



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **Schnelle Logistik s.r.o.**, DIČ: CZ03240061, se sídlem v Praze 7, Osadní
869/32, zastoupen: JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., advokátka, se sídlem
Praha 2, náměstí Míru 341/15

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská
619/28,

o nezákonném zásahu,

takto:

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

Odůvodnění

[1] Žalobce se u soudu domáhal určení, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2015 prováděná Finančním úřadem pro

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.

hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 7 (dále také jen obecně i s žalovaným „správce daně“) byla nezákonným zásahem tohoto finančního úřadu, který spatřuje ve způsobu vedení daňové kontroly, resp. postupům žalovaného v rámci daňové kontroly.

[2] V podané žalobě žalobce uvedl, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 7, zahájil postupy k odstranění pochybností daně z přidané hodnoty, a to (i) výzvou ze dne 17. 4. 2015, č.j. 2819298/15/2007-50522-107884, za zdaňovací období únor 2015, (ii) výzvou ze dne 23. 4. 2015, č.j. 3210155/15/2007-50522-107884, za zdaňovací období leden 2015, (iii) výzvou ze dne 19. 5. 2015, č.j. 3924219/15/2007-50522-107884, za zdaňovací období březen 2015, (iv) výzvou ze dne 15. 6. 2015, č.j. 4468006/15/2007-50522-107884, za zdaňovací období duben 2015 a (v) výzvou ze dne 15. 7. 2015, č.j. 5046952/15/2007-50522-107884, za zdaňovací období květen 2015 (dále společně též „Výzvy“).

[3] Žalobce v žalobě namítá, že v průběhu postupů k odstranění pochybností předložil správci daně značné množství důkazních prostředků, a to zejména (i) evidence pro účely DPH, (ii) originály přijatých daňových dokladů, (iii) originály vydaných daňových dokladů, (iv) originály daňových dokladů na osvobozená plnění, (v) smlouvy o přepravě, (vi) CMR nákladní listy, (vii) dodací listy, (viii) výpisy z bankovního účtu, (ix) souhrnné údaje k platbám přepravy, (x) fotografie, (xi) potvrzení objednávek, (xii) emailové korespondence přiložené k jednotlivým daňovým dokladům, (xiii) příjemky či výdejky přiložené k jednotlivým daňovým dokladům a (xiv) další důkazní prostředky včetně nezbytných vysvětlení a vyjádření k jeho ekonomické činnosti. Správce daně však nikterak na veškeré výše uvedené skutečnosti a předložené důkazní prostředky nereagoval, zůstal nečinný, postavil žalobce do role „pasivního“ účastníka kontrolních postupů a pouhého „předkladače“ důkazních prostředků a vysvětlení správci daně a bez jakékoliv komunikační interakce ukončil postupy k odstranění pochybností s tvrzením, že bude potřeba provést další dokazování v rozsahu přetrvávajících žalobci zcela neznámých pochybností, a zahájil daňovou kontrolu s odůvodněním, že „*Daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností zcela neodstranil pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění, vyslovených ve výzvě [...]*“. Správce daně tak rezignoval na pravidla presumovaná daňovým řádem (zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů) pro ukončení postupů k odstranění pochybností, tj. (i) nezhodnotil předložené důkazní prostředky a ani (ii) neuvedl žádné konkrétní pochybnosti. Správcem daně použité formulace „*neodstranil pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění*“ či „*je třeba rozsáhlé dokazování*“ nepředstavují předpoklady pro zahájení či ukončení postupů k odstranění pochybností tak, jak je požaduje daňový řád.

[4] Žalobce dále poukazuje i na další závažná pochybení správce daně v průběhu postupů k odstranění pochybnosti potvrzující jeho obavy minimálně o nestandardnosti až účelovosti jednání správce daně, a to zejména v kontextu odepření nahlédnutí do jeho spisu či neustálého postupování předmětného spisu z místně příslušného správce daně na dožádaného správce daně a naopak. Tak například dne 23. 9. 2015 se žalobce chtěl v důsledku dlouhého trvání postupů k odstranění pochybností seznámit se spisovým materiálem vedeným v souvislosti s vydanými Výzvami, a tak se dostavil do sídla správce daně za účelem nahlížení do spisu. V průběhu tohoto nahlížení (viz protokol č.j.

6300364/15/2007-60562-107183) správce daně žalobci sdělil, že předmětný spis nemá k dispozici, a že k provedení postupů k odstranění pochybností je již příslušný dožádaný správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj), kde je spis umístěn. Žalobci tak bylo odepřeno nahlédnutí do daňového spisu vedeného v souvislosti s postupy k odstranění pochybností, přičemž místně příslušný správce daně jej ani předem neinformoval, že spis byl postoupen. Dne 14. 10. 2015 se žalobce dostavil opět do sídla správce daně za účelem nahlédnutí do spisu (viz protokol č.j. 6480501/15/2007-60562-107721), přičemž v rámci tohoto nahlížení zjistil, že spis je zpět u místně příslušného správce daně, přičemž správce daně nebyl při předmětném ústním jednání schopen říci, kdo bude nadále vést příslušná daňová řízení. Správce daně, místně příslušný daňovému subjektu, tak nebyl schopen v rámci postupu k odstranění pochybností jakožto rychlého, operativního a efektivního kontrolního postupu sdělit zcela základní informace a dokonce těmito informacemi ani nedisponoval, což představuje hrubé porušení ústavněprávní zásady rovnosti zbraní v daňovém řízení.

[5] Žalobce dále namítá, že dne 11. 11. 2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu, přičemž žalobce v rámci tohoto zahájení požadoval sdělení, které konkrétní pochybnosti nebyly v průběhu postupů k odstranění pochybností odstraněny, a vyzval správce daně, aby napravil jeho pochybení včetně vadného postupu při ukončení postupů k odstranění pochybností. Avšak místo odstranění nezákonného postupu správce daně zhodnotil požadavek žalobce jako odmítnutí zahájení daňové kontroly a vydal výzvu ze dne 21. 1. 2016 (tj. po více než dvou měsících po původním zahájení daňové kontroly) s poučením, že nevyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, může být daň stanovena podle pomůcek. Žalobce se ohrazuje proti takovému přístupu správce daně, který místo toho, aby napravil své pochybení nejen při ukončení postupů k odstranění pochybností, tj. minimálně konečně sdělil žalobci konkrétní pochybnosti stran základu daně a daně samotné, se snažil přenést odpovědnost na žalobce tím, že zhodnotil jeho požadavky na dodržování zákonných a judikatorních pravidel správy daní jako odmítnutí zahájení daňové kontroly a upozornil ho na možnost stanovení daně podle pomůcek. Absurdnost postupu správce daně dotvrzuje to, že dne 8. 2. 2016 při opětovném zahájení daňové kontroly (viz protokol č.j. 791391/16/2007-60562-107721) opět vyzval, aby předložil důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické plnění, které je uvedeno na přijatých i vydaných daňových dokladech v šetřených zdaňovacích obdobích leden až květen 2015. Jinak řečeno, správce daně žádal o důkazní prostředky, které (i) mu již byly předloženy, (ii) ke kterým se správce daně doposud nevyjádřil a (iii) ze kterých si správce daně pořídil (podle svého uvážení, neboť si mohl pořídit kopie všech předložených podkladů) na náklady daňového subjektu kopie v celkovém počtu více než 250 listů.

[6] Podle názoru žalobce tak správce daně po žalobci požaduje důkazní prostředky, které mu byly již (několikrát) předloženy, čímž se dopustil nezákonného jednání spočívajícího v materiální nečinnosti. Nejvyšší správní soud takový postup (úkony) správce daně označuje za nepřijatelný a nezákonný, když například v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014, uvedl, že „*tento zásah spočívá v nezákonné č.j. administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsaný zákonný rámec. Daňový 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 úkoly daňovému subjektu „kradou čas a práci“, které není povinen správci daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem“.

[7] Žalobce je dále toho názoru, že za nečinnost správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly lze označit i provádění nesmyslných a neúčelných procesních úkonů s cílem protahovat řízení. Žalobce primárně konstatuje, že nerozporuje právo správce daně ověřovat si rozhodné skutečnosti o obchodování s jeho dodavateli, avšak z postupu správce daně je zřejmé, že (i) správce daně se snaží účelově prodloužit daňovou kontrolu nebo (ii) že není schopen z důvodu své nekompetentnosti řádně ověřit obchodní spolupráci nikoliv prvním či druhým dožádáním, ale realizuje dokonce již minimálně třetí dožádání na společnost Chilixia. Správce daně totiž po dobu provádění kontrolních postupů ověřoval spolupráci daňového subjektu s touto společností minimálně třikrát. Navíc, pokud by měl správce daně nějaké pochybnosti o spolupráci daňového subjektu se společností Chilixia, bezesporu by tuto skutečnost výslovně sdělil místně příslušnému správci daně společnosti Chilixia, Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště ve Slaném, který v listopadu 2015 se správcem daně pravidelně komunikoval. Přestože se předmětná komunikace časově prolínala se zahájením daňové kontroly u daňového subjektu, správce daně nikterak neinformoval místně příslušného správce daně společnosti Chilixia (Finanční úřad pro Středočeský kraj) o nějakých pochybnostech stran jejich obchodování, přičemž správce daně společnosti Chilixia na základě komunikace se správcem daně daňového subjektu uzavřel, že (i) obchodní spolupráce byla osvědčena, a že (ii) nárok na odpočet byl uplatněn zcela oprávněně. I z této skutečnosti vyplývá, že správce daně žádnou konkrétní pochybnost nemá, že daňovou kontrolu zahájil toliko účelově (z důvodu překročení časového rámce pro provádění postupu k odstranění pochybností) a že se nyní snaží opakovanými dožádáními na společnost Chilixia docílit prodloužení daňové kontroly, tj. správce daně činí toliko neúčelné úkony. Ačkoliv správce daně argumentuje tím, že je provádění daňové kontroly zvláště složité a že musí prověřit mezinárodní dodavatelsko-odběratelské vztahy, ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce již v září 2015 (viz výše) nabízel zajištění dokumentů či vyjádření ze strany zahraničních obchodních partnerů, tj. správce daně si veškeré skutečnosti mohl ověřit již před téměř jedním rokem. To však neučinil. Navíc, faktickou realizaci přeprav si mohl ověřit i prostřednictvím Ředitelství silnic a dálnic, které by mu poskytlo výpisy z mýtných bran, což žalobce taktéž navrhoval správci daně, a to v září 2015 (viz výše). Ani tento úkon správce daně neučinil.

[8] Na závěr žalobce poukazuje na to, že se v důsledku nečinnosti správce daně nachází v tíživé situaci, která ohrožuje jeho podnikatelskou činnost, neboť trvající

zadržování nadměrných odpočtů nadále každým dnem zvyšuje a dále prohlubuje jeho újmu. Neoprávněné zadržování již jednou uhrazené daně na vstupu správcem daně z ekonomického pohledu nutně vede k zásadnímu omezení jeho činnosti, neboť výše zadržované částky daně z přidané hodnoty se logicky zásadním způsobem promítá do jeho finančních výsledků, zejména do toku peněžních prostředků (cash flow).

[9] V doplněném podání dále žalobce uvedl, že daňová kontrola byla ukončena (i) dne 15. 2. 2017 pro zdaňovací období srpen a září, a to bez dodatečného stanovení daně, a (ii) dne 3. 3. 2017 pro zdaňovací období leden až květen 2015, když daň byla doměřena pouze za zdaňovací období leden 2015, přičemž za zdaňovací období únor, březen, duben a květen 2015 k dodatečnému stanovení daně nedošlo. S ohledem na ukončení daňové kontroly žalobce proto mění své žalobní návrhy (petity) a navrhuje, aby Městský soud v Praze:

1. rozhodl, že postup Finančního úřadu pro hlavní město Prahu spočívající ve způsobu provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2015, byl podle ust. § 87 s.ř.s. nezákonným zásahem,
2. aby rozhodl, že postup Finančního úřadu pro hlavní město Praha, jehož obsah je zachycen v protokole ze dne 8. 2. 2016, č.j. 791391/16/2007-60562-107721), byl nezákonným zásahem,
3. aby rozhodl, že vydání písemnosti – dožádání na společnost Chilixia s.r.o. – ze dne 4. 5. 2016, č.j. 3573860/16, bylo nezákonným zásahem,
4. aby rozhodl, že vydání písemnosti – dožádání na společnost Schnell Transport s.r.o. – ze dne 25. 4. 2016, č.j. 3670710/16, bylo nezákonným zásahem,
5. aby rozhodl, že vydání výzvy výzvu k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 1. 2016, č.j. 146319/16/2007-60562-107721, bylo nezákonným zásahem,
6. aby rozhodl, že zahájení daňové kontroly dne 8. 2. 2016, č. j 791391/16/2007-60562-107721, bylo nezákonným zásahem.

[10] Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, přičemž nejprve provedl rozsáhlou rekapitulaci úkonů provedených správcem daně v rámci jednotlivých zdaňovacích období, a následně se vyjádřil ke všem námitkám obsaženým v podané žalobě.

[11] S námitkou napadající nezákonnost výzev k odstranění pochybností vydaných správcem daně, se žalovaný vyjádřil tak, že správce daně specifikoval jasně a srozumitelně své pochybnosti a jejich důvody. Správce daně má za to, že tyto konkrétní pochybnosti byly pro žalobce jasně srozumitelné a splnitelné tak, aby je mohl co nejefektivněji odstranit. Dle sdělení správce daně byly vyslovené pochybnosti podpořeny rovněž skutečnostmi, že sídlo žalobce je uvedeno na adrese fungující jako tzv. hromadná adresa tzv. virtuálního sídla. Fakt, že žalobce výzvám k odstranění pochybností rozuměl, je podpořen i tou skutečností, že na dotčené výzvy reagoval a předkládal důkazní prostředky.

[12] K námitce žalobce, podle níž již byly všechny důkazní prostředky předloženy, žalovaný uvedl, že v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dokazování provádí správce daně, a to v rámci řízení a v rámci zákonem formalizovaného postupu, jako je např. postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola, v souladu s ust. 92 daňového řádu. Cílem

dokazování je získání poznatků nezbytných pro vydání rozhodnutí ve věci nebo pro další procesní postup. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že správce daně není vázán pouze návrhy daňového subjektu, ale může vykonávat vlastní vyhledávací činnost, tj. důkazní prostředky zajišťovat i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[13] S námitkou žalobce, podle níž došlo ke splnění veškerých požadavků ve výzvách, se žalovaný vypořádal tak, že tvrzení žalobce je neopodstatněné, neboť dle sdělení správce daně nebylo konstatováno, že jsou splněny veškeré požadavky obsažené ve výzvách, z jeho strany vysloveno a není obsaženo ani v žádných protokolech či úředních záznamech vztahujících k šetřeným zdaňovacím obdobím.

[14] K námitce žalobce, podle níž došlo v jeho případě k odepření nahlédnutí do spisu, žalovaný uvedl, že správce daně spatřoval obtíže při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na DPH, dožádal jiného věcně příslušného správce daně o provedení úkonů v těchto daňových řízeních. Shromáždění těchto kauz u jednoho správce daně bylo rovněž v souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení. Dožádání bylo odesláno Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územnímu pracovišti Ostrava I, dne 4.9.2015 pod č.j. 5865146/15. Dne 5.10.2015 bylo uvedeným správcem daně vráceno zpět (zaevidováno pod č.j. 6352613/15 a č.j. 6352717/15). Dle sdělení správce daně se zástupce žalobce dne 30. 9. 2015 cca v 9:00 hod. neohlášeně dostavil ke správci daně za účelem nahlížení do spisu. Vzhledem k tomu, že úřední osoba, která konkrétní písemnosti týkající se předmětných daňových řízení spravovala, nebyla přítomna, bylo se zástupcem žalobce domluveno nahlížení do spisu též den, tj. 30. 9. 2015, a to ve 12:00 hod. Správce daně zástupci žalobce při nahlížení předložil soupis písemností a současně mu sdělil, že o provedení daňových řízení bylo dožádáno jiné pracoviště, konkrétně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I, a že se spis nachází u paní xxxxxxxx, tel. xxxxxxxx, odbor kontrolní, Jurečkova 940/2, 700 39 Moravská Ostrava. Dne 12. 10. 2015 byl žalobce informován Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I, o vrácení spisu zpět na Územní pracoviště pro Prahu 7. Dne 14. 10. 2015 se uskutečnilo opakované nahlížení do spisu (viz. č.j. 6480501/15).

[15] S námitkou žalobce, podle níž správce daně na předložené důkazní prostředky nereagoval a zahájil daňovou kontrolu, se žalovaný vypořádal tak, že po vyhodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem v průběhu postupů k odstranění pochybností shledal správce daně důvody k přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Důvodem byla skutečnost, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly oprávněnost uplatňovaných nároků na odpočet daně. Správce daně tak byl nucen provést další šetření a zjišťování. S ohledem na skutečnost, že tyto úkony jsou časově náročnější a svým rozsahem a délkou již neodpovídají procesu postupu k odstranění pochybností, přistoupil správce daně k ukončení postupů k odstranění pochybností s úmyslem zahájit daňovou kontrolu. O výše uvedených skutečnostech byl žalobce seznámen v rámci protokolů o ústních jednáních č.j. 6900018/15, č.j. 6900119/15, č.j. 6900266/15, č.j. 6900373/15 a č.j. 6901001/15).

[16] K námitce žalobce, že správce daně nespolupracuje s daňovým subjektem, žalovaný uvedl, že součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní,

přičemž spolupráce musí být oboustranná. V této souvislosti je však nutno připomenout, že správce daně je povinen postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy a dbát na dodržování cíle správy daní, tj. na správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Byť žalobce předložil důkazní prostředky, tyto nebyly správcem daně shledány dostačujícími pro odstranění pochybností o výši nárokových odpočtů daně (viz výše). Při zjištění, že žalobce fakturuje poskytnutí služeb daňovému subjektu, který není plátcem, byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu č.j. 5311134/16 (viz shora). Žalovaný v souladu s uvedeným konstatuje, že snahu správce daně o řádné a průkazné zjištění skutkového stavu nelze považovat za absenci spolupráce (blíže viz shora uvedený průběh jednotlivých postupů).

[17] S námitkou žalobce, že správce daně provádí neúčelné úkony, se žalovaný vypořádal tak, že pro případ vzniku konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového tvrzení pak daňový řád upravuje v rámci ust. § 89 a 90 možnost využití tzv. postupu k odstranění pochybností. V daném případě je nutno zdůraznit, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat a současně doložit. V případě pochybností správce daně je daňový subjekt, v návaznosti na důkazní břemeno zakotvené v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, povinen tyto pochybnosti vyvrátit a pravdivost svých tvrzení prokázat. Jak mj. vyplývá z judikatury, pochybnost správce daně nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ani není ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. V úvodní fázi řízení však správce daně disponuje pouze obecnými poznatky a v případě existence pochybností je, v návaznosti na zásadu zákonnosti a oficiality, povinen zahájit postup k odstranění pochybností. Uvedeným způsobem správce daně postupoval i v případě žalobce. S ohledem na skutečnost, že v průběhu vedených postupů se pochybnosti správce daně nepodařilo odstranit, došlo k zahájení daňové kontroly, jejíž způsob vedení považuje žalobce za nezákonný zásah správního orgánu. Žalovaný je však v daném případě nucen odkázat na řadu úkonů, které jsou ze strany správce daně prováděny za účelem ověření oprávněnosti žalobcem nárokových odpočtů a které bezpochyby nelze označit za neúčelné a formální. Jak je mj. patrné ze spisového materiálu, dosud nebyly správci daně doručeny veškeré odpovědi na mezinárodní dožádání, které jsou nezbytné pro vyhodnocení shromážděných důkazních prostředků. Námitku údajné materiální nečinnosti správce daně je nutno důrazně odmítnout.

[18] K námitce žalobce, podle níž dosud nebyla daňovému subjektu sdělena žádná konkrétní pochybnost, žalovaný uvedl, že tuto námitku nepovažuje žalovaný za oprávněnou – jak je patrné ze spisu, s pochybnostmi, které nebyly v průběhu postupů k odstranění pochybností odstraněny, byl žalobce seznámen v rámci protokolů o ústních jednáních č.j. 6900018/15, č.j. 6900119/15, č.j. 6900266/15, č.j. 6900373/15 a č.j. 6901001/15.

[19] S námitkou žalobce, podle níž správce daně opakovaně požaduje důkazní prostředky, které mu již byly několikrát předloženy, žalovaný uvedl, že v průběhu postupů k odstranění pochybností kontroloval, vzhledem k velkému množství

předložených dokladů, jen vybrané daňové doklady. Při jejich vyhodnocení zjistil, že některé z nich jsou vystaveny na neplátce. Vzhledem k této skutečnosti požádal žalobce o opakované předložení důkazních prostředků, aby mohl prověřit veškeré doklady vztahující se k šetřeným zdaňovacím obdobím.

[20] K námitce žalobce, jenž napadá opakovaná dožádání na téhož dodavatele (Chilixia, resp. Schnell Transport), žalovaný uvedl, že opakované dožádání na dodavatele Schnell Transport s.r.o. nepovažuje za nadbytečné. Důvodem je nekontaktnost dodavatele služeb společnosti Schnell Transport s.r.o., v jejímž důsledku nebylo možno ověřit faktické uskutečnění šetřených obchodních případů. Dále bylo zjištěno, že tato společnost od ledna 2015 nepodala žádné daňové přiznání k DPH a byla označena jako nespolehlivý plátce. Námitku nadbytečnosti šetření vztahujícího se k uvedené společnosti tak nelze akceptovat.

[21] S námitkou žalobce, podle níž správce daně nedisponuje žádnými pochybnostmi a jedná se pouze o jeho snahu prodloužit řízení, žalovaný uvedl, že u správce daně nadále přetrvávají pochybnosti o přijatých plněních, ze kterých byl uplatněn žalobcem nárok na odpočet daně, zejména pak od společnosti Schnell Transport s.r.o. Pochybnosti správce daně jsou opřeny o skutečnost, že uvedená společnost je nekontaktní, nepodává daňová přiznání, je označena jako nespolehlivý plátce a daň z vystavených daňových dokladů nepřiznala a neodvedla. Pochybnosti jsou dále podpořeny i tou skutečností, že faktury, které žalobce přijal od společnosti Schnell Transport s.r.o. v lednu 2015, vystavila paní xxxxx, bývalá jednatelka společnosti Schnell Transport s.r.o. a současná jednatelka žalobce. Správce daně v daném případě zastává názor, že paní xxxxx musela vědět, že daň na daňových dokladech vystavených společností Schnell Transport s.r.o. nebyla odvedena. Správce daně má tudíž stále pochybnost, zda byla tato plnění skutečně poskytnuta žalobci. Další z pochybností správce daně spočívá ve skutečnosti, že žalobce vykazoval v podaných přiznáních k DPH plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, která byla dle předložených daňových dokladů fakturována na daňový subjekt, jenž nebyl plátcem DPH.

[22] V doplněném vyjádření k žalobě, zaslaného soudu dne 25. 4. 2018, žalovaný soudu sdělil, že daňová kontrola, která byla předmětem podané žaloby, již byla žalovaným ukončena.

[23] K doplněné žalobě se žalovaný nevyjádřil.

[24] Městský soud v Praze o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[25] Podle ust. § 85 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinným v rozhodné době: *Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*

[26] Podle ust. § 85 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinným v rozhodné době: *Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.*

[27] Podle ust. § 85 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinným v rozhodné době: *Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.*

[28] Podle ust. § 85 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinným v rozhodné době: *Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.*

[29] Nejprve soud musí uvést, že svůj přezkum postupu správce daně ve vztahu k uplatněným žalobním tvrzením zaměřuje ve vztahu k obsahu návrhu výroku rozsudku, tedy toho, co žalobce požaduje, aby soud ve výroku rozsudku konstatoval. Ačkoliv tak žalobní tvrzení v první části žaloby obsáhle směřují do zpochybnění postupu k odstranění pochybností, kdy toto právní řízení předcházelo zahájení daňové kontroly, v doplněném návrhu po ukončení daňové kontroly se žalobce po soudu domáhá konstatování nezákonnosti v provádění daňové kontroly. Soud je takovým návrhem výroku rozsudku vázán, proto se nebude vyjadřovat k těm žalobním tvrzením, které nevyšly v návrh výroku rozsudku, a žalobní tvrzení ohledně postupu k odstranění pochybností bude hodnotit výhradně ve vztahu k provádění (a v době rozhodnutí soudu ukončené) daňové kontrole.

[30] Při hodnocení daňové kontroly jako celku soud nedospěl k závěru, že by její výkon vybočoval ze zákonných mezí a daňový subjekt svým průběhem (např. délkou, intenzitou vyžadovaných povinností, rozsahem shromažďování podkladů) omezoval nad rámec přiměřeného výkonu zjištění relevantních informací k příslušnému zdaňovacímu období. Pokud žalobce poukazuje na skutečnost, že určité množství listin předkládal správci daně již v předchozím postupu k odstranění pochybností a namítá, že správce daně na tuto jeho aktivitu nijak nereagoval a přistoupil k zahájení daňové kontroly, pak je nutné uvést, že se jedná o právo správce daně, který prověřuje určité skutečnosti, přičemž obvykle pokud míra tohoto prověření přesáhne určitou úroveň, přistoupí k daňové kontrole. Jak je patrné z obsahu předloženého správního spisu, v průběhu daňové kontroly nebyl správce daně nečinný, prováděl příslušné úkony, které směřovaly ke zjištění podstatných skutečností pro řádné vyměření daně, reagoval na procesní návrhy žalobce a o nich rozhodoval, dožadoval jiné správce daně, a to v intervalech, které nepřesáhly jeden měsíc. Soud v takovém postupu žádnou prodlevu nespatřuje. Při hodnocení samotného průběhu daňové kontroly je pak nutné rovněž uvést, že správci daně nemůže být znám výsledek tohoto procesu, právě z toho důvodu je příslušná daňová kontrola prováděna. Je tak možné po ukončení daňové kontroly zjistit, že některé postupy k příslušnému zjištění nesměřovaly, to však je patrné až následně, nikoliv v okamžiku, kdy daňová kontrola probíhá.

[31] Pokud žalobce namítá, že správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které v rámci předchozího postupu žalobce již prokazoval, pak soud může pouze zopakovat shora uvedený závěr – při provádění daňové kontroly se může skutková situace změnit, neboť se jedná o detailnější kontrolní postup správce daně k prověření deklarovaných skutečností. Proto je možné, že určité skutečnosti v rámci daňové kontroly bude správce daně požadovat znovu prokázat, a to s ohledem na zjištění, která nabyly v rámci daňové kontroly, a které většinou pramení z jiných podkladů, než těch, které předkládá daňový subjekt (např. pochybnosti o provedených zdanitelných plněních z důvodu nekontaktnosti jiného daňového subjektu apod.). Takový postup správci daně umožňuje daňový řád. Pokud správce daně daňový subjekt seznámí se svými pochybnostmi o skutečnostech, které již byly předmětem dokazování, a to i v obecnější rovině, neboť správci daně zatím není známo, jak obchody měly probíhat, může požadovat prokázání těchto tvrzení daňového subjektu znovu, i jinými důkazy. Právě k tomuto postupu slouží daňová kontrola, která svým postupem garantuje, že budou práva daňového subjektu v jejím průběhu respektována; nicméně většinou se bude jednat o to, že skutečnosti, které již v předchozím postupu byly prokazovány, budou vyžadovat doplnění takového dokazování, a to za součinnosti daňového subjektu. Tento postup nepovažuje soud za nezákonný, ale za postup, který daňový řád předpokládá, když tak daňovou kontrolu vymezuje a stanoví procesní postup při jejím provádění.

[32] Ohledně námitky týkající se neumožnění nahlédnutí do spisu soud uvádí, že ji neshledává jako nezákonný postup. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně doposud většinu spisu vede v listinné podobě, možnost nahlédnutí do takto vedeného spisu musí být většinou předem domluvena, a to zejména v případě, kdy takový spis fyzicky není na konkrétním pracovišti k dispozici. Situace, kdy se daňový subjekt bez předchozího ohlášení dostaví na pracoviště správce daně, a spis tak není okamžitě fyzicky k dispozici, se může stát. Pokud žalobce poukazoval na den 23. 9. 2015 a 14. 10. 2015, pak se jedná o časové období, kdy ještě neprobíhala daňová kontrola. Vzhledem ke skutečnosti, že se žalobce výslovně v návrhu výroku rozsudku domáhá určení nezákonnosti daňové kontroly, soud by tak překročil návrh žalobce, pokud by autoritativně tuto skutečnost hodnotil. Nicméně, jak bylo shora uvedeno, z obsahu spisu je patrné, že dne 23. 9. 2015 byl spis fyzicky u jiného správce daně v souvislosti s dožádáním, proto nebylo možné do něj u jiného správce daně bez předchozího objednání nahlédnout, dne 14. 10. 2015 toto právo bylo umožněno. Soud v takovém postupu žádnou nezákonnost nespatřuje.

[33] V další části návrhu rozsudku žalobce požaduje určení nezákonnosti postupu správce daně, který je zachycen v protokolu ze dne 8. 2. 2016. V tomto prokolu je zaznamenáno zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2015. Žalobce namítá, že byl tímto úkonem upozorněn na možnost stanovení daně podle pomůcek, pokud nevyhoví požadavku správce daně na prokázání příslušných skutečností. Takový postup je však obecnou konstatací zákonné povinnosti daňového subjektu prokazovat skutečnosti, které uvádí ve svém daňovém přiznání, o nezákonný postup tak zjevně nemůže jít. Pokud žalobce namítal, že v této výzvě jej správce daně vyzýval k prokázání skutečností, které již žalobce dokládal, pak je nutné uvést, že v průběhu daňové kontroly dochází k určitému posunu ve skutkových zjištěních. Pokud

tedy správce daně na základě takových nových zjištění (které nemá a nemůže mít před zahájením buď daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností), pak se jedná v obecné rovině o reakci na takto nově získaná zjištění. Nikde není v daňovém řádu ohledně provádění daňové kontroly zakázáno, že by určité skutečnosti či tvrzení daňového subjektu nemohly být předmětem nového dokazování; pokud již daňovým subjektem prokázaná tvrzení a skutečnosti jsou jinými zjištěními zpochybněna, případně pokud má správce daně za to, že příslušné skutečnosti nebyly řádně prokázány, je možné opětovně daňový subjekt k prokázání těchto skutečností v rámci daňové kontroly vyzvat. Soud tak k této části žaloby uvádí, že postup při zahájení daňové kontroly za nezákonný nepovažuje, neboť daňová kontrola se sice týká zdaňovacího období a zdanitelných plnění, které již bylo předmětem předchozího právního procesu (postupu k odstranění pochybností), ale z obecného hlediska je takový postup možný a v praxi i běžný. Správce daně, sice poměrně obecně, ale konstatoval, že má pochybnosti o konkrétních plněních, a proto daňovou kontrolu zahajuje, důvod tedy konstatován byl.

[34] V další části žalobního návrhu žalobce požaduje, aby soud rozhodl o nezákonnosti zásahu, spočívajícího ve vydání písemnosti – dožádání na společnosti Chilixia s.r.o. ze dne 4. 5. 2016. Tímto dožádáním správce daně požadoval zjištění skutečností u jiného daňového subjektu, když v něm přesně specifikoval, o která plnění a z jakých faktur se jedná. Jedná se tak o jasně vymezenou výzvu, v níž konkrétně správce daně popsal skutečnosti, které požaduje prověřit, což je postup, který správci daně umožňuje daňový řád, a pokud správce daně v tomto dožádání uvedl konkrétní skutečnosti (své pochybnosti) o příslušných skutečnostech, nemůže se o nezákonný postup jednat.

[35] Dále žalobce požaduje prohlásit za nezákonný zásah dožádání správce daně ze dne 25. 4. 2016 na společnost Schnell Transport s.r.o. Rovněž k tomuto úkonu soud může uvést totéž, co uvedl v předchozím odstavci – správce daně, pokud má pochybnosti o skutečnostech, které prozatím shromáždil v rámci daňové kontroly, je oprávněn k tomu, aby je svou činností prověřil, a to i cestou dožádání na jiného místně příslušného správce daně. V daném případě je příslušné dožádání opět konkrétně zdůvodněno zjištěními, která plynou z provedené daňové kontroly, proto k žádnému pochybení nedošlo a nejedná se o nezákonný zásah.

[36] Pokud žalobce namítal, že dva shora uvedené úkony byly nadbytečné, pak podle názoru soudu nic takového ze spisu neplyne – jednalo se o úkony v rámci provádění daňové kontroly, kde probíhaly i další procesní postupy, správce daně s ohledem na nekontaktnost jednoho ze subjektů a pochybnosti o údajích na fakturách dožadoval prověřit tyto skutečnosti, což v té chvíli bylo výsledkem dosud provedených zjištění.

[37] Další nezákonný zásah spatřuje žalobce v zahájení daňové kontroly ze dne 21. 1. 2016 – tento den vydal správce daně výzvu k zahájení daňové kontroly. Jedná se tak o postup podle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu, k níž je správce daně oprávněn, když v této výzvě konkrétně žalobci sdělil své pochybnosti a dosavadní postup při postupu k odstranění pochybností. Jedná se tak o zákonem stanovený postup, který reaguje na předchozí úkon daňového subjektu. Při ústním jednání, které této výzvě předcházelo, a o němž byl pořízen protokol ze dne 11. 11. 2015, správce daně uvedl svůj názor na prokázání

příslušných skutečností v rámci postupu k odstranění pochybností. Při tomto ústním jednání zástupce žalobce uvedl svůj názor na prokázání těchto skutečností, a několikrát výslovně uvedl, že nesouhlasí s postupem správce daně. Podle názoru soudu tak tímto vyjádřením žalobce vyslovil svůj nesouhlas se zahájením daňové kontroly, byly tak naplněny zákonné důvody pro postup podle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu a vydaná výzva tak není nezákonným zásahem.

[38] V poslední části návrhu výroku rozsudku se žalobce domáhá vyslovení nezákonnosti zahájení daňové kontroly dne 8. 2. 2016. Tento den byl vyhotoven protokol o zahájení daňové kontroly, v němž byly uvedeny procesní postupy a kdy bylo konstatováno, že nebylo prokázáno předchozím postupem faktické plnění na přijatých a vydaných daňových dokladech (např. smlouvy, objednávky nebo jiná korespondence), k čemuž žalobce uvedl, že se vyjádří a předloží požadované doklady ve lhůtě 15 dnů a dále žalobce žádal, aby správce daně sdělil konkrétní pochybnosti, k čemuž je uvedeno, že správce daně se vyjádří ve lhůtě do 15 dnů. Podle názoru soudu tak byly splněny zákonné podmínky pro zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sice poměrně obecně, nicméně seznámil žalobce se svými pochybnostmi ohledně příslušných zdanitelných plnění, a vyzval jej k dalšímu prokázání příslušných skutečností. Je tak z tohoto protokolu patrné, že konkrétní pochybnosti správce daně měl, uvedl je v protokolu, proto byly splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, a nejedná se tak o nezákonný zásah.

[39] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 87 odst. 3 s.ř.s.). O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem soudu nevyslovili svůj nesouhlas.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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). 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 dne 28. srpna 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu