (...). Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně“.

80. Soud nemohl přisvědčit ani dílčí námitce žalobce poukazující na to, že žalovaný k zakrytí své nečinnosti účelově vydával výzvy na dodavatele žalobce, a to navíc s duplicitními požadavky na předložení důkazních prostředků, přičemž byl v období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 nečinný a postupoval v rozporu se zásadami správy daní. Soudu s odkazem na výše uvedené neušlo, že žalovaný v průběhu daňové kontroly adresoval společnosti TechFuture s.r.o. dvě výzvy k poskytnutí údajů, a to výzvu ze dne 6. 2. 2018, čj. 867613/18/2010-62561-108900, a výzvu ze dne 4. 3. 2019, čj. 1689139/19/2010-62561-110853. Žalovanému je však třeba přitakat, že jejich obsah nesvědčí v žádném případě o tom, že by snad žalovaný vydal posléze uvedenou výzvu účelově, či že by předmětné procesní požadavky vznášel duplicitně. Zatímco předmětem první z uvedených výzev byl kromě jiného požadavek na předložení kopií daňových dokladů (včetně dokladů o jejich úhradách) vydaných žalobci ve zdaňovacích obdobích květen a červen 2017 a dalších důkazních prostředků souvisejících s obchodními případy, kdy byla dožádaná společnost TechFuture s.r.o. dodavatelem žalobce, v posléze označené výzvě z března roku 2019 žalovaný požadoval poskytnutí kopií daňových dokladů přijatých od žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích a další důkazní prostředky související s obchodními případy, kdy byla obchodní předmětná společnost naopak odběratelem žalobce. Žalobce se pak mylí, pokud dovozuje, že žalovaný zůstal v období od května 2018 do února 2019 zcela nečinný, resp. že v tomto období neučinil žádné úkony směřující ke stanovení daně. Soud ze správního spisu ověřil, že žalovaný jednak v uvedeném období v souladu s dříve uvedeným urgoval vyřízení (doplněné) mezinárodní žádosti o výměnu informací týkající se francouzské společnosti, resp. prověření faktického dodání zboží do Francie, jednak žalovaný v uvedeném období zažádal o přístup k datům kontrolních hlášení žalobce (srov. písemnost ze dne 20. 8. 2018, čj. 6675009/18/2010-62561-110853).
81. K prodlevám souvisejícím s vyřízením mezinárodního dožádání soud poukazuje na to, zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o mezinárodní spolupráci**“), sice v § 10 stanoví lhůty pro vyřizování žádostí, avšak tyto lhůty se vztahují na činnost českého dožádaného správce daně jakožto kontaktní místo, na které se obrací správce daně z jiného členského státu. Podle čl. 7 směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní pak sice mají povinnost odpovídat na dožádání ve stanovených lhůtách orgány ve všech členských státech Evropské unie, avšak z jejich nedodržení nelze usuzovat na nezákonný postup žalovaného v případě, nedodržel-li lhůtu správce daně z

jiného členského státu. Nedodržení lhůt stanovených ve směrnici (v souzené věci se jedná o francouzského správce daně) nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost v postupu žalovaného, stejně jako skutečnost, že žalovaný vyčkával na odpovědi (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, čj. 9 Afs 70/2018 - 38). Jak v této souvislosti potvrdil již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, čj. 9 Afs 69/2011 - 46, „*k naznačenému problému, zda má správce daně čekat na vyřízení mezinárodního dožádání či řízení ukončit v situaci, kdy výsledek mezinárodního dožádání představuje poslední neuzavřenou otázku v řízení, nelze najít jednotné všeobecně platné řešení pro každý případ, ale bude třeba hodnotit specifické okolnosti každého konkrétního případu. Nelze totiž obecně postihnout rozsah možných skutečností, které mohou svědčit pro jeden nebo pro druhý postup. V podmínkách konkrétního případu tak bude nutno zvážit, a to na základě individuálních okolností případu, zda tyto okolnosti odůvodňují spíše potřebu vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání nebo zda je namíste řízení ukončit, aniž by bylo mezinárodní dožádání vyřízeno. V centru takového posuzování bude hodnocení, po jak dlouhou dobu dožádaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah požadované informace, případnou identifikaci jejího zdroje v žádosti o zjištění informace, předpokládanému způsobu jejího zjišťování atd.). Obecně lze konstatovat, že při využití institutu mezinárodního dožádání nelze vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě úplného zjištění všech podstatných skutečností. Pokud tato situace nastane, správce daně bude muset porovnat závažnost každého z těchto zájmů vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávané věci a výsledek tohoto posouzení srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit. Je tedy nutno trvat na tom, aby správce daně, který se rozhodne ukončit řízení, pro jehož potřeby bylo učiněno mezinárodní dožádání, aniž by takové mezinárodní dožádání bylo vyřízeno, svůj postup odůvodnil“.*

82. V nyní posuzované věci soud nepochyboval o tom, že v daném případě bylo ověření skutečností souvisejících s faktickým dodáním zboží do jiného členského státu stěžejní pro vyslovení meritorních závěrů. Žalovanému proto nelze vytýkat, že před urychlením řízení upřednostnil snahu o řádné a úplné zjištění rozhodných skutečností. Z ničeho zároveň nevyplývá, že by žalovaný mezinárodní dožádání činil toliko s cílem neúměrně oddalovat či účelově prodlužovat běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Informace, které měly být získány na základě mezinárodní spolupráce daňových správ jednotlivých členských států, se v daném případě jevily jako zásadní pro zjištění a stanovení DPH v předmětných zdaňovacích obdobích, a bez úplné odpovědi na zaslané mezinárodní dožádání týkající se francouzského subjektu tak nebylo možno vedení daňové kontroly odpovědně ukončit. Jak bylo připomínáno výše, z obsahu správního spisu je přitom zjevné, že žalovaný odpověď na mezinárodní dožádání, která mu nebyla zaslána, opakovaně urgoval.
83. Důvodným neshledal soud ani okruh žalobních námitek poukazujících na bezdůvodné blokování nárokovaného nadměrného odpočtu a s tím související újmu, resp. na to, že správce daně prověřuje pouze případ jednotlivé dodávky zboží do Francie, kdy výše odpočtu DPH týkající se uvedeného případu má představovat pouze zlomek z odpočtu celkového. Ze správního spisu nikterak nevyplývá opodstatněnost tvrzení žalobce, že by žalovaný ve skutečnosti prověřoval pouze případ jednotlivé dodávky zboží. Pro takový závěr neposkytuje obsah správního spisu žádnou oporu. Soud nepřehlédl, že žalovaný

prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za obě zdaňovací období v daleko širším rozsahu, než se žalobce pokouší účelově předeštit. V souladu s výše uvedeným platí, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu za obě zdaňovací období v rozsahu všech přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Z dosavadního postupu správce daně zachyceného v obsahu správního spisu je přitom zjevné, že žalovaný neprověřuje jedinou dodávku, stran níž by výše nárokovaného odpočtu DPH představovala „zlomek z odpočtu celkového“. Ze správního spisu naopak vyplývá, že žalovaný prověřuje naprostou většinu žalobcem v daňových priznání vykázaných dodání zboží do jiného členského státu, přičemž prověřovaná plnění (dodání totožnému odběrateli) představují většinu všech uskutečněných plnění za předmětná zdaňovací období. Žalovanému je pak třeba přisvědčit, že vzhledem k podílu prověřovaného dodání zboží na všech uskutečněných plněních nelze legitimně tvrdit, že by související přijatá plnění představovala podíl na celkových vstupech vykázaných žalobcem ve výrazně odlišném poměru, natož že by byla pouze zlomkem této částky. Omezil-li se tedy žalobce v uvedeném směru toliko na argumentaci, že odpočet daně vztahující se k prověřovanému dodání zboží do jiného členského státu představuje pouze zlomek odpočtu celkového, není jeho obecná námitka důvodná.

84. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že „správce daně se snaží svoji nečinnost maskovat dále i tím, že vydal výzvu pro bankovní ústav žalobce, kde si vyžádal údaje o pohybech na účtech žalobce, ovšem za období 1.1.2016 do 13.5.2019! Bankovní ústav zaslal požadované dokumenty, kde příloha má 650 stran“. Jak bylo uvedeno výše, soud ze shora podrobně popsaných důvodů nepřisvědčil jádru žalobní argumentace poukazující na nečinnost žalovaného v rámci probíhající daňové kontroly. Žalovanému pak nelze vyčítat, že výzvou ze dne 14. 5. 2019, čj. 4581857/19/2010-62561-110853 vyzval podle § 57 odst. 3 daňového řádu Československou obchodní banka a.s., k předložení podkladů týkajících se veškerých pohybů na bankovních účtech žalobce v období od 1. 1. 2016 do 13. 5. 2019. Z ničeho nevyplývá, že by snad od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení nebylo lze rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Zatímco žalovaný ve vyjádření k žalobě plausibilně tvrdil, že uvedenou výzvu vydal mj. s cílem ověřit informace týkající se dlouhodobé obchodní spolupráce s některými obchodními partnery žalobce, žalobce v tomto směru žádnou konkrétní žalobní argumentaci svědčící o účelovosti postupu žalovaného nevznosl. Soud v tomto směru znovu poukazuje na závěry vyslovené ve shora připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, dle nichž není úlohou správního soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly. Žalobce netvrdí, natož aby jakýmkoli způsobem osvědčoval, že se uvedený procesní požadavek zcela míjí s předmětem a rozsahem probíhající daňové kontroly.
85. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že okruh námitek poukazujících na tvrzenou nečinnost žalovaného v rámci daňové kontroly neshledal důvodným. Žalovanému je třeba přisvědčit v tom, že k naplnění podmínek nečinnosti ve smyslu § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu nedošlo.

86. Soud konečně přistoupil k posouzení námitek, jimiž žalobce pod **třetím žalobním bodem** namítal, že v souladu se závěry vyslovenými Ústavním soudem v nálezu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18 byl žalovaný povinen rozdělit zadržovanou částku nadměrného odpočtu na část spornou a nespornou, přičemž o posléze uvedené části by měl vydat rozhodnutí.
87. Městský soud v Praze především nemohl přisvědčit žalovanému v závěru, že současná právní úprava částečné vrácení nesporné části nadměrného odpočtu neumožňuje. V tomto směru soud pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje na závěry vyslovené v předmětném nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, v němž Ústavní soud zcela jednoznačně uzavřel, 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 níž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování*“. Podle Ústavního soudu „*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*“. Na základě těchto úvah pak Ústavní soud dále dovodil, že samotný daňový řád „*umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu skutečněnému 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*“.
88. Pokud tedy žalovaný v obecné rovině argumentoval v tom směru, „*přes shora uvedené závěry Ústavního soudu žalovanému nezbyvá než konstatovat, že současná právní úprava částečné vrácení nesporné části nadměrného odpočtu neumožňuje*“, a dovozoval, že požadavku žalobce na „*vydání „částečných“ platebních výměrů na DPH za kontrolovaná zdaňovací období, nelze s ohledem na současnou úpravu daňové legislativy vyhovět*“, jsou tyto jeho závěry v příkrém rozporu s právním názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu, který je ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy pro žalovaného závazný. V tomto směru by tedy argumentace žalovaného obstat nemohla.
89. Městský soud v Praze nicméně nepřehlédl, že závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, nejsou na nyní posuzovanou věc po stránce meritorní zcela přílehlivé. Soud nemohl ponechat bez povšimnutí, že v případě řešeném Ústavním soudem daňový subjekt v průběhu daňové kontroly opakovaně vyslovil požadavek na vydání „částečného“ rozhodnutí o stanovení daně, přičemž způsobem nevzbuzujícím pochybnost identifikoval konkrétní část uplatněného nároku, kterou považoval za nespornou. Zásadní odlišností oproti nyní posuzované věci pak byla právě okolnost spočívající v tom, že sám správce daně v průběhu daňové kontroly v jednom

z protokolů o ústním jednání potvrdil, že prováděná kontrola se týká pouze původu stříbrného granulátu, tj. toliko jednoho z dvou hlavních oddělitelných a na sobě relativně nezávislých předmětů činnosti daňového subjektu. Ústavní soud v uvedeném nálezu v tomto směru mj. vylicil procesní vývoj věci tak, že „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“.

90. Uvedené skutkové okolnosti přitom věc posuzovanou Ústavním soudem podle přesvědčení zdejšího soudu zásadním způsobem odlišují od nyní řešeného případu. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2017 v rozsahu všech uskutečněných a všech přijatých zdanitelných plnění. Žalobce nečinil sporným, že se v uvedeném období věnoval toliko jediné činnosti, a to prodeji nových a ojetých automobilů a servisu. Ze správního spisu nikterak nevyplývá, že by žalovaný v průběhu daňové kontroly činil některou část nárokováného nadměrného odpočtu nespornou. Právě naopak, jak bylo vyloženo výše, obsah správního spisu podporuje závěr žalovaného o tom, že žalovaný prověřuje naprostou většinu žalobcem v daňových přiznání vykázaných dodání zboží do jiného členského státu, přičemž prověřovaná plnění (dodání totožnému odběrateli) představují většinu všech uskutečněných plnění za předmětná zdaňovací období, s tím, že vzhledem k podílu prověřovaného dodání zboží na všech uskutečněných plněních nelze legitimně tvrdit, že by související přijatá plnění představovala podíl na celkových vstupech vykázaných žalobcem ve výrazně odlišném poměru, natož že by byla pouze zlomkem této částky (viz výše).
91. Ze správního spisu tedy nijak nevyplývá a žalobce to v tomto směru ani nijak konkrétně netvrdí, že by byla určitá jednoznačně vymežitelná část nárokováného odpočtu mezi účastníky nespornou, či že by zjevně zůstala stranou pozornosti žalovaného a fakticky se tak materiálně ocitla zcela mimo formálně vymezený rozsah daňové kontroly. Bylo přitom procesní odpovědností žalobce, aby soudu taková konkrétní žalobní tvrzení předestřel. Soud v tomto směru znovu poukazuje na shora připomenutý význam dispoziční zásady ovládající tento typ soudního řízení.
92. Za další skutkovou odlišnost odůvodňující jiné procesní vyústění pak soud považoval to, že v nyní posuzované věci na rozdíl od případu řešeného Ústavním soudem ze správního spisu nijak nevyplývá (a žalobce to opět v tomto směru v rámci své žalobní argumentace ani netvrdí), že by žalobce v průběhu daňové kontroly výslovně označil plnění, které považuje mezi žalobcem a žalovaným za nesporné. Soud ověřil, že žalobce tak neučinil ani ve stížnosti podané dne 8. 3. 2019, ani v podnětu na ochranu před nečinností ze dne 18. 3. 2019, v nichž brojil toliko proti neúměrnému prodlužování daňové kontroly z důvodu tvrzeného pasivního vyčkávání na výsledky mezinárodního dožádání, popř. namítal, že žalovaný vydává opakovaně výzvy na obchodní partnery žalobce s duplicitními požadavky. Ve stížnosti ze dne 3. 3. 2019 pak žalobce toliko citoval ze shora připomínaného nálezu Ústavního soudu (ve stížnosti neoznačeného), přičemž se v tomto

směru omezil striktně na poznámku o tom, že žalovaný „mohl z moci úřední rozdělit plnění na plnění sporná a nesporná a nesporná vrátit“.

93. Jak bylo naznačeno výše, ani v podané žalobě pak žalobce v žádném ohledu konkrétně nenamítal, že některé části uplatňovaného nároku by měly být mezi stranami nesporné, natož aby taková plnění specifikoval. Žalobce v rámci své žalobní argumentace nijak nevymezil plnění, jež by měla být zcela stranou faktického rozsahu daňové kontroly.
94. Za této situace tak podle přesvědčení soudu nemohly být jeho obecné žalobní námitky pro výše popsané skutkové odlišnosti shledány důvodnými.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

95. Soud s odkazem na výše uvedené závěry shrnuje, že přestože tak žalobce formálně neindikoval, ve skutečnosti podanou žalobou brojil proti dvěma samostatným tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného, a to jednak (i.) proti postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a (ii.) proti postupu žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017 a souvisejícímu zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu na této dani.
96. Žaloba proti prvnímu z uvedených tvrzených nezákonných zásahů žalovaného byla ze shora popsaných důvodů podána opožděně, proto musela být žaloba v této části odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 s. ř. s.
97. Soud tak přistoupil k meritornímu projednání žaloby toliko v části brojící proti postupu žalovaného v rámci daňové kontroly. S ohledem na výše uvedené přitom soud podle § 87 odst. 2 s. ř. s. uzavírá, že postup žalovaného nedosáhl v daném konkrétním případě intenzity, jež by ve světle shora vyložených judikatorních východisek založila nezákonný zásah žalovaného vůči žalobci, proti němuž by bylo třeba poskytnout soudní ochranu v tomto soudním řízení. Se zřetelem k tomu nebyly v posuzované věci podle soudu naplněny všechny podmínky pro poskytnutí ochrany dle § 82 s. ř. s. ve smyslu závěrů vyjádřených ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS). Ze všech shora uvedených důvodů soud neshledal žalobní námitky důvodnými, proto žalobu v této části podle § 87 odst. 3 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
98. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn dílem ust. § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta, dílem pak ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci v části, v níž soud přistoupil k meritornímu projednání, úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.
99. Soud pro úplnost podotýká, že obsah procesních podání žalobce nevzbuzoval pochybnosti o tom, že žalobce ve skutečnosti jedinou podanou žalobou brojil proti dvěma samostatným tvrzeným nezákonným zásahům žalovaného, jak byly vymezeny výše. Za dané procesní situace proto nepovažoval za potřebné žalobce vyzývat, aby žalobní petit v tomto směru upravil. Se zřetelem k tomu, že stran prvního tvrzeného nezákonného zásahu přistoupil k odmítnutí žaloby pro její opožděnost, nepřistoupil soud k vybrání soudního poplatku

z podání žaloby proti tomuto samostatnému zásahu. Proto nyní nerozhodoval ani o jeho vrácení.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 15. dubna 2020

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu