



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobkyně: **Alverso GmbH.**, DIČ: CZ683334243,
se sídlem Maienbuhlstr. 8c, 7677 Wembach, Spolková republika Německo,
zastoupena BD Consult, s. r. o., IČO: 25615955, se sídlem Praha 3, Jeseniova
1196/52,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**,
se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1,

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. Stručné vymezení věci a žalobních námitek

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

1. Žalobou ze dne 26. 5. 2017 se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, za který označila daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 a daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014.
2. Nezákonnost daňových kontrol žalobkyně spatřovala v prvním žalobním bodu v tom, že byly zahájeny překlopením z postupů k odstranění pochybností za uvedená zdaňovací období, o nichž městský soud již dříve rozsudkem ze dne 24. 5. 2017, č. j. 9 A 103/2015-123, vyslovil, že byly nezákonné. Dle jejího názoru je tak třeba aplikovat teorii „ovoce z otráveného stromu“.
3. Ve druhém žalobním bodu, s odkazem na judikaturu NSS sp. zn. 1 Aps 20/2013 a 2 Afs 174/2014 namítala, že předchozí postupy k odstranění pochybností přesáhly hranice tohoto institutu a rozsahem prověřovaných skutečností správce daně de facto prováděl daňovou kontrolu. V této souvislosti se dle názoru žalobkyně naskýtá též otázka, zda v daném případě nešlo o nezákonně prováděnou opakovanou daňovou kontrolu.
4. Ve třetí námitce žalobkyně namítla, že v jejím případě byl překročen i rozsah daňových kontrol, neboť daňová kontrola zahájená podle § 90 odst. 3 daňového řádu může být na rozdíl od „běžné“ daňové kontroly uskutečňována pouze v rozsahu důvodů k pokračování dokazování.
5. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně upozornila, že žalovaný ji opakovaně vyzýval k prokázání již prokázaných obchodních případů. Žalovaný totiž v protokolu ze dne 1. 4. 2015 požadoval odpovědi k transakcím č. 3 a č. 4, které již dříve v rámci uzavření postupu k odstranění pochybností uznal za prokázané. Jestliže tedy správce daně uznal přepravu při uzavírání postupu k odstranění pochybností, nemohl bez dalšího jen ze svého rozmaru tuto již doloženou otázku znovu otevírat, a to při existenci jím nezpochybněného faktu, že svědky navržené žalobkyní ještě před uzavřením postupu k odstranění pochybností vůbec nevyslechl a v protokolu se k jejich možnému vyslechnutí pouze neurčitě vyjádřil. Další výzvou ze dne 30. 10. 2015 opět požadoval mimo jiné prokázání transakce č. 4.
6. V páté žalobní námitce žalobkyně tvrdila neúměrnou délku daňové kontroly. Žalovaný již při postupu k odstranění pochybností ignoroval zásadu součinnosti. Poté, co od žalobkyně obdržel požadované doklady, tj. ve vztahu k období listopad 2013 dne 14. 2. 2014, a ve vztahu k období leden 2014 dne 17. 4. 2014, byl žalovaný dlouhou dobu nečinný, anebo prováděl vlastní šetření, aniž by žalobkyni kontaktoval. Teprve 1. 12. 2015, resp. 4. 2. 2015 (tj. po 9 a půl měsících) zaslal žalobkyni úřední záznamy o výsledku příslušných postupů k odstranění pochybností. Žalobkyně znovu odkázala na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 174/2014, který považuje za přílehlavý.
7. V šesté námitce žalobkyně spatřovala nezákonnost postupu žalovaného i ve způsobu provádění mezinárodního dožádání. Doklady o tom, komu a kdy žalobkyně zboží dodala, měl přitom žalovaný i přes neurčitost výzvy k dispozici již v prvních měsících roku 2014. Přesto mu údajná pochybnost o uskutečnění přepravy, resp. o nutnosti provedení mezinárodního dožádání vznikla až po roce 11. 2. 2015, kdy žádosti zpracoval, resp. na základě dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní 3. 3. 2015 doplňoval. Žádosti v rozsahu cca. půl strany A4 na pět obchodních partnerů - odběratelů žalobkyně přitom zasílal teprve 29. 5. 2015. Žalobkyně má za to, že pokud by žalovaný své konkrétní pochybnosti vyslovil již na počátku postupů k odstranění pochybností, příp. v návaznosti na obdržení dokumentace dne 14. 2. 2014 a 17. 4. 2014, mohl mezinárodní dožádání učinit již nejméně o rok dříve, ale nestalo se tak.

8. V souvislosti s mezinárodním dožádáním má žalobkyně navíc za to, že se žalovaný dopouští zneužití práva, protože dle § 148 odst. 4 daňového řádu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce neběží lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně poukázala též na znění čl. 7 odst. 1 směrnice rady 2011/16/EU z 15. 2. 2011, který stanoví lhůty pro poskytnutí dožádaných informací, tj. co nejrychleji a v každém případě do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti. Žalovaný učinil dožádání do Itálie, Polska a Švédska. Z Itálie žalovaný ani po uplynutí dvou let nemá žádné výsledky svých dožádání, spolupráce s polskými finančními orgány evidentně vázla taktéž, neboť teprve 26. 1. 2017 obdržel doplněné odpovědi, resp. protokoly s řidiči společnosti MAREX. Odpověď ze Švédska na žádost ze dne 11. 2. 2015, doplňovanou dne 29. 5. 2015, obdržel žalovaný 16. 6. 2015, avšak protože neobsahovala požadované informace, zaslal žalovaný v srpnu a září 2015 požadavek na doplnění odpovědi. Odpověď dále urgoval.
9. Zneužití práva dle žalobkyně tak vyplývá ze skutečnosti, že správce daně účelově postupně podávanými dožádáními prodlužoval prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Žalobkyně s takovým postupem nesouhlasila, protože při akceptování tohoto názoru by jakékoliv chybné, nekvalifikované provedené mezinárodní dožádání protahovalo prekluzivní lhůtu donekonečna. Tento postup je proti základním zásadám správy daní. Z uvedených údajů a z protokolu o nahlížení je přitom zřejmé, že všechny lhůty v oblasti mezinárodního dožádání již uplynuly a správce daně k tomu nezaujal žádný postoj kromě nečinného čekání na výsledky dožádání.
10. *V sedmé námitce* upozornila i na to, že dne 1. 12. 2014 se její zmocněnec po objednání dostavil k nahlížení do spisu, ale nebylo mu umožněno nahlédnout v požadovaném rozsahu, tj. i do tzv. vyhledávací části spisu s odůvodněním, že by mohlo dojít k ohrožení zájmů jiných daňových subjektů a dalších osob. Proti tomuto postupu podala žalobkyně stížnost dne 19. 12. 2014, kterou žalovaný zamítl dne 12. 1. 2015 s tím, že zpřístupněním informací před obdržení odpovědi na dožádání by mohlo dojít k ovlivnění objektivity šetření. Znemožnění nahlížení do spisu má však své zákonné mantinely v § 66 odst. 3 daňového řádu, přičemž formulace, že správce daně *může* umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu neznamena možnost jeho libovůle, nýbrž v odůvodněných případech nahlížení povolit. Žalobkyně v žalobě popsala i několik dalších nahlížení do spisu (dne 2. 9. 2015, 8. 2. 2016 a 30. 6. 2016), kterými dokumentovala, že se „*situace nijak nepohnula*“. Žalobkyně tvrdila, že žalovaný tím jednoznačně porušil základní zásady správy daní podle § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a 4 a § 7 odst. 2 daňového řádu.
11. V žalobním petitu navrhla, aby soud vydal rozsudek, kterým by:
 - a/ určil, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za *listopad 2013* zahájená překlopením z postupu k odstranění pochybností je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařídil žalovanému ukončit daňovou kontrolu a vyměřit žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za toto období ve lhůtě patnácti dnů od právní moci rozsudku;
 - b/ určil, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za *leden 2014* zahájená překlopením z postupu k odstranění pochybností je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařídil žalovanému ukončit daňovou kontrolu a vyměřit žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za toto období ve lhůtě patnácti dnů od právní moci rozsudku;

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve přehledně chronologicky shrnul dosavadní postup při ověřování správnosti nadměrného odpočtu za zdaňovací období listopad 2013 a leden 2014. K samotným žalobním námitkám uvedl, že v průběhu daňových kontrol byly, resp. jsou kontinuálně prováděny úkony směřující k objasnění skutkového stavu věci a nejde o úkony, které by správní orgán prováděl pouze formálně a bez racionálního opodstatnění.
13. K první žalobní námitce žalovaný uvedl, že označení postupů k odstranění pochybností za nezákonné městským soudem automaticky neznamená nezákonnost navazujících daňových kontrol. Teorie „ovoce z otráveného stromu“ nemá dle žalovaného podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola jsou zcela odlišné procesní instituty. Proto jsou skutková zjištění a získané důkazní prostředky pocházející z nezákonně vedených postupů k odstranění pochybností v daňové kontrole plně využitelné. Dle žalovaného je nesporné, že na začátku řízení zde byly městským soudem potvrzené dvě zákonné výzvy k odstranění pochybností o údajích uvedených žalobkyní v daňových přiznáních. Bylo povinností žalovaného, aby vzniklé pochybnosti řádně prověřil. Městský soud v předcházejícím soudním řízení dospěl k závěru, že v daném případě byla adekvátním prostředkem daňová kontrola, a tu žalovaný nyní provádí.
14. V této souvislosti žalovaný připomněl, že žalobkyně na výslovný dotaz žalovaného při jednání dne 1. 4. 2015 týkajícího se zdaňovacího období listopad 2013 uvedla, že nedoloží důkazní prostředky k jejím tvrzením, konkrétně záznamy o provozu vozidel přepravce MAREX a průjezdy těchto vozidel mytnými branami v Polsku, záznamy o provozu dopravce P.P.U.H. Gest, včetně záznamů o přejezdech přes placené dálniční úseky do Itálie u zboží pro odběratele RAVAGO ITALIA a záznamy o provozu vozidel přepravní společnosti LORENC LOGISTIC a Drůbežářské závody Klatovy, a.s. Nemožnost předložit důkaz zdůvodnila žalobkyně prý tím, že se v důsledku nedostatku součinnosti se žalovaným o těchto konkrétních pochybnostech dozvěděla až v prosinci 2014 a nemohla tak zajistit tyto důkazy dříve.
15. Z tohoto důvodu musel žalovaný v situaci, kdy na základě již předložených dokladů nedošlo k odstranění pochybností pokračovat v prověřování po vlastní linii – prostřednictvím dožádání a mezinárodních dožádání, neboť hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní by bez konfrontace s odpověďmi na jednotlivá dožádání bylo pouze dílčí a nekompletní. Žalovaný proto nesouhlasil s námitkou, že žádostmi o vnitrostátní i mezinárodní dožádání neúměrně protahoval daňové kontroly, neboť délka řízení a počet potřebných úkonů se v daném případě odvíjely zejména od specifického charakteru obchodované komodity, hodnoty ověřovaných transakcí a počtu dodavatelů či odběratelů zboží.
16. Dále se žalovaný neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že mezinárodní dožádání prováděl účelově s cílem prodlužovat běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Z průběhu daňových řízení je zřejmé, že odpovědi na mezinárodní dožádání urgoval a nelze mu klást za vinu, že odpovědi přišly až po urgencích anebo vůbec. Dále odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 69/2011, v němž NSS konstatoval, že v takových případech lze ukončit řízení jen v odůvodněných případech. Žalovaný dodal, že zájem žalobkyně na vrácení vykázaných nadměrných odpočtů nesmí vést k rezignaci na správné stanovení daně.
17. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že překročil rámec daňové kontroly. Pokud dojde k přechodu postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly podle § 90 odst. 3

daňového řádu, je daňová kontrola zahájena v rozsahu důvodů pro pokračování v dokazování, správce daně je však oprávněn rozsah takové daňové kontroly rozšířit nebo zúžit podle § 85 odst. 3 daňového řádu kdykoliv během jejího dalšího průběhu.

18. Ke čtvrté žalobní námitce žalovaný uvedl, že obchodní transakci č. 3 a 4 ověřoval z hlediska přepravy zboží ze Slovenska do Německa prostřednictvím přepravní společnosti MAREX dle předložených přepravních dokladů. Dosavadní důkazní prostředky nasvědčovaly sice tomu, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH, nicméně bez úplného zjištění všech skutkových okolností případu, tj. skutečností týkajících se uskutečnění přepravy v souladu s předloženými přepravními doklady, nebylo možné šetření těchto případů ukončit.
19. K odkazovanému rozsudku NSS ve věci *Kordárna* (sp. zn. 7 Aps 3/2013) žalovaný uvedl, že tento rozsudek na danou věc nijak nedopadá, neboť nijak neřeší délku prověřování prováděného správcem daně. Žalovaný rovněž poukázal na to, že s ohledem na typ soudního řízení a možný způsob rozhodnutí soudu dle § 87 s. ř. s. je petit žaloby formulován nesprávně, resp. je nerealizovatelný. Žalovaný dodal, že postupuje v souladu s platnými předpisy s cílem zjistit správně skutkový stav věci u obou příslušných zdaňovacích období. V současné době vyhodnocuje dosud získané důkazní prostředky, s nimiž bude žalobkyně seznámena. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
20. V podání ze dne 18. 10. 2017 zaslala žalobkyně soudu sdělení o aktuálním stavu řízení. V něm uvedla, že z chronologického seznamu úkonů vyplývá, že žalovaný s ní s výjimkou nahlížení do spisu a zamítání stížností a podnětů na nečinnost nijak nekomunikoval, kdy na poslední výzvu žalovaného ze dne 30. 10. 2015 odpovídala žalobkyně dne 23. 11. 2015. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný zneužívá mezinárodní dožádání k prodlužování prekluzivní lhůty, kdy již nyní prověřování trvá více než 3 a půl roku a je zřejmé, že žalovaný stále nesměruje k rychlému uzavření kontroly. Aktuálně žalovaný po zaslání vyjádření k žalobě zaslal žalobkyni další výzvy ze dne 25. 8. 2017, na které žalobkyně odpověděla podáním ze dne 27. 9. 2017. Z textu výzev je zřejmé, že žalovaný změnil argumentaci a směr svého prověřování. Již totiž nepochybuje o tom, že se příslušné dodávky uskutečnily, ale nově se snaží zpochybnit fakt, že žalobkyně mohla se zbožím nakládat jako vlastník.

III. Ústní jednání

21. Při ústním jednání dne 26. 1. 2018 setrvali účastníci na svých dosavadních tvrzeních a procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně zdůraznil nezákonný postup k odstranění pochybností a následnou daňovou kontrolu, její opakovanost, rozsah, způsob provádění, ke zdaňovacímu období leden 2014 poukázal na výzvu žalovaného ze dne 20.12.2017. Zástupce žalovaného k této výzvě uvedl, že žalobkyně žádala o prodloužení lhůty, tomu bylo správcem daně vyhověno, lhůta dosud běží. Ke zdaňovacímu období listopad 2013 konstatoval, že bylo žalobkyni odesláno „Seznámení s výsledky kontrolních zjištění“. Nato zástupce žalobkyně reagoval tak, že bude navrhopvat další dokazování. Při jednání učinili zástupci obou účastníků nesporný skutkový stav, jak vyplývá z podání žalobkyně a vyjádření žalovaného, jakož i spisového materiálu, který žalovaný soudu předložil.

IV. Posouzení žalobních námitek soudem

22. Soud vycházel při posuzování z následující právní úpravy:
23. Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
24. Podle § 84 odst. 1 a 2 s. ř. s. *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Zmeškání lhůty nelze prominout.*
25. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. *soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.*
26. Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.*
27. Podle § 87 odst. 3 s. ř. s. *soud zamítne žalobu, není-li důvodná.*
28. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
29. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
30. Nejříve se soud zabýval otázkou přípustnosti žaloby. Vycházel přitom z nedávného rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, dosud nezveřejněn ve Sbírce rozhodnutí NSS, kde rozšířený senát konstatoval, že „stížnost 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.“ (bod 50 citovaného rozsudku). Podle toho měla být žaloba v této věci podána ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se žalobkyně dozvěděla o zahájení daňové kontroly, tj. nejpozději v okamžiku podepsání protokolu o zahájení daňové kontroly.
31. Soud z předloženého správního spisu ověřil, že dle protokolů o zahájení daňové kontroly daňová kontrola DPH u žalobkyně za zdaňovací období listopad 2013 byla zahájena dne 4. 2. 2015, a daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2014 byla zahájena dne 1. 4. 2015. Lhůta pro podání žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. tak v případě zdaňovacího období listopad 2013 uplynula 4. 4. 2015 a v případě zdaňovacího období leden 2014 dne 1. 6. 2015. Žalobkyně podala žalobu 12. 5. 2015. Tuto žalobu zdejší soud nejříve v části týkající se daňových kontrol odmítl rozsudkem ze dne 21. 9. 2016, č. j. 9 A 103/2015-84, a v této části jeho rozhodnutí ke kasační stížnosti žalobkyně potvrdil i NSS rozsudkem ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 254/2016-42. Dle závěrů obou soudů byla žaloba v tomto rozsahu podána nepřipustně, neboť žalobkyně dříve nevyčerpala opravné prostředky podle § 261 daňového řádu. Žalobkyně tedy následně vyčerpala tyto opravné prostředky a žalobu

týkající se uvedených daňových kontrol, která je předmětem tohoto řízení, podala znovu 26. 5. 2017. S ohledem na závěry rozšířeného senátu, které v mezidobí vyslovil ve výše citovaném rozsudku, by tak byla nová žaloba již opožděná.

32. Rozšířený senát však v uvedeném rozsudku připomněl, že *„judikatorní odklon je faktorem nevyhnutelně spojeným s rozhodovací činností soudů. Jakkoliv na straně jedné je určité nežádoucí, aby k němu docházelo příliš často, představuje na straně druhé nezbytný dynamický prvek ve vývoji judikatury. Pokud dojde v důsledku sjednocovací činnosti rozšířeného senátu k judikatornímu odklonu, nelze nově přijatý názor zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu (srov. též rozsudek ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 34/2009 - 65).“* (bod 52 citovaného rozhodnutí). Protože by retrospektivní aplikace závěrů rozšířeného senátu, které představují judikatorní odklon, na nyní posuzovanou věc v konečném důsledku znamenala odeprání práva na přístup žalobkyně k soudu a rozpor se zásadou legitimního očekávání, zejména v situaci, kdy se řídila dřívějšími závěry soudů o povinnosti nejdříve vyčerpat právní prostředky ochrany, soud žalobu meritorně projednal.
33. Předmětem sporu v této věci jsou námitky žalobkyně, která tvrdila, že daňové kontroly na DPH za zdaňovací období listopad 2013 a leden 2014 jsou nezákonným zásahem jednak z důvodu jejich zahájení (překlopením ze soudem konstatovaných nezákonných a již dříve zahájených postupů k odstranění pochybností za stejná zdaňovací období), jednak z důvodu jejich samotného způsobu vedení (překročení limitů předmětu dokazování, opakované vyzývání k prokazování již prokázaných skutečností, neúměrná délka trvání daňových kontrol, zneužívání institutu mezinárodních dožádání a neumožnění nahlížení do neveřejné části spisu). Městský soud v Praze posoudil věc takto:
34. Žaloba není důvodná.
35. Podle rozsudku NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-69, *„ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li-a to kumulativně, tedy zároveň-splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž "zásah" v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování "zásahu" (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Tyto podmínky doznaly změn pouze v souvislosti s novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb., v jejímž důsledku se lze žalobou domáhat i pouhého určení, že zásah byl nezákonný.
36. Pojem „zásah“ soudní řád správní nedefinuje, a nečiní tak obecně ani jiný zákon. Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 1. 12. 2004, č. j. 3 As 52/2003-278) vykládá pojem „zásah“ tak, že jím mohou být aktivní úkony správních orgánů nebo jiných součástí veřejné správy v rámci výkonu veřejné moci, souvisejících většinou s výkonem správní činnosti. Může se tak jednat o jednorázový a protiprávní útok orgánů veřejné moci vůči základním ústavně zaručeným právům, který v době svého působení představuje trvalé ohrožení stavu po právu existujícího. Soudy ve správním soudnictví poskytují ochranu ve věcech subjektivních oprávnění a povinností veřejnoprávního charakteru; to platí i při ochraně poskytované podle § 82 s. ř. s. Nestačí, bude-li prokázána nezákonnost zásahu, ale musí být prokázáno současně, že žalobce byl nezákonným zásahem přímo zkrácen na svých subjektivních právech.

37. Otázkou, zda nezákonným zásahem může být i daňová kontrola, se NSS také několikrát zabýval. V rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, například uvedl: „Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. srpna 2005, č. 2 Afs 144/2004 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.
38. Stěžovatelkou cit. rozsudek NSS ze dne 31. července 2006, č. 8 Aps 2/2006 – 95, v žádném případě neříká, že jakákoliv nezákonně zahájená kontrola tvoří z hlediska žaloby podle § 82 násl. s. ř. s. jeden celek. Smyslem a základním poselstvím tohoto judikátu je naopak omezit okruh úkonů správce daně, které jsou přezkoumatelné v rámci řízení o zásahové žalobě.“
39. V obecné rovině je třeba uvést, že daňová kontrola vedená správcem daně je zásahem správního orgánu vůči daňovému subjektu, neboť se jedná o aktivní úkon správce daně v rámci výkonu veřejné moci. Aby však mohla být vůči takovému zásahu poskytnuta soudní ochrana, musí být naplněna podmínka nezákonnosti, tedy, že uskutečněný zásah je nezákonný.
40. Pokud jde o první, druhou a sedmou žalobní námitku, soud uvádí, že tyto námitky se týkají výlučně postupů k odstranění pochybností za uvedená zdaňovací období, které daňovým kontrolám předcházely. Uvedené postupy k odstranění pochybností městský soud prohlásil za nezákonné zásahy již dříve ve svém předchozím rozsudku, č. j. 9 A 103/2015-123. Žalobkyně se nyní snaží argumentovat tím, že pokud byly postupy k odstranění pochybností nezákonné, musí být nutně nezákonné i kontroly, do kterých žalovaný z postupů k odstranění pochybností přešel.
41. S uvedeným tvrzením se nelze ztotožnit. Soudy ve správním soudnictví již v minulosti ve své judikatuře konstatovaly, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva rozdílné a relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci (viz např. rozsudky NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014-43, či ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31). Oba tyto postupy proto nelze vzájemně zaměňovat a je třeba je považovat za samostatné „zásahy“ správního orgánu. Tyto závěry jsou žalobkyni zcela jistě známy, neboť jimi argumentoval i NSS v řízení o její kasační stížnosti ve věci č. j. 10 Afs 254/2016-42 v bodě 24. NSS v posledně citovaném rozsudku dále konkrétně uvedl, že „obdobně nelze dovozovat, že i kdyby skutečně byl postup k odstranění pochybností za období listopad 2013 nezákonným zásahem, musí být automaticky nezákonná i následná daňová kontrola, která je důsledkem neúspěšného odstraňování pochybností správce daně v předchozím postupu. Důvody, pro které žalobce napadne zásahovou žalobou postup k odstranění pochybností, se můžou totiž lišit od těch, pro které se následně domnívá, že daňová kontrola je nezákonná.“ (bod 25 citovaného rozsudku NSS). NSS neshledal důvodu se od svých závěrů ve věci č. j. 9 Afs 276/2014-43 odchýlit a neshledává tak ani zdejší soud. Podle logiky žalobkyně by naopak, správce daně již nikdy poté, co by nezákonně vedl postup k odstranění pochybností, nemohl řádně zahájit daňovou kontrolu. To jistě nebylo smyslem a účelem úpravy daňového řízení.
42. Ze stejného důvodu nelze daňovou kontrolu, která byla zahájena na základě neúspěšně vedeného postupu k odstranění pochybností, považovat za opakovanou, jak se snaží

žalobkyně v žalobě obecně dovozovat. Co je opakovaná daňová kontrola lze dovodit jednak z § 85 odst. 5 daňového řádu, jednak z judikatury Ústavního soudu a NSS.

43. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu *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.*
44. V otázce tzv. opakované daňové kontroly je nutno vycházet zejména z judikatury Ústavního soudu. Tato judikatura zaznamenala vývoj v otázce náhledu na tuto problematiku, a to zejména v tom, že zatímco dřívější judikatura (např. sp. zn. III. ÚS 86/99) dovozovala, že týká-li se v pořadí druhá daňová kontrola stejných otázek a téhož zdaňovacího období, které již předmětem daňové kontroly byly, platí pro finanční orgán § 28 odst. 1 daňového řádu a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o *res iudicata* ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) cit. zákona, pozdější judikatura (např. sp. zn. 334/02, sp. zn. III. ÚS 510/02) již od tohoto náhledu částečně ustoupila a otázku věci rozhodnuté spojuje v případě shodného předmětu obou daňových kontrol s rozhodnutím vydaným na základě předchozí daňové kontroly. V daném případě ovšem o tuto situaci nejde, žalovaný dosud nevydal rozhodnutí o vyměření DPH za listopad 2013, ani leden 2014, čemuž ostatně nasvědčuje i petit podané žaloby, a pouze procesními nástroji, které má podle zákona k dispozici, pokračuje v daňovém řízení. Proto i tato námitka je dle soudu nedůvodná.
45. Namítá-li žalobkyně dále, že žalovaný zasáhl nezákonně do jejich práv i tím, že jí dne 1. 12. 2014 neumožnil nahlédnout do neveřejné části spisu, i tuto námitku musí městský soud vyhodnotit jako nedůvodnou, neboť se také vztahuje k postupům k odstranění pochybností za příslušná zdaňovací období, nikoliv k daňovým kontrolám, jejichž vyslovení nezákonnosti se žalobkyně žalobou domáhá nyní. Nad rámec nezbytně nutného dále soud dodává, že „odepření práva nahlížet do spisu dle § 65 a § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. jen zcela výjimečně. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu.“ (viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51).
46. Ve třetí žalobní námitce žalobkyně namítla, že správce daně překročil rozsah daňové kontroly, která následuje po neúspěšně vedeném postupu k odstranění pochybností tak, jak jej stanoví § 90 odst. 3 daňového řádu, a dále polemizovala s povahou tohoto ustanovení ve vztahu k § 85 odst. 3 téhož zákona (tj. ustanovení upravujícího „běžné“ zahájení daňové kontroly). Žalobkyně ovšem toto své tvrzení blíže nijak nespecifikovala. Z jejich tvrzení tedy není jasné, které prověřované skutečnosti již považovala za překročení rozsahu § 90 odst. 3 daňového řádu správcem daně.
47. Z tohoto důvodu se lze k této námitce vyjádřit pouze obecně a to opět s odkazem na závěry NSS vyjádřené v rozsudku vydaného v řízení o kasační stížnosti žalobkyně sp. zn. 10 Afs 254/2016. V bodě 26 tohoto rozsudku totiž NSS uvedl, že „*důvody k pokračování v dokazování*“, *v jejichž rozsahu může správce daně z postupu k odstranění pochybností přejít do daňové kontroly, se míní důvody, které uvedl sám daňový subjekt ve svém návrhu na*

pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu (poté, co mu správce daně sdělil, že se jeho dřívější pochybnosti nepodařilo rozptýlit, tj. po ukončení samotného postupu k odstranění pochybností) a které si správce daně vyhodnotil tak, že jsou s to dříve zpochybněné obchody a skutečnosti prokázat. Tyto „důvody k pokračování v dokazování“ tedy nelze ztotožňovat s důvody, které vedly správce daně k zahájení postupu k odstranění pochybností, které tomuto řízení předcházelo.“

48. Jak plyne z předloženého spisu, zejména pak z protokolů o zahájení daňové kontroly, správce daně zahajoval daňové kontroly na základě žádosti žalobkyně a v rozsahu dosud neodstraněných pochybností v rámci postupu k odstranění pochybností, tj. pochybností pokud jde o otázku nároku na odpočet ve smyslu § 72 zákona o DPH u konkrétně označených devíti daňových dokladů (ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2013), resp. pochybností o tom, jaký subjekt zajišťoval a přepravu zboží v případě obchodních transakcí uvedených pod čísly 3 a 4, neboť z dosud předložených a získaných důkazních prostředků to nebylo zřejmé (ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2014). Správce daně tak požadoval doložení těchto skutečností i v rámci daňové kontroly a s ohledem na vyjádření žalobkyně, že již uvedené doklady nepředloží z důvodu jejich nedostupnosti, i sám tyto skutečnosti prověřoval na základě řady dožádání a mezinárodních dožádání.
49. Soud v příslušných protokolech o zahájení daňové kontroly ověřil, že obě daňové kontroly byly zahájeny proto, že v rámci postupů k odstranění pochybností za uvedená období nedošlo k odstranění pochybností a žalobkyně navrhla pokračování v dokazování. Daňová kontrola v obou případech dosud trvá.
50. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně upozornila, že žalovaný ji opakovaně vyzýval k prokázání již prokázaných obchodních případů. Žalovaný totiž v protokolu ze dne 1. 4. 2015 požadoval odpovědi k transakcím č. 3 a č. 4, které již dříve v rámci uzavření postupu k odstranění pochybností uznal za prokázané. Jestliže tedy správce daně uznal přepravu při uzavírání postupu k odstranění pochybností, nemohl bez dalšího jen ze svého rozmaru tuto již doloženou otázku znovu otevírat, a to při existenci jím nezpochybněného faktu, že svědky navržené žalobkyní ještě před uzavřením postupu k odstranění pochybností vůbec nevyslechl a v protokolu se k jejich možnému vyslechnutí pouze neurčitě vyjádřil. Další výzvou ze dne 30. 10. 2015 opět požadoval mimo jiné prokázání transakce č. 4.
51. K této námitce soud uvádí, že žalovaný v těchto obchodních případech prověřoval okolnosti přepravy zboží ze Slovenska do Německa prostřednictvím společnosti MAREX, a to s ohledem na předložené doklady. Z dosud zjištěných skutečností bylo zřejmé, že k přepravě zboží došlo a to do jiného členského státu, avšak nebylo prokázáno, že přeprava proběhla tak, jak bylo uvedeno v předložených přepravných dokladech. Z tohoto důvodu byl správce daně povinen tuto skutečnost prověřit. Uvedené lze podpořit závěry v bodu 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2014, č.j. 6 Afs 46/2014-39, podle kterých může být zdánlivá nepřiměřenost daňové kontroly zapříčiněna nově zjištěnými skutečnostmi, které je třeba ověřit či doplnit. A tak tomu je i v projednávané věci.
52. Soud připomíná, že k prokázání nadměrného odpočtu DPH nepostačí pouze formální doložení daňových dokladů, ale i doložení, že deklarované obchody proběhly tak, jak je na dokladech uvedeno.
53. Ve své *šesté žalobní námitce* žalobkyně nesouhlasí s překročením lhůt pro vyřízení mezinárodního dožádání. Soud se neztotožňuje s námitkou, že správce daně má při realizaci mezinárodního dožádání jasně stanovené lhůty, v nichž musí při tomto úkonu

postupovat, a pokud správce daně úkon dožádání po uplynutí zákonných lhůt neukončí, postupuje nezákonně.

54. Správce daně učinil ve vztahu k zdaňovacím obdobím listopad 2013 a leden 2014 mezinárodní dožádání do pěti různých členských států EU:

Itálie - 19. 3. 2015 - daňový subjekt RAVAGO, 3. 6. 2015 - daňový subjekt RAVAGO;

Německo - 19. 3. 2015 - daňové subjekty LANGMATZ, ERKIS, HOFFMANN, 29. 5. 2015 - daňové subjekty LANGMATZ, ERKIS, HOFFMANN, 22. 10. 2015 - HOFFMANN, a 11. 11. 2015 - mýtné brány v Německu;

Švédsko - 19. 3. 2015 - RONDO;

Slovensko - 11. 11. 2015 - mýtné brány na Slovensku;

Polsko - 11. 11. 2015 - mýtné brány v Polsku, 16. 5. 2016 - LORENC LOGISTIC, 18. 1. 2016 - daňový subjekt MAREX.

55. Zákon o mezinárodní spolupráci sice v § 10 stanoví lhůty pro vyřizování žádostí, avšak tyto lhůty se vztahují k činnosti českého kontaktního úřadu (dožádaný český správce daně) v případě, že se na něj s žádostí obrátil správce daně z jiného členského státu. Konkrétně § 10 odst. 2 stanoví: *„Kontaktní místo poskytne informace podle § 9 bezodkladně, nejpozději do dvou měsíců ode dne obdržení žádosti, a nemá-li takové informace k dispozici, poskytne je nejpozději do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti, nedohodne-li se s kontaktním místem jiného státu na lhůtě delší.“*

56. Výše uvedené ustanovení je transpozicí čl. 7 směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní. Podle této směrnice tedy mají povinnost odpovídat na dožádání v daných lhůtách dožádané orgány ve všech členských státech Evropské unie. Čl. 7 odst. 2 směrnice umožňuje, aby se dožádaný a dožadující orgán dohodly na stanovení jiné lhůty.

57. Povinnost vyřizovat mezinárodní dožádání ve lhůtách stanovených směrnicí mají tedy i správci daně z jiných členských států EU. Nicméně z dikce zákona i relevantního článku směrnice plyne, že dvouměsíční či šestiměsíční lhůty k vyřízení žádosti jsou lhůtami pořádkovými. Jejich nedodržení nezakládá nezákonnost, jak tvrdí žalobce, potažmo nelze usuzovat na nezákonný postup žalovaného v případě, že lhůtu nedodržel správce daně jiného členského státu.

58. Relevantní ustanovení daňového řádu, která se týkají daňové kontroly, lhůty pro ukončení daňové kontroly neobsahují. Nelze proto ani dovozovat nezákonnost postupu při daňové kontrole z důvodu, že nebyly dodrženy lhůty stanovené pro jiný správní orgán jiným právním předpisem (zde směrnicí Rady č. 2011/16/EU, transponovanou do jednotlivých vnitrostátních právních řádů).

59. Soud proto shrnuje, že nedodržení lhůt stanovených ve směrnici dožádaným správcem daně (zde především italským) nezpůsobuje samo o sobě nezákonnost postupu žalovaného. Dle soudu nezákonnost nezpůsobuje ani, pokud český správce daně vyčkává na odpověď dožádání. To ostatně potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011-46, podle kterého *„k naznačenému problému, zda má správce daně čekat na vyřízení mezinárodního dožádání či řízení ukončit v situaci, kdy výsledek mezinárodního dožádání představuje poslední neuzavřenou otázku v řízení, nelze najít jednotné všeobecně platné řešení pro každý případ, ale bude třeba hodnotit specifické okolnosti každého konkrétního případu. Nelze totiž obecně postihnout rozsah možných skutečností, které mohou svědčit pro jeden nebo*

pro druhý postup. V podmínkách konkrétního případu tak bude nutno zvážit, a to na základě individuálních okolností případu, zda tyto okolnosti odůvodňují spíše potřebu vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání nebo zda je namíste řízení ukončit, aniž by bylo mezinárodní dožádání vyřízeno. V centru takového posuzování bude hodnocení, po jak dlouhou dobu dožádaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah požadované informace, případnou identifikaci jejího zdroje v žádosti o zjištění informace, předpokládanému způsobu jejího zjišťování atd.). Obecně lze konstatovat, že při využití institutu mezinárodního dožádání nelze vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě úplného zjištění všech podstatných skutečností. Pokud tato situace nastane, správce daně bude muset porovnat závažnost každého z těchto zájmů vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávané věci a výsledek tohoto posouzení srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit. Je tedy nutno trvat na tom, aby správce daně, který se rozhodne ukončit řízení, pro jehož potřeby bylo učiněno mezinárodní dožádání, aniž by takové mezinárodní dožádání bylo vyřízeno, svůj postup odůvodnil.“

60. Z výše uvedeného rozsudku vyplývá, že ačkoli má správce daně povinnost podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, může v odůvodněných případech ukončit řízení ještě před vyřízením mezinárodního dožádání. Důvodem pro ukončení řízení bez vyřízení mezinárodního dožádání může být vyhodnocení, že v daném případě převáží zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení nad zájmem na potřebě úplného zjištění všech podstatných skutečností. Takový důvod by musel správce daně náležitě osvětlit s přihlédnutím ke konkrétnímu případu. V právě projednávané věci se však o takový případ nejedná. Správce daně nedospěl k závěru, že lze daňovou kontrolu ukončit bez výsledků mezinárodního dožádání, nelze proto správci daně vytknout právě s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci (jak již bylo výše uvedeno ověření skutečností na italské straně je stěžejní pro závěr, zda skutečně došlo k ekonomické činnosti zakládající nárok na daňový odpočet, neboť dle dokladů žalobce právě této společnosti téměř všechny zakoupené automobily v daňových obdobích květen – srpen 2014 prodal nebo pronajal), že neshledal důvody pro odchýlení se od § 92 odst. 2 daňového řádu a dal přednost snaze o úplné zjištění rozhodných skutečností před urychlením řízení.
61. Nad rámec výše uvedeného soud připomíná, že podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Probíhající mezinárodní spolupráce tedy staví hmotněprávní lhůtu pro stanovení daně. Tím spíše nemůže čekání na výsledek mezinárodní spolupráce zakládat nečinnost správce daně.
62. Dle soudu nelze usuzovat na nezákonnost prováděné daňové kontroly pouze z důvodu jejího trvání a neukončení, resp. čekání na vyřízení dožádání správcem daně z jiného členského státu. Z tohoto důvodu považuje soud tuto námitku za nedůvodnou.
63. Soud s ohledem na právě uvedené a na výše popsany průběh daňových kontrol neshledal důvodnou ani pátou žalobní námitku neúměrné délky daňových kontrol. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že případ žalobkyně je skutkově složitý a žalovaný byl za účelem řádného zjištění skutkového stavu nucen provádět procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, které kromě výsledku svědků zahrnuje též řadu vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Vnitrostátní dožádání přitom žalovaný prováděl

již v rámci postupu k odstranění pochybností, o čemž svědčí jím sepsaný úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2014, který je součástí správního spisu.

64. Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. V tomto směru NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 46/2014-39 poukázal na východiska, z nichž je třeba při posuzování možné nadbytečnosti úkonů správce daně vycházet: *„Daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz nálezn 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.“*
65. *„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. 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. ... Oproti tomu může být zdánlivá nepřiměřenost úkonů daňové kontroly zapříčiněna nově zjištěnými skutečnostmi, které je třeba ověřit či doplnit, procesními komplikacemi danými náročností posuzovaného případu a zjišťovaných skutečností, nedisciplinovaností daňového subjektu či svědků a podobně. Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv.“ (body 28 – 30 citovaného rozsudku).*
66. Z průběhu daňových kontrol tak, jak jsou zachyceny ve správním spisu, přitom vyplývá, že správce daně, resp. žalovaný musel prověřovat řadu skutečností u zahraničních správců daně a dále, že ověřoval i nově zjištěné skutečnosti od dožádaných správců daně jak vnitrostátních, tak zahraničních (např. postupné rozkrývání, kdo vlastně přepravu deklarovaného zboží skutečně dopravoval a na základě jakých dokladů). V době prověřování v rámci daňové kontroly existovaly pochybnosti o tom, zda k deklarovaným obchodům došlo tak, jak sama uváděla, bez ohledu na subjektivní pocit žalobkyně, že již přece vše správci daně doložila. Z tohoto důvodu soud nepovažuje úkony žalovaného za takové, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují.
67. Soud tak shledal důvody pro zamítnutí žaloby. K tomu soud pro úplnost uvádí, že i pokud by shledal žalobu důvodnou, nemohl by žalobnímu návrhu tak, jak jej formulovala žalobkyně, v plném rozsahu vyhovět, a to s ohledem na způsob vymezení žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť soud jí podle § 87

téhož zákona nemůže poskytnout ochranu spočívající v tom, že nařídí žalovanému, aby vyměřil nadměrný odpočet, ale pouze v tom, že jí tvrzení zásah prohlásí za nezákonný, příp. zakáže žalovanému, aby v porušování jejího práva pokračoval a příp. nařídí, aby obnovil stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).

V. Závěr a náklady řízení

68. S ohledem na výše uvedené soud žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
69. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch, žalovanému, který byl úspěšný, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 26. ledna 2018

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu