



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **S. a.s., IČO X**
sídlem X
zastoupena daňovou poradkyní ARIADNA, s.r.o., IČO 64581144
sídlem Bořivojova 2419/21, Praha 3

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že výzva žalovaného k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ze dne 3. 10. 2018, č. j. 4420874/18/2120-60562-201271 (dále jen „napadená výzva“), která byla vydána v rámci daňové kontroly žalobkyně ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října až prosince 2013, je nezákonným zásahem.

2. Podle žalobkyně nezákonnost zásahu žalovaného do právní sféry žalobkyně (zejména do vlastnického práva a práva na podnikání) spočívá ve dvou skutečnostech. **Za prvé** tvrdí, že napadená výzva je vnitřně rozporná, neboť její (dle žalobkyně neurčitý) výrok vyzývá žalobkyni k prokázání, že žalobkyně za zdaňovací období měsíců října až prosince 2013 řádně uplatnila nárok na odpočet daně (DPH) v souladu s „ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen ‘zákon o DPH’) a v souladu se smyslem a účelem Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH“, přičemž na straně 13 napadené výzvy sám žalovaný uvádí, že „nezpochybňuje samotnou existenci provedené reklamy a přijetí reklamních služeb daňovým subjektem [žalobkyní] od dodavatele uvedeným na předmětných daňových dokladech [...]. Správce daně proto uvádí, že v posuzovaném případě byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet z plnění uvedených na předmětných daňových dokladech naplněny.“ Vnitřní rozpornost napadené výzvy spočívá ve skutečnosti, že žalovaný vyzývá žalobkyni k prokázání skutečností, které podle odůvodnění napadené výzvy má již za prokázané. Žalobkyně rovněž z vnitřní rozpornosti napadené výzvy dovozuje, že je též nicotná. **Za druhé** žalobkyně tvrdí, že postup žalovaného spočívající ve vydání napadené výzvy je nezákonný, neboť žalovaný na základě svých nepodložených domněnek a dohadů neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečnosti, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, či vědět mohla, přičemž žalobkyni netíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že se daňového podvodu neúčastnila. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Závěrem žalobkyně rovněž odkázala na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, neboť má za to, že z nich vyplývá, že je to žalovaný, kdo má důkazní břemeno ohledně toho, že jsou zde objektivní skutečnosti prokazující, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že se účastní daňového podvodu, přičemž není povinností žalobkyně ověřovat, zda její dodavatel (vystavitel faktury) řádně plní své daňové povinnosti či se nedopouští daňového podvodu.
3. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl ve vztahu k namítané nicotnosti výzvy, že žalobkyně nevyčerpala veškeré prostředky procesní ochrany před podáním žaloby, konkrétně postupu podle § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ve vztahu k tvrzenému neunesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že hodnocení důkazních prostředků provedené žalovaným není zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., ale pouze myšlenkovou činností žalovaného, kdy tato činnost může

být napadnuta následným odvoláním proti případnému dodatečnému platebnímu výměru, popř. v řízení před soudem podle § 65 s. ř. s. Ve vztahu k přípustnosti žaloby žalovaný uvedl, že napadená výzva není zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., ale procesním rozhodnutím, a to podle § 109 ve spojení § 101 daňového řádu, a proto zákonnost napadené výzvy je možné přezkoumat v odvolacím řízení proti případnému dodatečnému platebnímu výměru, popřípadě následně v řízení před soudem podle § 65 s. ř. s. Žalovaný rovněž vyjádřil pochybnosti o tom, že napadenou výzvou zasáhl do „*nedaňových*“ práv žalobce ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 8 Afs 144/2018-30.

4. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že žalovaný se ve svém vyjádření nevyjadřuje k podstatě předmětné žaloby (tj. k vnitřní rozpornosti napadené výzvy; neurčitosti jejího výroku; určení důkazní povinnosti). Ve vztahu k argumentaci žalovaného ohledně povahy napadené výzvy a přípustnosti žaloby podle § 82 s. ř. s. žalobkyně uvedla, že je zde důvod žádat ochranu před postupem žalovaného ihned, neboť v případě daňové kontroly, která by nebyla skončena vydáním dodatečného platebního výměru, by se žalobkyně nemohla bránit odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru, popř. domáhat následně soudní ochrany podle § 65 s. ř. s.

II. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

5. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 10. 10. 2016 byla žalovaným u právní předchůdkyně žalobkyně (D. s. P., a.s.) zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října až prosince 2013, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (reklamní služby) od dodavatelské společnosti P. a.s., IČO X.
6. Napadenou výzvou žalovaný žalobkyni podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval: „*Prokažte, že jste v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2013 (dále také 'předmětná zdaňovací období') uplatnili nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, resp. z přijetí reklamních služeb, na základě daňových dokladů uvedených níže v tabulce č. 1 (dále také 'předmětné daňové doklady') od dodavatele P. a.s. 'v likvidaci' (od 20.6.2018), X, DIČ: X (dále jen 'P.') v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen 'zákon o DPH') a v souladu se smyslem a účelem Směrnice rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH[...].*“
7. V odůvodnění napadené výzvy žalovaný mj. konstatoval na straně 13 napadené výzvy, že „*nezpochybňuje samotnou existenci provedené reklamy a přijetí reklamních služeb daňovým subjektem [žalobkyní] od dodavatele uvedeným na předmětných daňových dokladech [...]. Správce daně proto uvádí, že v posuzovaném případě byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet z plnění uvedených na předmětných daňových dokladech naplněny.*“. V následujícím odstavci napadené výzvy žalovaný uvádí, že skutečnosti zjištěné žalovaným (uvedené v napadené výzvě) nasvědčují tomu, že žalobkyně byla vědomě zapojena do obchodního řetězce společností za účelem daňového podvodu v rámci tzv. řetězových podvodů. Skutečnosti, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru, že se jedná o daňový podvod, žalovaný uvedl na stranách 13 až 20 napadené výzvy, přičemž z odůvodnění napadené výzvy v této části (zejm. strana 19) vyplývá, že žalovaný vyzývá žalobkyni

k tomu, aby tvrdila skutečnosti týkající se jejího obezřetného postupu k zamezení její případné účasti na daňovém podvodu, a k těmto tvrzení předložila příslušné důkazy.

III. Posouzení žaloby soudem

8. Soud nejprve ověřil, že je žaloba včasná (§ 84 odst. 1 s. ř. s.), a dále se zabýval otázkou, zda je přípustná (§ 85 s. ř. s.). Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. se lze domáhat ochrany jak proti daňové kontrole jako celku, tak proti jednotlivým úkonům prováděným v jejím rámci. Vždy je však třeba posuzovat, zda konkrétní jednání žalovaného zasáhlo do právní sféry žalobce. Ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností přitom platí, že sama o sobě zpravidla není s to žalobce přímo zkrátit na jeho právech. Nezákonným zásahem tak bude jen ve výjimečných situacích, kdy bude sama o sobě představovat zásah do práv účastníka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015-31). I výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu proto může představovat *zásah* ve smyslu § 82 s. ř. s. Žalobu proto soud shledal přípustnou a včasnou, a přistoupil tak k posouzení věci samé.
9. Soud při projednání žaloby vycházel ze skutkového stavu ke dni vydání napadené výzvy (§ 87 odst. 1 část věty za středníkem s. ř. s.; srov. body 32 a 33 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 3. 2018, č. j. 45 A 118/2017-123). Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. Soud musí v první řadě zdůraznit, že předmětem řízení je žalobkyní vymezený nezákonný zásah, který žalobkyně spatřuje toliko v napadené výzvě a nikoliv v zahájení a vedení daňové kontroly.
11. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná, jsou-li současně splněny podmínky vymezené v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65 (č. 603/2005 Sb. NSS). Podle něj žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo přímo proti němu zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Všechny uvedené podmínky musí být naplněny kumulativně. Pouze poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novelizace s. ř. s. zákonem č. 303/2011 Sb. změněna v tom smyslu, že domáhat se lze i určení toho, že zásah byl nezákonný, a v takovém případě tedy zásah v době rozhodování soudu již nemusí trvat.
12. V jakých případech by výzva k prokázání skutečností mohla být *nezákonným* zásahem, plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39 (nezákonný zásah zde byl spatřován v provádění dožadání, výslechů svědků, místních šetření a ústních jednání), podle kterého „[d]aňová 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 nález

Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit 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. **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.** Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. [...] Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv.“ (zvýraznění doplněno soudem).

13. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (č. 3566/2017 Sb. NSS), bylo dále zdůrazněno, že zásahovou žalobou sice lze brojit i proti „konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu“, avšak s její pomocí „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)“. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž 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 (srov. body 42 a 43 uvedeného usnesení).
14. Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu proto dospěla k závěru, že „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. Toho se však stěžovatelka fakticky domáhá, pokud požaduje, aby soud v této fázi hodnotil, kdo nese ohledně jakých skutečností důkazní břemeno, zda toto důkazní břemeno unesl, resp. jaké by byly následky nevyhovění té které výzvě. [...] **Soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu**

zabájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.“ (srov. bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60; zvýraznění doplněno soudem). Tyto závěry jsou plně uplatnitelné i v projednávané věci. Zpochybňují-li tedy žalobkyně dosavadní skutková zjištění žalovaného a hodnocení podkladů jím provedené, pak soud uvádí, že se nemůže těmito námitkami v projednávané věci v rámci řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu věcně zabývat.

15. Je třeba dále uvést, že žalobkyně v žalobě neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nepřiměřenost napadené výzvy (s výjimkou nezákonné administrativní zátěže), ani jak sama o sobě zasahuje do její právní sféry. Netvrdí, že by zcela vybočovala z předmětu daňové kontroly, či nesměřovala k prokázání či vyvrácení pochybností správce daně. Pouze tvrdí, že výrok napadené výzvy a její obsah jsou navzájem rozporné a že ji ve vztahu k prokazovaným skutečnostem netíží důkazní břemeno. Soud se přitom nedomnívá, že by tomu tak bylo. V napadené výzvě žalovaný vyjádřil pochybnost, zda byl odpočet daně za zdaňovací období měsíců října až prosince 2013 žalobkyní uplatněn v souladu se zákonem a příslušnou směrnicí, neboť pojal podezření, že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu.
16. První ze dvou uplatněných žalobních tvrzení se týká otázky rozložení důkazního břemene, neboť žalobkyně zpochybňuje, že ji toto břemeno tíží ve vztahu k prokázání skutečnosti, zda přijala opatření k tomu, aby zajistila, že se nestane součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. To však, jak plyne z výše citovaného, soudu v tomto řízení zásadně nepřísluší posuzovat. V dané fázi daňového řízení soud nemůže zasahovat do činnosti správce daně tím, že by činil autoritativní závěry ohledně postupu správce daně, který zjevně nevybočuje z mezí jeho pravomocí. Nelze tak přezkoumávat, zda žalovaný v rámci napadené výzvy účelově hodnotí důkazy, vytváří nepodložená tvrzení, pomíjí skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně, či dokonce zda žalobkyně prokázala maximální možnou míru obezřetnosti při prověřování svých obchodních partnerů a uplatňovala za tím účelem dostatečná opatření. Tento závěr nepředstavuje odepření spravedlnosti žalobkyni, neboť nesprávné hodnocení důkazů, zjištění skutkového stavu či posouzení rozložení důkazního břemene se může projevit na zákonnosti výsledného rozhodnutí o stanovení daně (z něž bude ostatně teprve s konečnou platností jasné, jak vlastně žalovaný provedené důkazy hodnotil), proti kterému se žalobkyně bude moci (odvoláním a poté případně žalobou ve správním soudnictví) bránit.
17. Podle soudu žalobkyně směřuje pojem důkazního břemene s pojmem důkazní povinnosti. K této problematice se zdejší soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 8. 4. 2019, č. j. 46 Af 39/2017-54, kde uvedl, že „[j]e-li procesní subjekt zatížen důkazním břemenem, znamená to, že nebude-li prokázána rozhodná skutečnost, ohledně které jej důkazní břemeno tíží, bude rozhodnuto v jeho neprospěch [...]. Naproti tomu důkazní povinností se rozumí povinnost předložit (či alespoň navrhnout) důkazy k prokázání určité skutečnosti. Jednoduše řečeno, nesplní-li žalobkyně důkazní povinnost, neznamená to ještě, že neunesla důkazní břemeno (daná skutečnost může být prokázána jinými, než jí navrženými důkazy); naopak i pokud ji splní,

nemusí důkazní břemeno unést, neboť je možné, že jí navržené důkazy žalovaného nepřesvědčí o tom, že daná skutečnost je prokázána (což se ukáže teprve po zhodnocení všech důkazů žalovaným).“ Na uvedený rozdíl ostatně upozornil i Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 179/2016-60: „*Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. V posuzovaném případě je podstatná ta skutečnost, že předmětem řízení je otázka, zda obsah výzev vydávaných v průběhu daňové kontroly představoval nezákonný zásah. Nelze tedy předjímat závěry daňové kontroly a posuzovat, zda v konkrétních případech stěžovatelka unesla své důkazní břemeno či zda žalovaný prokázal existenci daňového podvodu a vědomou účast stěžovatelky na něm. Interpretace judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu předestřená stěžovatelkou [která z ní dovozovala, že důkazní břemeno tíží žalovaného, viz bod 7 rozsudku], podle níž nemá správce daně v případě dokazování podvodu požadovat součinnost prostřednictvím výzev, je tak zcela nesprávná.*“

18. Z právě uvedeného vyplývá, že otázka rozložení důkazního břemene je (vedle toho, že ji soudu nepřísluší hodnotit) v dané věci nerozhodná. To, že ohledně určité rozhodné skutečnosti tíží důkazní břemeno žalovaného, mu nebrání, aby žalobkyni vyzval k jejímu prokázání (uložil důkazní povinnost). Pouze to znamená, že je to žalovaný, komu bude při stanovení daňové povinnosti k tíži, nebude-li výzvě vyhověno a daná skutečnost nebude prokázána ani jinak. Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu žalovaného omezuje pouze v tom smyslu, že požadované prokazované skutečnosti musí být potřebné pro správné stanovení daně a potřebné informace si nemůže opatřit z vlastní úřední evidence. Výzva k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu ani nemůže modifikovat zákonné rozložení důkazního břemene. Podstatným tedy je, zda napadená výzva představovala nezákonný zásah, jímž byla přímo zkrácena práva žalobkyně, například tím, že by zjevně nesměřovala k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, nebo byla zjevně nepřiměřená či byla vydána za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují. Jen nad rámec uvedeného soud doplňuje, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, plyne, že je na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Argumentace žalobkyně, že ji v tomto směru netíží důkazní břemeno, je tedy i nesprávná. Na tom nic nemění ani jí citovaná judikatura, která je nepřiléhavá, neboť se nevyjadřuje přímo k důkaznímu břemenu ohledně opatření přijatých k zamezení účasti na daňovém podvodu. Tento žalobní bod je proto nedůvodný.
19. Jako nedůvodnou soud shledal rovněž námitku žalobkyně, podle které je napadená výzva vnitřně rozporná a neurčitá. V napadené výzvě žalovaný nejprve popsal skutečnosti, z nichž vyvozoval své pochybnosti o tom, že žalobkyně nevěděla nebo nemohla vědět o zapojení do podvodu na dani, a poté žalobkyni vyzval, aby prokázala, že odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a v souladu se smyslem a účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, přičemž z odůvodnění napadené výzvy jednoznačně vyplývá, že žalovaný ve vztahu

k uplatnění odpočtu daně směřuje napadenou výzvou k tomu, aby žalobkyně uvedla jaká opatření přijala k zajištění toho, aby se nestala součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, a aby svá tvrzení prokázala. V tomto soud považuje napadenou výzvu za dostatečně určitou.

20. Napadená výzva tím, že na jednu stranu ve své výrokové části vyzývá žalobkyni k prokázání toho, že žalobkyně za zdaňovací období měsíců října až prosince 2013 v souladu se zákonem uplatnila nárok na odpočet daně (DPH), ale na druhou stranu je v jejím odůvodnění výslovně uvedeno, že žalovaný má sám za to, že byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet z plnění uvedených na předmětných daňových dokladech naplněny, může do určité míry vzbuzovat zdání své vnitřní rozpornosti. Tento náhled žalobkyně však nezohledňuje celkový kontext výzvy, a v důsledku toho je příliš formalistický. Podle soudu je totiž při zachování běžné úrovně nezbytné k porozumění textu zřejmé, že napadená výzva směřovala k vyvrácení nebo potvrzení pochybností žalovaného ohledně účasti žalobkyně na daňovém podvodu a nijak nevybočovala z předmětu daňové kontroly (viz výše).
21. Rovněž námitka žalobkyně, že napadená výzva jí způsobuje administrativní zátěž, a zasahuje tak do jejího práva na podnikání a práva vlastnického, je lichá. Z již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015-31, vyplývá, že *„výzva zpravidla není s to zkrátit stěžovatele přímo na jeho právech a jejím nevyhověním se stěžovatel nevystavuje riziku žádné sankce. Výzva je úkonem bezprostředně nevynutitelným a žádná práva stěžovatele proti jeho vůli přímo neomezuje ani nezkracuje. Ani skutečnost, že v případě, že nebudou splněny některé ze zákonných povinností a nebude-li v důsledku toho možnost stanovit daň na základě dokazování, a ta pak bude stanovena podle pomůcek (srov. poučení v uvedené výzvě), nelze považovat za zkrácení subjektivních práv stěžovatele, jakkoliv jej tato informace může znejistit a vyvolat v něm pocit jistého ohrožení“*. Přes uvedené je nutné poukázat na další závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v citovaném rozsudku, ze kterého vyplývá, že *„[d]aňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbyvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbyvá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irrelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkony daňovému subjektu 'kradou čas a práci', které není povinen správcem daně věnovat.“*. Z uvedeného tak vyplývá, že k tomu, aby napadená výzva představovala zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a tedy představovala nezákonnou administrativní zátěž žalobkyně, je nezbytné,

aby zásah žalovaného byl zjevným excesem v rámci daného řízení, což se v daném případě nenastalo. Napadená výzva tak nevybočuje ze zákonného účelu řízení a není zjevně nadbytečná či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní nebo neúčelná. Napadená výzva směřovala ke skutečnostem vymezeným předmětem daňové kontroly, které byly relevantními pro posouzení účasti (resp. míry vědomosti) žalobkyně na daňovém podvodu, a lze tedy mít tento postup žalovaného za účelný. Byť výrok napadené výzvy ve spojení s odůvodněním nejsou zcela precizní, nejde o natolik závažný nedostatek, aby vedl k závěru, že napadená výzva je vnitřně rozporná nebo neurčitá, a z těchto důvodů nezákonná či nicotná. Rovněž tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

22. Soud uzavírá, že napadená výzva nepředstavuje nezákonný zásah, kterým bylo přímo zasaženo do práv žalobkyně. Nebyla proto splněna první až čtvrtá podmínka důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (viz výše). Jelikož všechny uvedené podmínky důvodnosti zásahové žaloby musí být splněny současně (kumulativně), bylo by nadbytečné, aby se soud zabýval i podmínkami zbývajících.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

23. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
24. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Praha 18. února 2020

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu