



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **S., a.s., IČO: X**
sídlem X
zastoupená daňovou poradkyní BDO Tax a.s., IČO: 26420473
sídlem Muchova 240/6, Praha 6

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kpt. Jaroše 7, Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

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

Odůvodnění:

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.“), podanou dne 22. 12. 2017, ve znění doplnění žaloby podáním ze dne 12. 3. 2018, se žalobkyně domáhá, aby soud určil, že výzvy 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 15. 6. 2016, č. j. 161690/16/4200-11771-050420, ze dne 3. 11. 2016, č. j. 296416/16/4200-11771-110573, ze dne 26. 6. 2017, č. j. 108071/17/4200-11771-110573, a ze dne 14. 9. 2017, č. j. 151469/17/4200-11771-050420 (dále souhrnně jen „napadené výzvy“; jednotlivé výzvy budou v dalším textu označovány jen jejich dnem vydání), které byly vydány v rámci daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až září 2015, jsou nezákonným zásahem. Žalobkyně se rovněž domáhá, aby soud žalovanému zakázal pokračovat ve vydávání dalších výzev nezákonně rozšiřujících důkazní břemeno žalobkyně.
2. Žalobkyně v úvodu žaloby konstatovala, že od zahájení první daňové kontroly (dne 16. 4. 2015) již uplynulo více než dva a půl roku. Žalobkyni je aktuálně zadržován nadměrný odpočet ve výši asi 200 miliónů Kč. Dále namítla, že žalovaný nezákonně rozšiřuje důkazní břemeno žalobkyně, neboť požaduje prokázání skutečností, které žalobkyně podle zákona a judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) prokazovat není povinná. Z dosavadního postupu žalovaného plyne, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a NSS je poté na správci daně, aby prokázal, že objektivně existoval podvod na dani, a že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že přijaté plnění bylo jeho součástí. V této souvislosti žalobkyně odkázala zejména na rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35 (všechna citovaná rozhodnutí NSS a krajských soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ve fázi daňové kontroly, kdy je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet daně, žalobkyně může zůstat pasivní. Žalovaný není oprávněn po žalobkyni požadovat, aby prokázala, jaká relevantní opatření a interní mechanismy používá k zajištění, že se nestane součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného a Odvolacího finančního ředitelství, že postup při dokazování nelze přezkoumávat v rámci stížnosti podle § 261 daňového řádu, neboť tento proces je upraven v ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. Ve stížnosti žalobkyně uváděla konkrétní skutečnosti s odkazem na přesně označené písemnosti, jimiž se žalovaný řádně nezabýval. Názor žalovaného, že žalobkyně bude své námitky moci uplatnit ve vyjádření ke kontrolním zjištěním a případně odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, je nesprávný, neboť znamená, že žalovaný může do okamžiku seznámení žalobkyně s kontrolním zjištěním postupovat libovolně. Nezákonný postup způsobuje vady řízení a nepoužitelnost získaných důkazů. Pochybení mají být napravena prostřednictvím institutu stížnosti již v průběhu kontroly a ne až následně složitější cestou v odvolacím řízení, kdy by po celou dobu byly zadržovány nadměrné odpočty. Žalovaným

citovaný rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, nelze na danou věc vztáhnout.

3. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný porušuje zásadu hospodárnosti. Mezi jednotlivými napadenými výzvami byl časový odstup pět měsíců (výzvy ze dne 15. 6. 2016 a 3. 11. 2016), resp. osm měsíců (výzva ze dne 26. 6. 2017). Žalovaný tedy rozděluje stejné požadavky ohledně jednotlivých dodavatelů do samostatných výzev s výrazným časovým odstupem. Celková délka (tj. 311 stran) napadených výzev je neadekvátní. Žalovaný v nich některé pasáže opakuje a obsahují irelevantní informace o obchodních kontaktech dodavatelů žalobkyně, ke kterým se žalobkyně nemůže vyjádřit. Žalovaný dále vznáší opakované požadavky na ústní jednání včetně výsledků již vyslechnutých svědků, na nichž pokládá dotazy nesouvisející s prokázáním, zda byla uskutečněna zdanitelná plnění. Požaduje na nich i doložení dokladů a prověření skutečností s odkazem na vyjádření žalobkyně podaná před více než jeden a půl rokem. Žalovaný také své požadavky žalobkyni nesděljuje předem tak, aby příslušné doklady mohla připravit a nahlédnout do dokumentů, z nichž žalovaný vychází. Podle žalobkyně dále žalovaný již disponuje veškerými informacemi o daných obchodních případech a kontrola měla být uzavřena. Žalovaný se svým postupem pokouší daňové kontroly jen uměle a nedůvodně prodlužovat. O tom (vedle již uvedeného) svědčí, že žalovaný opakovaně pokládá obdobné dotazy, požadavky na objasnění tvrzení žalobkyně vznáší se značným časovým odstupem, nehodnotí důkazní prostředky a odpovědi žalobkyně ve vzájemné souvislosti a vznáší požadavky, které žalobkyni administrativně zatěžují, aniž by mohly přinést nové relevantní skutečnosti. Postup žalovaného je tedy neefektivní a neekonomický a v rozporu s § 5 a § 7 daňového řádu. Dvouletou dobu trvání daňové kontroly nemůže odůvodnit ani její náročnost a rozsáhlost. Žalovaný průtahy ve věci nijak neospravedlňuje. Podle rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, je dlouhá doba prověřování nadměrného odpočtu daně obecně nežádoucí. Nemělo by trvat déle než tři měsíce od skončení zdaňovacího období. Podle žalobkyně vyjadřuje dobu přiměřenou pro prověřování daňového odpočtu také § 254a daňového řádu; tato doba je neporovnatelná s dobou trvání daňové kontroly. Žalovaný se snaží zapojit žalobkyni do daňového podvodu tím, že účelově hodnotí důkazy, vytváří nepodložené domněnky v neprospěch žalobkyně, ignoruje skutečnosti svědčící v její prospěch a neposkytuje jí zpětnou vazbu. Z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017 k obezřetnosti při prověřování jeho dodavatelů, které bylo uveřejněno na internetových stránkách finanční správy, plyne nadbytečnost žalovaným požadovaného prokázání skutečností. Žalobkyně žalovanému prokázala, že zavedla kontrolní mechanismy a vnitřní opatření k prověřování dodavatelů nad rámec požadavků plynoucích z uvedeného vyjádření.
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že trvá na svém závěru, že námitky směřující do procesu dokazování jsou v rámci stížnosti podle § 261 daňového řádu nepřipustné, k čemuž odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 266/2015 – 29. Totéž platí i v soudním řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, k čemuž žalovaný citoval bod 26 rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 – 60. Námitku žalobkyně tedy nelze věcně projednat. Žalovaný nadto doplnil, že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat, že přijal opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, což plyne z rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47. Napadeným výzvám nelze nic vytknout, neboť jimi byla žalobkyně informována o objektivních okolnostech, o kterých měla a mohla vědět, a byla jí dána příležitost k vyjádření a prokázání, že přijala opatření, pro která jí následky účasti na daňovém podvodu nemohou být kladeny k tíži.

Tyto výzvy nemohou samy o sobě představovat nezákonný zásah, neboť jimi žalobkyně nemohla být zkrácena na svých právech. Žalobkyně mohla zůstat pasivní, což by se odrazilo ve výsledku kontrolního zjištění a rozhodnutí o stanovení daně, proti kterému by se mohla bránit žalobou. K námitkám ohledně časového rozestupu napadených výzev a jejich rozsahu žalovaný odkázal na obsah vyřízení stížnosti žalobkyně a dodal, že jejich obsáhlost je dána rozsahem zjišťovaného skutkového stavu a snahou o jeho úplné popsání. Skutečnost, že žalovaný požaduje po žalobkyni vysvětlení k dokladům a tvrzením předloženým před delší dobou je důsledkem toho, že v průběhu kontroly odhalil daňový podvod a nyní vede dokazování k tomu, zda lze účast na něm klást žalobkyni k tíži. Dílčí výtky týkající se údajné neúčelnosti úkonů činěných během daňové kontroly (uvedené na konci str. 10 a str. 12 žaloby) jsou natolik obecné, že na ně nelze reagovat a navíc se týkají procesu dokazování. Žalovaný nemá žádný zájem na prodlužování daňové kontroly, ale nemůže ji skončit, dokud nezjistí všechny rozhodné skutečnosti a neseznámí s nimi žalobkyni. Z rozsudku NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013 (zejména s ohledem na jeho bod 25) neplyne, že by doba prověřování odpočtu neměla překročit tři měsíce. Úrok související s prověřováním nadměrného odpočtu není podle rozsudku NSS ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, sankcí. To platí i o úroku podle § 254a daňového řádu. Zákonná úprava zde naopak předpokládá, že prověřování nadměrného odpočtu bude trvat delší dobu. K odkazu žalobkyně na vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017 žalovaný uvedl, že bylo nesprávně pochopeno a odkázal na navazující vyjádření ze dne 22. 5. 2017.

5. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že její námitky ohledně účelového hodnocení důkazních prostředků žalovaným nejsou jen obecného charakteru, a že všechny konkrétní skutečnosti vyplývají ze správního spisu. Příkladem uvedla, že podle žalovaného nemá prohlášení dodavatele, že zboží nepochází z trestné činnosti, vypovídací hodnotu, zatímco obdobné prohlášení, že údaje uvedené v dotazníku při výkupu zboží jsou pravdivé, hodnotil jako významné. Ve výzvě ze dne 3. 11. 2016 žalovaný nepravdivě uvádí, že byly zjištěny nestandardní pohyby na účtech žalobkyně. V protokolu ze dne 11. 11. 2016, č. j. 301942/16/4200-11771-050420, žalovaný vznáší dotazy na ceny obvyklé, ačkoliv ve výzvě ze dne 3. 11. 2016 tvrdil, že dodržování metodického pokynu „Stanovení cen drahých kovů“ je nerozhodné. Dodržování některých kontrolních mechanismů žalovaný hodnotí jako nerozhodné, zatímco nedodržování jiných má za zásadní pochybení. Z údajů docházkové knihy žalovaný v důsledku neznalosti vyvozuje nepatřičné závěry o procesu výkupu materiálu. Potvrzení o bezdlužnosti dodavatelů se žalovaný snaží využít v neprospěch žalobkyně. Žalovaný neposkytuje žalobkyni žádnou zpětnou vazbu, popřípadě až s velkým časovým odstupem, jako např. k vyjádření žalobkyně ze dne 21. 8. 2015, k němuž až na ústním jednání dne 27. 1. 2017 žalovaný vznesl požadavek na jeho doplnění. Dále žalobkyně uvedla, že je třeba vzít v úvahu, že daňová kontrola trvá již tři roky, po které se žalovaný opakovaně dopouští nezákonného jednání. Na závěr žalobkyně uvedla, že své dodavatele prověřovala důkladněji, než Generální finanční ředitelství podle jeho vyjádření ze dne 15. 5. 2017, na čemž nic nemění ani jeho doplňující vyjádření ze dne 22. 5. 2017. Závěrem žalobkyně odkázala na rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ze dne 31. 1. 2013, *Stroj trans EOOD*, C-642/11, a ze dne 19. 10. 2017, *SC Paper Consult SRL*, C-101/16 (rozhodnutí SDEU jsou dostupná na <http://curia.europa.eu/>).
6. Soud nejprve zkoumal, zda je žaloba přípustná (§ 85 s. ř. s.) a včasná (§ 84 odst. 1 s. ř. s.). V této souvislosti dospěl rozšířený senát NSS k závěru, že „[s]tížnost ani žádost o prošetření

způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 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.“ (srov. bod 50 rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, publ. pod č. 3686/2018 Sb. NSS). Současně konstatoval, že uvedený právní názor nelze retrospektivně aplikovat v neprospěch žalobce, pokud by mu tím byl odňat přístup k soudní ochraně (srov. body 53 a 54). O takový případ se jedná i v projednávané věci, neboť citovaný rozsudek byl vydán (resp. je datován) až poté, co by žalobkyni uplynula subjektivní lhůta k podání žaloby počítaná podle právního názoru, který v něm byl rozšířeným senátem nově zaujat (poslední z napadených výzev byla žalobkyni doručena dne 18. 9. 2017). Na nový judikatorní vývoj proto žalobkyně již nemohla reagovat. Nelze jí tak klást k tíži, že postupovala v důvěře v později překonanou judikaturu (zejména rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2015, č. j. 10 Afs 16/2015 – 27), a žalobu podala až v subjektivní lhůtě počítané od okamžiku, kdy se dozvěděla o výsledcích vyřízení uplatněné stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, byť tyto prostředky ochrany nebyla povinna vyčerpat. Žaloba je proto přípustná a včasná. Jen pro úplnost soud dodává, že žalobkyní označený zásah (vydání napadených výzev) je svou povahou jednorázový a při posouzení včasnosti žaloby tedy nelze vycházet z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

7. Po ověření přípustnosti a včasnosti soud přistoupil k posouzení věci samé. Vycházel přitom ze skutkového stavu ke dni vydání jednotlivých napadených výzev (§ 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.).
8. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 16. 4. 2015 byla žalovaným u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna a února 2015, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelské společnosti J. s.r.o. (IČO: X; dále jen „J.“) vykázaných na řádcích 10, 43 a 40 daňových přiznání za tyto měsíce. Dne 19. 5. 2015 byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2015 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů J. a W. i. s.r.o. (IČO: X; dále jen „W.“) vykázaných na řádku 40 daňového přiznání za tento měsíc. Dne 19. 6. 2015 byly obě daňové kontroly rozšířeny na neomezený rozsah a současně byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna 2015 (také v neomezeném rozsahu). Ve dnech 23. 7. 2015, 21. 9. 2015, 20. 10. 2015 a 11. 11. 2015 byly u žalobkyně postupně zahájeny daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května 2015, června a července 2015, srpna 2015 a září 2015 (všechny v neomezeném rozsahu).
9. Výzvou ze dne 15. 6. 2016 žalovaný žalobkyni podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval, aby prokázala, že nárok na odpočet daně u celkem čtyř přijatých zdanitelných plnění (dodávky platiny) od společnosti W. byl ve zdaňovacím období března 2015 uplatněn v souladu s § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a judikaturou SDEU, a aby prokázala, jaká relevantní opatření a interní mechanismy přijala a používala, aby zajistila, že se nestane součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a nevznikly pochybnosti, že o případném podvodu věděla nebo vědět mohla. Výzvou ze dne

3. 11. 2016 žalovaný vyzval žalobkyni k témuž, a to ve vztahu k celkem devíti zdanitelným plněním (dodávky platiny a palladia) přijatým od společnosti J. ve zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března a září 2015; k celkem čtyřem plněním (taktéž dodávky platiny a palladia) přijatým od společnosti T. T. s.r.o. (IČO: X, společnost již zanikla; dále jen „T. T.“) ve zdaňovacím období ledna 2015; a k celkem šesti plněním (dodávky platiny) přijatým od společnosti 4 T. S. O. T. s.r.o. (IČO: X; dále jen „4 T.“) ve zdaňovacích obdobích měsíců června a července 2015.
10. Ve výzvě ze dne 26. 6. 2017 žalovaný žalobkyni vyzval k prokázání, že nárok na odpočet daně u celkem 18 přijatých zdanitelných plnění (dodávky platinových slitků a mincí) od společnosti C. P. s.r.o. (IČO: X, dále jen „C. P.“) ve zdaňovacích obdobích měsíců března, dubna a září 2015 byl uplatněn v souladu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a judikaturou SDEU. Konečně ve výzvě ze dne 14. 9. 2017 žalovaný vyzval žalobkyni k témuž, a to ve vztahu k celkem 14 zdanitelným plněním (dodávky platiny) přijatým od společnosti L. G. s.r.o. (IČO: X; dále jen „L. G.“) ve zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března a září 2015; k celkem 16 plněním (také dodávky platiny) přijatým od společnosti W. T. s.r.o. (IČO: X, nyní v likvidaci; dále jen „W. T.“) ve zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března a září 2015; a k celkem 49 plněním (dodávky stříbra, platiny, palladia a rhodia) přijatým od společnosti V., spol. s r.o. (IČO: X; dále jen „V.“) ve zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března, dubna, května a srpna 2015.
11. V odůvodnění všech napadených výzev žalovaný mj. konstatoval, že nezpochybnuje existenci zdanitelných plnění, ale je zřejmé, že byl účelově vytvořen řetězec společností, v rámci kterého měly být prodány drahé kovy, aniž byla odvedena daň na výstupu v jednom nebo více člancích, tedy došlo k podvodnému jednání na dani z přidané hodnoty.
12. Dne 23. 6. 2017 žalobkyně podala k žalovanému stížnost podle § 261 daňového řádu a současně k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Obdobně jako v žalobě namítala, že nejstarší daňová kontrola trvá již dva roky, že výzvy ze dne 15. 6. 2016 a ze dne 3. 11. 2016 jsou nezákonné, neboť správce daně je povinen prokázat existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, že mezi těmito výzvami a další neoficiálně avizovanou výzvou jsou značné časové rozestupy, že postup žalovaného je neefektivní a nedůvodně prodlužující daňové kontroly, a že vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017 potvrzuje, že si žalobkyně počínala dostatečně obezřetně.
13. Žalovaný ve vyřízení stížnosti ze dne 17. 8. 2017 shledal stížnost žalobkyně zčásti nepřipustnou a zčásti nedůvodnou. Za nepřipustné považoval žalovaný námitky žalobkyně týkající se procesu dokazování, neboť ten dosud není uzavřen a nelze jej hodnotit. Žalobkyně bude moci své námitky uplatnit ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, popř. v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. K námitce, že žalobkyni před ústními jednáními nesdělují své požadavky, uvedl, že daňový řád takovou povinnost neukládá, a že by to nepřispělo k urychlení řízení, neboť by žalobkyně pro vyhovění požadavkům potřebovala stejný časový prostor jako nyní, kdy po ústních jednáních za tímto účelem žádá o dodatečnou lhůtu. Dále žalovaný uvedl, že přestože se všechny výzvy zaměřují na okolnosti zjištěného podvodu na dani z přidané hodnoty, týkají se různých dodavatelů a odlišných obchodních řetězců. S ohledem na velký rozsah prověřovaných skutečností je žalovaný rozdělil do čtyř výzev, z nichž tři již žalobkyni odeslal a čtvrtá je ve fázi zpracování. Žalobkyně k odpovědi na každou z dosavadních výzev potřebovala asi 45 dní,

je tedy v souladu se zásadou spolupráce, aby byly odděleny a žalobkyně měla dostatek času k seznámení a reakci. Délka prováděných daňových kontrol je úměrná rozsahu a závažnosti zjišťovaných skutečností. Žalobkynin podnět na ochranu proti nečinnosti byl vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 7. 2017 odložen jako nedůvodný.

14. Podáním ze dne 8. 9. 2017 žalobkyně podle § 261 daňového řádu požádala Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. V žádosti žalobkyně zejména polemizovala se závěrem, že námitky týkající se dokazování jsou nepřípustné a zopakovala, že při daňové kontrole dochází k průtahům. Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 25. 10. 2017 shledalo žádost žalobkyně nedůvodnou. Ztotožnilo se s žalovaným, že postup při dokazování není postupem, proti kterému se lze bránit stížností podle § 261 daňového řádu. Lze sice brojit proti šikanózním výzvám k prokázání skutečností, avšak v daném případě jsou námitky žalobkyně toliko obecného charakteru a směřují proti rozložení důkazního břemene, předmětu dokazování a hodnocení důkazů. Žalovaný ve věci nečiní úkony, které by zjevně nesměřovaly k předmětu daňové kontroly, a oddělené vydávání výzev s časovým rozestupem je racionálně odůvodněno. Ve výzvách nejsou nadbytečně opakovány informace a detaily v nich uvedené souvisí s předmětem kontroly, neboť popisují obchodní řetězce, jejichž součástí byla i žalobkyně. Z rozsudku NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013 neplyne, že by provádění dlouhotrvajících daňových kontrol bylo nezákonné, ale pouze, že dojde-li následně k stanovení nadměrného odpočtu, náleží daňovému subjektu adekvátní kompenzace.
15. Soud musí v první řadě zdůraznit, že předmětem řízení je žalobkyní vymezený nezákonný zásah tak, jak jej upřesnila v podání ze dne 12. 3. 2018. Ten žalobkyně spatřuje toliko v jednotlivých napadených výzvách – nikoliv v zahájení a vedení daňových kontrol či nečinnosti žalovaného. Ta část žalobní argumentace, která směřuje vůči jinému postupu (nečinnosti) žalovaného při daňové kontrole a se zákonností napadených výzev nesouvisí, je tedy pro posouzení věci irelevantní. Jedná se především o námitky, jimiž žalobkyně poukazuje na délku trvání daňových kontrol (včetně odkazu na rozsudek NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013 a § 254a daňového řádu), zadržování nadměrného odpočtu, časové prodlevy mezi vydáním jednotlivých napadených výzev, opakovaná ústní jednání a výsledky svědků, nesdělování požadavků žalovaného před ústními jednáními, dotazy žalovaného ohledně tvrzení starých více než jeden a půl roku či nedostatek zpětné vazby. Relevantní není ani (značně obecná) námitka, že žalovaný již má veškeré informace a doklady shromážděny a kontroly měly být uzavřeny a postupuje neúčelně a neefektivně se záměrem, aby daňové kontroly uměle prodlužoval (včetně souvisejících dílčích námitek), neboť i ta se netýká samotných napadených výzev, ale délky trvání a zákonnosti daňových kontrol. Z hlediska předmětu řízení není rovněž podstatná argumentace žalobkyně ohledně přípustnosti námitek vůči procesu dokazování v rámci stížnosti podle § 261 daňového řádu a námitka, že se při jejím vyřízení žalovaný některými námitkami žalobkyně řádně nezabýval. Soud totiž v nynějším řízení neposuzuje zákonnost vyřízení stížnosti ze dne 17. 8. 2017 či vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 25. 10. 2017. Polemika se závěry žalovaného (či Odvolacího finančního ředitelství) zde má význam jen potud, pokud se vztahuje k samotným napadeným výzvám.
16. Dále je třeba předeslat, že podle ustálené judikatury NSS 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

(publ. pod 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.

17. Judikatura NSS také 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 NSS ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015 – 31). V jakých případech by tomu tak mohlo být, plyne z rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 (nezákonný zásah zde byl spatřován v provádění dožádání, výslechů svědků, místních šetření a ústních jednání), v němž NSS již dříve konstatoval, že *„[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 nálezy 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 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. 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.)
18. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 (publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS) dále rozšířený senát NSS zdůraznil, že zásahovou žalobou sice lze brojít 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 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 (srov. body 42 a 43 uvedeného usnesení).

19. Pozdější judikatura NSS 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 zahájené 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 NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 – 60, zvýraznění doplněno soudem; nezákonný zásah stejně jako v nynějším případě spočíval mj. ve vydávání výzev podle § 92 odst. 4 daňového řádu).
20. V projednávané věci se relevantní námitky žalobkyně týkají právě otázky rozložení důkazního břemene, neboť zpochybňuje, že ji tíží ve vztahu k prokázání, 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 zásadně nepřísluší posuzovat. Stejně tak nelze přezkoumávat, zda žalovaný v rámci napadených výzev účelově hodnotí důkazy, vytváří nepodložená tvrzení, pomíjí skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně (včetně dílčích námitek uplatněných v replice), či dokonce zda žalobkyně prokázala maximální možnou míru obezřetnosti (nebo míru, kterou dovozuje z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017) při prověřování svých obchodních partnerů a uplatňovala za tím účelem dostatečná opatření. Tento závěr není nijak absurdní, neboť nesprávné hodnocení důkazů, zjištění skutkového stavu či posouzení rozložení důkazního břemene se může projevit na zákonnosti výsledného rozhodnutí o stanovení daně (z nějž 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.
21. K tomu je třeba dodat, že žalobkyně směřuje pojem důkazního břemena s pojmem důkazní povinnosti (k rozdílu srov. Pražák, J. K důkaznímu břemenu a důkazní povinnosti v daňovém řízení. *Právní rozhledy*. 1996, č. 3, str. 112). Je-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 (srov. též výklad k objektivnímu důkaznímu břemenu v Lavický, Petr. Důkazní břemeno a dokazování výše nároku. *Právní fórum*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2012, roč. 9, č. 11, str. 488 – 492). 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 neunese 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 NSS v posledně citovaném rozsudku sp. zn. 4 Afs 179/2016: *„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.“*

22. Z práve 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 značí, 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 (slovy žalobkyně „rozšiřovat“) zákonné rozložení důkazního břemene. Podstatným tedy je, zda napadené výzvy představovaly nezákonný zásah, jímž byla přímo zkrácena práva žalobkyně (tedy, že např. požadavek žalovaného byl nepřiměřený či šikanózní a žalobkyni způsobil nezákonnou administrativní zátěž). Jen nad rámec soud doplňuje, že, jak správně uvádí žalovaný, z rozsudku NSS 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 (srov. body 26 a 27). 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 břemeni ohledně opatření přijatých k zamezení účasti na daňovém podvodu.
23. Na tomto místě je dále třeba uvést, že žalobkyně v žalobě neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nepřiměřenost napadených výzev ani jak *samy o sobě* zasahují do její právní sféry. Netvrdí, že by zcela vybočovaly z předmětu daňové kontroly, či nesměřovaly k prokázání či vyvrácení pochybností správce daně (pouze tvrdí, že ji ve vztahu k prokazovaným skutečnostem netíží důkazní břemeno, což, jak bylo výše uvedeno, nelze nyní posuzovat a ani není relevantní). Soudu se přitom ani nejeví, že by tomu tak bylo. Ve výzvě ze dne 15. 6. 2016 žalovaný vyjádřil pochybnost, zda byl odpočet daně za zdaňovací období března 2015 žalobkyní uplatněn v souladu se zákonem a judikaturou SDEU, neboť mu vzniklo podezření, že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu. Chybějící daň nebyla odvedena společností W., dodavatelem žalobkyně. Ve výzvě ze dne 3. 11. 2016 žalovaný ze stejného důvodu zpochybňoval odpočty daně uplatněné žalobkyní ve

zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března, června, července a září 2015. Chybějící daň neodvedli její dodavatelé J., T. T. (včetně některých jejich dodavatelů) a dodavatel společnosti 4 T. (dodavatel žalobkyně). Ve výzvě ze dne 26. 6. 2017 žalovanému vznikly pochybnosti ohledně odpočtů daně za zdaňovací období měsíců března, dubna a září 2015, a to opět pro podezření z účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Chybějící daň byla identifikována u čtyř (sub)dodavatelů společnosti C. P. (dodavatel žalobkyně). Konečně ve výzvě ze dne 14. 9. 2017 žalovaný zpochybňoval odpočty daně uplatněné ve zdaňovacích obdobích měsíců ledna, února, března, dubna, května, srpna a září 2015. I zde měla být žalobkyně zapojena do podvodu na dani z přidané hodnoty. Chybějící daň byla zjištěna u dodavatelů žalobkyně L. G. a W. T. a celkem u pěti (sub)dodavatelů těchto společností a společnosti V. (která byla dodavatelem žalobkyně). Ve všech výzvách 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, jaká opatření přijala k zajištění, aby se nestala součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, popř. aby prokázala, že odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a judikaturou SDEU. Je tedy zřejmé, že napadené výzvy směřovaly k vyvrácení nebo potvrzení pochybností žalovaného ohledně účasti žalobkyně na daňovém podvodu a nijak nevybočovaly z předmětu daňové kontroly (viz výše bod 8). Nemohou tak představovat nezákonný zásah v intencích shora citované judikatury (tj. rozsudku sp. zn. 6 Afs 46/2014, jak byl upřesněn rozsudkem sp. zn. 4 Afs 179/2016).

24. K námitce týkající se celkového rozsahu napadených výzev soud pro úplnost uvádí, že pokud jsou podle názoru žalobkyně v některé z nich obsažené informace (které žalobkyně nijak konkrétně nespecifikuje) irelevantní, nadbytečné či opakující se, nemůže to samo o sobě být důvodem nezákonnosti těchto výzev. Žalobkyni byla napadenými výzvami uložena toliko povinnost prokázat, zda přijala opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, resp. že odpočty daně uplatnila v souladu se zákonem – nikoliv že se má vyjádřit ke všem v nich uváděným skutečnostem. To je pouze jejím právem. Sama ostatně uvedla, že se k nim ani vyjádřit nemůže, neboť jsou jí známi pouze její obchodní partneři. Ani tímto způsobem proto nemohla být zkrácena práva žalobkyně.
25. Soud tedy na závěr shrnuje, že napadené výzvy nelze považovat za nezákonný zásah a ani jimi nebylo přímo zasááno do práv žalobkyně. Nebyla proto splněna první až čtvrtá podmínka důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (viz výše bod 16). Jelikož všechny uvedené podmínky důvodnosti zásahové žaloby musí být splněny současně (kumulativně), bylo by nadbytečné, aby se soud zevrubně zabýval i podmínkami zbývajících.
26. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).
27. Soud neprovedl pro nadbytečnost dokazování listinnými důkazy navrženými žalobkyní v žalobě, neboť jsou součástí správního (daňového) spisu, který měl soud k dispozici, a z jehož obsahu vycházel. Seznámení se s obsahem správního spisu podle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 – 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

28. 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). 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.

Praha 8. dubna 2019

Mgr. Jitka Zavřelová , v. r.
předsedkyně senátu