



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného v právní věci žalobce: **HNM Praha, s.r.o.**, se sídlem Rybná 716/24, Praha 1, zastoupeného BD Consult, s.r.o., právnickou osobou vykonávající daňové poradenství se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o:

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

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu domáhal vydání rozsudku, v němž by soud žalovanému zakázal „pokračovat v nezákonném zásahu - nečinnosti při kontrolách daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za duben 2014 - červenec 2014“ a nařídil mu „do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku vyměřit daň z přidané hodnoty za tato období ve výši uvedené v daňových přiznáních žalobce.“

Žalobce v žalobě předně namítl, že postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu správce daně chybně zahájil obecnou, nekonkrétní výzvou, která byla v rozporu s požadavky daňového řádu i judikatury, neboť neobsahovala základní náležitosti - označení konkrétních pochybností. Z textace výzvy k odstranění pochybností zaslané správcem daně je naopak dle žalobce zřejmé, že správce daně neměl žádnou konkrétní odůvodněnou pochybnost, protože skutečnost, že uskutečňuje ekonomickou činnost, musela být správci daně zřejmá již z následně podaných daňových přiznání za další zdaňovací období či ji mohl správce daně zjistit např. za pomoci méně invazivního místního šetření. Nadto tato výzva byla dle žalobce vnitřně rozporná, protože jako pochybnost označovala obecnou skutečnost, zda uskutečňuje ekonomickou činnost, ale ve výroku této výzvy požadovala prokázání skutečnosti, zda plnění na vstupu přijal, aniž by tato další obecná nekonkrétní okolnost byla specifikována jako pochybnost. Vrcholem zmatečnosti pak byl požadavek na to, aby bylo sděleno, zda ekonomickou činnost uskutečňuje žalobce sám či za pomoci zaměstnanců, i přesto, že je právnickou osobou. Kromě nedostatečné formulace pochybností nebyl v pořádku ani rozsah požadovaných předkládaných písemností, kdy i zde byla výzva zcela zjevně zmatečná, protože byl vyzván k předložení originálů písemností vztahujících se k dotčenému dokladu (dokladům), aniž by tyto doklady byly ve výzvě jakkoli specifikovány. Navíc stěžovatel míní, že daná výzva měla pouze účelově oddálit vrácení řádně deklarovaného nadměrného odpočtu DPH. V důsledku tohoto nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností byly dle stěžovatele nezákonné všechny další následující kroky finančního úřadu, včetně překlopení postupu do daňové kontroly před vyměřením daně. Správce daně byl takto de facto nečinný, protože nevyměřil daň v souladu s daňovým přiznáním. Navíc v této souvislosti žalobce vytkl, že rozhodnutí odvolacího ředitelství bylo nepřezkoumatelné, protože se v něm odvolací orgán nevypořádal s předloženými argumenty ohledně textu výzvy.

Dále žalobce namítl nezákonnost započaté daňové kontroly. Zde uvedl, že v rámci součinnosti se správcem daně dne 23. 6. 2014 doložil, že ekonomickou činnost uskutečňuje. Tím byla jediná, byť obecná a nekonkrétní pochybnost odstraněna. Správce daně však žádným způsobem nevyhodnotil postup k odstranění pochybností, ani to, do jaké míry byly jeho údajné pochybnosti odstraněny, což jen dále svědčí o tom, že žádné konkrétní pochybnosti neměl. Namísto toho téhož dne žalovaný zahájil s odkazem na údajnou nutnost prověření původu zboží (aniž sdělil, jaké konkrétní pochybnosti má) daňovou kontrolu. Tuto daňovou kontrolu nadto zahájil žalovaný se zmocněncem panem K. J., přičemž ten měl k dispozici zjevně neplatnou plnou moc. Výzvu k opravení plné moci pak správce daně zaslal až 1. 7. 2014 a plná moc byla opravena až při ústním jednání dne 9. 7. 2014. Žalobce proto soudí, že kontrola dne 23. 6. 2014 nemohla být platně zahájena, neboť v tu dobu finanční úřad nemohl kontrolu zahájit na základě zmíněné neplatné plné moci. Kromě toho zde vyvstává též podezření z porušení mlčenlivosti pracovníky správce daně ve smyslu § 52 daňového řádu, neboť ti akceptovali zjevně neplatnou plnou moc a jednali a poskytovali informace osobě, která zmocněncem dne 23. 6. 2014 být nemohla. Navíc ani při zahájení kontroly nebyly dle mínění žalobce sděleny žádné konkrétní pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, a vzniká tak otázka, zda správce daně účelově neobešel postup k odstranění pochybností, kde daňovému subjektu svědčí vyšší práva jak z hlediska věcného, tak časového. Dle žalobce přitom v případě provádění daňové kontroly před vyměřením nadměrného odpočtu k DPH dochází k zadržování finančních prostředků daňového subjektu a ohrožení jeho ekonomického fungování, neboť zadržené finanční prostředky nelze běžným způsobem nahradit.

Následně žalobce uvedl, že i tehdy, pokud by zahájení postupu k odstranění pochybností bylo v pořádku a nejednalo se o nezákonnou výzvu, byl by finanční úřad nečinný ve smyslu § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k absenci zákonné lhůty (kromě prekluzivní) pro ukončení postupu k odstranění pochybností je totiž třeba zkoumat, zda existuje „obvyklá“ lhůta k provedení úkonu. Takovou lhůtu zakotvil Pokyn D 144 Ministerstva financí čj. 252/34 859/96 (dále jen „Pokyn D 144“), který nařizoval ukončit vytýkáci řízení do tří měsíců, které byly již dávno překročeny. A i v případě, že by neexistovaly lhůty dané zmíněným pokynem, pak by nepochybně bylo nutno přihlídnout k obecným lhůtám dle § 71 správního řádu, který hovoří o vydání rozhodnutí bezodkladně, příp. do 30 dnů prodlouženým maximálně o dalších 30 dnů, neboť obecné principy právního řádu jsou využitelné i pro daňové řízení navzdory blokaci v § 262 daňového řádu. Odvolací ředitelství však svým výkladem v podstatě správci daně dalo možnost neomezeného trvání postupu k odstranění pochybností, oproti dřívějšímu vytýkácímu řízení, čímž zcela potvrdilo libovůli finančních úřadů, které u různých daňových subjektů postupují v typově stejných případech různě, zcela podle svého momentálního uvážení, důsledkem čehož je založení nerovnosti daňových subjektů před zákonem i ohrožení konkurenčního prostředí v tomto státě. Obdobná situace pak dle žalobce nastala i v případě prováděných kontrol před vyměřením za květen až červenec 2014. Zde správce daně také nikterak nezohlednil, že zatímco většina běžných kontrol probíhá až po vyměření daně a jejich zahájením nedochází k zásahu do finanční situace daňového subjektu, protože daň za kontrolované období bývá uhrazena a případný doměrek daně je hrazen až na základě výsledku daňové kontroly, v jeho případě se jedná o specifický případ, kdy je zadržován nadměrný odpočet.

K dalším důvodům nečinnosti žalobce uvedl, že mu nadále není zřejmé, jaké podklady byly ještě potřeba k vydání rozhodnutí, obzvláště pokud správci daně jím požadované dokumenty předložil, aniž by dostal odpověď na otázky, kdy konkrétně budou probíhající kontroly uzavřeny. Žalobce namítl, že mu byla znepřístupněna řada písemností ve vyhledávací části spisu s odkazem na to, že jde především o mezinárodní dožádání (proti tomuto postupu podal žalobce stížnost). Takto ale dle žalobce vznikla situace, kdy odvolací ředitelství v podstatě obhájí tezi, že finanční úřad nemusí po daňovém subjektu dlouhé měsíce nic požadovat, na jeho požadavky ohledně zjištění stavu řízení pouze obecně odpovědět o údajně probíhajícím mezinárodním dožádání, při snaze o bližší informace zabránit daňovému subjektu nahlédnout do spisu a v klidu vyčkávat bez další součinnosti s ním na údajné výsledky mezinárodního dožádání, aniž bude vázán nějakou konkrétní lhůtou.

Za poslední úkon ve smyslu § 38 odst. 2 daňového řádu je přitom dle žalobce v dané věci možno považovat v případě DPH za duben 2014 protokol o překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly před vyměřením ze dne 9. 7. 2014; v případě kontrol před vyměřením DPH za období 5-7/2014 pak došlo k jednání se správcem daně dne 9. 9. 2014. Správce daně pak bez součinnosti s žalobcem provedl další úkony, zejména dožádání, přičemž poslední jeho činností bylo dožádání do Maďarska dne 31. 10. 2014. Nahlížení do spisu a řešení stížností není dle žalobce možno považovat za relevantní úkony správce daně. Teprve po několikaměsíční nečinnosti a po podání podnětu na její odstranění správce daně oznámil výslech svědka - pana V., se kterým byl v kontaktu již dříve. Žalobce má ale za to, že správce daně úmyslně protahoval řízení s cílem oddálit vrácení nadměrného odpočtu, pročež i tímto neúčelným jednáním naplnil znaky nečinnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (po shrnutí průběhu řízení) uvedl, že předmětná výzva k odstranění pochybností byla naformulována v souladu se zákonnými požadavky uvedenými v § 89 daňového řádu. K tomu žalovaný doplnil, že žalobce v daňovém přiznání k DPH za

duben 2014, které bylo daňovým přiznáním prvním, neboť žalobce byl plátcem ode dne 10. 4. 2014, vykázal nadměrný odpočet ve výši 638 485 Kč, přičemž uplatnil nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, avšak zároveň žádná uskutečněná zdanitelná plnění nevykázal. Z tohoto důvodu vznikly žalovanému pochybnosti, zda byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu, tedy zda přijatá plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu zmiňovaných ustanovení, což v předmětné výzvě žalobci sdělil. Za účelem prokázání uskutečňování ekonomické činnosti bylo proto nutné zjistit, jakou činnost žalobce vykonává, kde ji vykonává, zda je využíván obchodní majetek a jaký, zda ji uskutečňuje sám nebo má zaměstnance. Jedná se totiž o informace, které mohou být v rámci dokazování prováděného v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu rozhodné pro posouzení splnění zákonných podmínek uplatnění nároku na odpočet. Z průběhu řízení je přitom zřejmé, že žalobce výzvě porozuměl, neboť na ní reagoval předkládáním souvisejících dokladů, takže nelze výzvu označit za rozpornou či zmatečnou, jak tvrdí žalobce. Pokud žalobce namítl, že si žalovaný mohl ověřit uskutečňování ekonomické činnosti prostřednictvím místního šetření, uvedl žalovaný, že dle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně pochybnosti o podaném daňovém tvrzení, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností, což v tomto konkrétním případě žalovaný učinil. Správce daně má pro vydání této výzvy zákonnou třicetidenní lhůtu, přičemž zákon nestanoví, že by před jejím vydáním byl správce daně povinen provádět u daňového subjektu, o jehož tvrzení pochybuje a je schopen dostatečně tyto pochybnosti naformulovat, místní šetření. Předmětný postup k odstranění pochybností tak byl dle názoru žalovaného zahájen v souladu se zákonem, neboť daňová povinnost vykázaná v předmětném daňovém přiznání nebyla z důvodu existence ve výzvě uvedených pochybností vyměřena konkludentně. Proto žalovaného nelze označit jako nečinného dle § 38 odst. 2 daňového řádu, jak namítá žalobce.

K rozsahu požadovaných dokladů žalovaný zdůraznil, že výzva k odstranění pochybností slouží v první řadě ke sdělení pochybností o daňovém přiznání a požaduje-li správce daně touto výzvou předložení jakýchkoli dokladů, jedná se pouze o „doporučení“ či „návrh“, důkazních prostředků, na jejichž základě by mohl správce daně prověřit správnost údajů uvedených v tvrzení. Namítá-li žalobce, že si žalovaný mohl prověřit uskutečňování ekonomické činnosti z následných daňových přiznání, tato již dle žalovaného sice vykazovala dodání zboží do jiného členského státu, toto však nemá na zákonnost postupu žalovaného ve věci přiznání k DPH za duben 2014 žádný vliv. Za dané situace tak nebylo možno přikročit ke stanovení daně, neboť správce daně je povinen dbát cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je správné zjištění a stanovení daně, pročež musí prověřit podezřelé okolnosti a ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán pouze návrhy daňových subjektů.

Pokud jde o namítané nevyhodnocení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2014 při jeho přechodu do daňové kontroly dne 23. 6. 2014, je dle žalovaného z protokolu, kterým byla tohoto dne kontrola zahájena, zřejmé, že správce daně sdělil zástupci daňového subjektu účel zahájení kontroly, a to zjištění původu fakturovaného zboží. Daňová kontrola za ostatní zdaňovací období byla zahájena před vyměřením bez předchozího zahájení postupu k odstranění pochybností, přičemž i z těchto protokolů o zahájení daňové kontroly je zřejmé, jaké skutečnosti měly být v rámci daňové kontroly prověřovány. Při přechodu do daňové kontroly z moci úřední z důvodu předpokládaného rozsáhlého dokazování přitom postačí, pokud daňovému subjektu finanční úřad sdělí, o čem pochybnosti přetrvávají, což v tomto konkrétním případě správce daně učinil. Navíc správce daně není povinen při zahájení daňové kontroly před vyměřením po podání daňového přiznání sdělovat daňovému subjektu konkrétní pochybnosti, které má o předmětném daňovém přiznání, ani konkrétní důvody zahájení daňové kontroly.

K namítanému nezahájení daňové kontroly z důvodu podpisu protokolu neoprávněnou osobou žalovaný zdůraznil, že vady plné moci uplatněné u správce daně dne 23. 6. 2014 byly

odstraněny na základě výzvy dne 9. 7. 2014, tedy ve lhůtě stanovené výzvou. Daňový subjekt byl ve výzvě poučen v tom smyslu, že pokud budou ve lhůtě vady odstraněny, bude na plnou moc hleděno, jako by byla podána řádně a včas (tedy k datu původního uplatnění). Lze tedy učinit závěr, že v důsledku odstranění vady plné moci byl K. J. ke dni 23. 6. 2014 osobou oprávněnou k podpisu protokolu o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období duben 2014.

K další argumentaci žalobce žalovaný uvedl, že pro prověřování v daňovém přiznání tvrzených údajů není stanovena žádná zákonná ani obvyklá lhůta ve smyslu § 38 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu. V krajním případě je postup správce daně omezen pouze lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, správce daně je však povinen dodržovat § 7 odst. 1 daňového řádu a postupovat bez zbytečných průtahů. K aplikaci Pokynu D 144 žalovaný uvedl, že ten byl s účinností ke dni 31. 12. 2010 zrušen, přičemž ani tímto pokynem nebyla lhůta pro uzavření vytýkacích řízení stanovena jako tříměsíční ode dne zahájení vytýkacího řízení, ale tříměsíční lhůta běžela až např. od plného vyhovění výzvě správce daně. Dle názoru žalovaného tak nelze Pokyn D 144 v případě postupu k odstranění pochybností, popř. daňových kontrol před vyměřením, analogicky aplikovat a dovozovat z něj případně lhůtu obvyklou. A stejně tak nelze na délku prověřování daňových přiznání před vyměřením aplikovat § 71 správního řádu. S odkazem na průběh řízení přitom žalovaný konstatoval, že jednotlivé úkony prováděl v časovém sledu, který nelze z důvodu neexistence lhůty zákonné ani obvyklé vyhodnotit jako nečinnost ve smyslu § 38 daňového řádu odst. 1 písm. a) a b), ale ani jako nečinnost dle § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, protože žalovaný doposud neměl shromážděny všechny podklady potřebné pro správné stanovení daně. A současně zdůraznil, že se nejednalo o úkony účelové, ale o úkony účelně vedoucí k naplnění cíle správy daní.

K námitkám žalobce, že nedošlo k vydání rozhodnutí bezodkladně po shromáždění všech dokladů potřebných pro vydání rozhodnutí, žalovaný uvedl, že ze spisu je zřejmé, že žalobce sice předložil související doklady, na jejich základě však nedošlo k odstranění pochybností, naopak bylo nutné přikročit k prověření původu a pohybu zboží a plnění daňových povinností mezi jednotlivými články řetězce. Obchodování žalobce totiž vykazovalo znaky karuselového obchodu a z důvodu rozsáhlejšího dokazování v rámci daňové kontroly doposud nebyly shromážděny všechny doklady, na jejichž základě by bylo možné správně stanovit daňovou povinnost. A informace o termínu ukončení daňové kontroly žalobci poskytnuta nebyla, neboť v této fázi dokazování nebylo možné termín ukončení kontroly ani odhadnout, natož přesně určit.

Ve vztahu k tvrzení žalobce, že není zřejmé, jaké doklady jsou ještě potřebné pro vydání rozhodnutí, žalovaný zmínil, že v době vyřizování podnětu na nečinnost neměl žalovaný odpovědi na mezinárodní dožádání, přičemž bližší konkretizaci dokladů související s odpověďmi na mezinárodní dožádání nebylo možné ani podat, neboť nebylo možné předvídat, které písemnosti případně budou k odpovědi přiloženy. Namítl-li žalobce, že mu nebylo sděleno, jakým způsobem má mezinárodní dožádání přispět k objasnění případu, je dle názoru žalovaného již ze samé existence těchto dožádání evidentní, aniž je třeba to výslovně uvádět, k objasnění jakých skutečností měla předmětná mezinárodní dožádání týkající se dodání zboží do jiného členského státu přispět.

Pokud jde o namítaná pochybení při nahlížení do spisu, zdůraznil žalovaný, že ponechal ve vyhledávací části spisu mezinárodní dožádání na prověření dodání zboží do jiných členských států, a to vždy do doby obdržení odpovědi. Důvodem byla skutečnost, že jejich zpřístupněním před obdržením odpovědi by mohlo dojít k ovlivňování objektivitu výsledků šetření v dožádaných státech, např. informováním dotčených osob o skutečnostech, které bude správce daně požadovat. Popsaný postup je přitom v souladu s § 65 odst. 1 a § 66 odst. 1 a 3 daňového řádu.

Závěrem žalovaný zopakoval, že zákonná ani obvyklá lhůta pro prověřování údajů uvedených v daňovém tvrzení neexistuje (kromě lhůty pro stanovení daně) a že nenastala ani situace, že by byl nečinným, neboť doposud neshromáždil doklady potřebné pro vydání rozhodnutí. Navíc nelze správce daně označit za nečinného dle § 38 odst. 2 daňového řádu jen proto, že nebyly provedeny úkony ve stanovené tříměsíční lhůtě vůči daňovému subjektu, neboť toto případné „nekonání“ je důvodné a správcem daně neovlivnitelné. Navíc i dle judikatury Nejvyššího správního soudu by k ukončování daňových řízení před obdržení odpovědi na mezinárodní dožádání mělo docházet pouze výjimečně. Pokud pak jde o výslech svědka pana P. V., zdůraznil žalovaný, že před tím, než přistoupil k provedení svědecké výpovědi, vyzval opakovaně dodavatele, jehož je svědek jednatelem, k poskytnutí dokladů, přičemž teprve po obdržení potřebných dokladů a jejich vyhodnocení dospěl k závěru o nutnosti provést svědeckou výpověď.

Ze správního spisu zjistil soud následující skutečnosti.

Dne 23. 5. 2014 podal žalobce přiznání k DPH za duben 2014 s vykázaným nadměrným odpočtem 638 485 Kč.

Žalovaný vydal dne 13. 6. 2014 výzvu k odstranění pochybností, č. j. 4007122/14/2001-24904-105044, v níž uvedl, že vznikly pochybnosti, zda přijatá plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, neboť žalobce v předmětném daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, avšak nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Proto žalovaný žalobce vyzval, aby prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a že tato deklarovaná přijatá plnění byla skutečně přijata. Vyzval rovněž žalobce k prokázání uskutečňování ekonomické činnosti, a ke sdělení, zda je k ekonomické činnosti využíván obchodní majetek a jaký, kde ekonomickou činnost uskutečňuje a zda ji uskutečňuje sám či zda má zaměstnance. Výzvou byl žalobce rovněž vyzván k doložení, jakým způsobem a kdy byly či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti.

Dne 23. 6. 2014 proběhlo u žalovaného ústní jednání se zmocněncem žalobce ve věci předmětné výzvy k odstranění pochybností, v jehož rámci žalobce předložil část dokladů vztahujících se k předmětným přijatým zdanitelným plněním. Vzhledem k tomu, že ale pochybnosti nebylo možné považovat předložením dokladů za odstraněné, a žalovaný považoval za nutné prověřit původ obchodovaného zboží, zahájil s žalobcem v rámci téhož ústního jednání daňovou kontrolu.

Dne 24. 6. 2014 předložil žalobce další související doklady.

Dne 9. 7. 2014 proběhlo u žalovaného další ústní jednání.

Dne 11. 7. 2014 předložil zmocněnec žalobce doklady související se zahájenou daňovou kontrolou za květen 2014.

Dne 21. 7. 2014 provedl žalovaný místní šetření v sídle dodavatele žalobce, přičemž bylo zjištěno, že dodavatel zde již nesídlí.

Dne 21. 7. 2014 byla vydána další výzva dle § 93 odst. 4 daňového řádu dodavateli žalobce (odpověď 1. 8. 2014) a dne 25. 7. 2014 byla vydána výzva na Ředitelství silnic a dálnic ČR (odpověď 5. 8. 2014) v souvislosti s prověřováním dopravy zboží.

Dne 7. 8. 2014 proběhlo u žalovaného další ústní jednání zaznamenané v protokolu č. j. 5026894/14/2001-05403-110404, v jehož rámci byla zahájena daňová kontrola před vyměřením k daňovému přiznání k DPH za červen 2014. Rovněž v tomto zdaňovacím období obchodoval žalobce s obdobnou komoditou jako v přechozích obdobích, a to s dalšími odběrateli z jiných členských států, k čemuž odmítl žalobce sdělit informace ohledně navázání obchodních kontaktů.

V rámci protokolu o ústním jednání ze dne 20. 8. 2014, č. j. 5206222/14/2001-05403-110404, odpověděl žalovaný na otázky zmocněnce žalobce ohledně stavu předmětných řízení (probíhá daňová kontrola za duben, květen a červen 2014) a ohledně dokladů, které je třeba doložit.

V rámci ústního jednání dne 9. 9. 2014, zaznamenaném v protokolu č. j. 5479150/14/2001-05403-110404, byly žalobcem předloženy další doklady vztahující se ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Téhož dne proběhlo u žalovaného další ústní jednání zaznamenané v protokolu č. j. 5478065/14/2001-05403-110404, v jehož rámci byla zahájena daňová kontrola před vyměřením k daňovému přiznání k DPH za červenec 2014.

Dne 10. 9. 2014 byla zaslána další výzva dle § 93 odst. 4 daňového řádu dodavateli žalobce (odpověď došla dne 11. 9. 2014 a dne 15. 9. 2014).

Dne 18. 9. 2014 byla zaslána výzva dle § 93 odst. 4 daňového řádu společnosti DELICOOP s.r.o. za účelem prověření obchodování s Cu katodami.

Dne 23. 9. 2014 a 25. 9. 2014 byly zaslány požadavky na mezinárodní dožádání do Maďarska týkající se dodání předmětného zboží do jiného členského státu (odpověď došla dne 19. 2. 2015).

Dne 25. 9. 2014 byla zaslána výzva Ředitelství silnic a dálnic ČR (odpověď došla dne 7. 10. 2014).

Dne 30. 9. 2014 a dne 6. 10. 2014 byly poskytnuty další doklady zmocněncem žalobce.

Dne 30. 9. 2014 učinil zmocněnec žalobce podání, v němž požadoval informaci ohledně stavu probíhajících daňových kontrol a ohledně termínu vrácení nadměrných odpočtů. Žalovaný odpověděl přípisem ze dne 8. 10. 2014 tak, že v současné době správce daně prověřuje získané poznatky formou mezinárodní spolupráce a zjišťuje, zda a kterým subjektem byla na počátku řetězce řádně odvedena daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu.

Dne 2. 10. 2014 byl zaslán požadavek na mezinárodní dožádání do Německa týkající se prověření původu obchodovaného zboží (odpověď došla dne 23. 1. 2015).

Dne 7. 10. 2014 byl zaslán požadavek na mezinárodní dožádání do Švédska týkající se prověření původu obchodovaného zboží (odpověď dne 27. 1. 2015 a dne 19. 2. 2015).

Dne 16. 10. 2014 byly žalovanému zaslány datovou schránkou doklady od obchodníka DELICOOP s.r.o. s předmětným zbožím.

Dne 21. 10. 2014 zaslal žalovaný dožádání na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj k provedení úkonu u dalšího obchodníka zapojeného do obchodu s Cu katodami.

Dne 3. 11. 2014 v rámci ústního jednání požádal zmocněnec žalobce o nahlédnutí do spisu. Při tomto jednání podal nový zmocněnec žalobce stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu.

Dne 28. 11. 2014 obdržel žalovaný odpověď od Ředitelství silnic a dálnic ČR týkající se pohybu nákladních vozidel přepravujících předmětné zboží.

Dne 1. 12. 2014 podal nový zmocněnec žalobce stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu, v níž napadl nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2014 a nezákonnost následně zahájených daňových kontrol za období duben až červenec 2014. Téhož dne podal podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu Odvolacímu finančnímu ředitelství.

Dne 3. 12. 2014 zaslal žalovaný žalobci vyrozumění o výsledku šetření o stížnosti podané dne 3. 11. 2014, v němž shledal stížnost nedůvodnou s tím, že správce daně prověřuje jak nákupy, tak následné prodeje Cu katod, neboť ty jsou v některých případech předmětem karuselových obchodů, kdy dochází k podvodům na DPH. Za nedůvodné pak shledal i námitky týkající se znepřístupnění písemností ve vyhledávací části spisu. Žalobce podal následně Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Písemností ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34398/14/5200-20446-607102, vyrozumělo Odvolací finanční ředitelství žalobce o odložení podnětu na nečinnost pro jeho nedůvodnost. V odůvodnění uvedlo, že ze spisového materiálu je patrné, že v daném případě ještě nedošlo ke shromáždění všech podkladů nutných k ukončení daňové kontroly, přičemž ještě neuplynuly tři měsíce, v rámci kterých je správce daně povinen činit další úkony.

Dne 16. 1. 2015 zaslal žalovaný žalobci vyrozumění o výsledku šetření ke stížnosti podané dne 1. 12. 2014, kterým byla stížnost shledána nedůvodnou. Žalovaný mj. uvedl, že daňová kontrola je v daném případě přiměřeným institutem, kterým správce daně provádí časově náročnější a rozsáhlejší dokazování, přičemž teprve po shromáždění veškerých podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí správce daně důkazy vyhodnotí a seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce podal následně u Odvolacího finančního ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Dne 17. 12. 2014 obdržel žalovaný odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj.

Dne 26. 1. 2015 bylo odesláno předvolání k svědecké výpovědi jednatelem dodavatele žalobce panu P. V. na den 11. 2. 2015. O svědecké výpovědi byl žalobce vyrozuměn.

Dne 11. 2. 2015 svědecká výpověď neproběhla, neboť se předvolaný nedostavil. Se zmocněncem žalobce byl sepsán protokol, v němž byl dohodnut nový termín konání svědecké výpovědi, a současně proběhlo nahlížení do spisu.

Dne 16. 2. 2015 podal žalobce nyní projednávanou žalobu.

Dne 20. 2. 2014 Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobce písemností č. j. 5352/15/5100-41455-711462 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podané dne 3. 11. 2014 (stížnost byla shledána nedůvodnou).

Dne 25. 2. 2015 proběhla svědecká výpověď pana P. V.

Dne 26. 2. 2015 a dne 4. 3. 2015 byly zaslány výzvy dle § 57 odst. 1 písm. b) a § 93 odst. 4 daňového řádu osobám provádějícím přepravu předmětného zboží.

Na základě výzvy soudu ze dne 4. 1. 2017 žalovaný dne 16. 1. 2017 sdělil, že daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben a květen 2014 byly již ukončeny.

Daňová kontrola za duben 2014 byla ukončena dne 1. 4. 2016 doručením zprávy o kontrole, č. j. 2287882/16/2001-62050-106368, dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Platební výměr za toto zdaňovací období, č. j. 2559420/16/2001-52525-105044, na nulovou daňovou povinnost vydaný na základě daňové kontroly dne 6. 4. 2016 byl doručen dne 6. 4. 2016. V současné době probíhá odvolací řízení.

Daňová kontrola za květen 2014 byla ukončena dne 26. 5. 2016 doručením zprávy o kontrole, č. j. 4593001/16/2001-62050-106368, dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Platební výměr za toto zdaňovací období, č. j. 4638614/16/2001-52525-105044, na nadměrný odpočet Kč 19 787 Kč vydaný na základě daňové kontroly dne 27. 5. 2016 byl doručen dne 27. 5. 2016. V současné době rovněž probíhá odvolací řízení.

K výzvě soudu žalobce podáním ze dne 22. 3. 2017 opravil žalobou navržený výrok na toto znění: „Zásah žalovaného spočívající v jeho nečinnosti při kontrolách žalobce na dani z přidané hodnoty za měsíce duben 2014 – červenec 2014, který vedl k průtahům ve vydání zprávy o daňové kontrole, byl nezákonný.“

Soud změnu žalobního petitu připustil (§ 95 o. s. ř., ve spojení s § 64 s. ř. s.), neboť mezi účastníky řízení je nesporné, že v průběhu řízení před soudem došlo ke změně skutkového stavu.

Soud při hodnocení důvodnosti podané žaloby vycházel z vymezení nezákonného zásahu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., podle kterého 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. Žaloba je tedy důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky: žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nemůže soud deklaratorní výrok o nezákonnosti zásahu vydat (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 2 Aps 1/2005, publ. pod č. 603/2005 Sb.NSS).

Městský soud považuje za vhodné úvodem uvést, že ačkoli žalobce svou argumentací namítal především nečinnost daňového orgánu, postupoval správně, pokud žalobou brojil proti nezákonnému zásahu, postupu nebo donucení správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Jak totiž konstatovala judikatura správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 A 77/2014-45) z důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti vedené kontrole žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly (například z důvodu pochybení správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly), tak proti jejímu vedení (zde nezákonnost může spočívat například právě v neodůvodněných průtazích). Nepřipuštění možnosti použít zásahovou žalobu v průběhu daňové kontroly by znamenalo odeprání možnosti bránit se proti nezákonnostem páchaným správcem daně po zahájení daňové kontroly, když vzhledem k výše uvedenému jiný prostředek soudní ochrany nemá daňový subjekt k dispozici.

Věc samou pak posoudil městský soud následovně.

Podle § 38 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože: a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

Podle § 85 odst. 1 daňového řádu 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.

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.

Podle § 89 odst. 2 daňového řádu správce daně uvede ve výzvě 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.

Podle § 89 odst. 4 daňového řádu pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

V daném případě žalobce v žalobě vznesl námitky proti postupu správce daně od zahájení postupu k odstranění pochybností až do neukončování daňové kontroly. Vzhledem k návrhu rozsudku, kdy žalobce nezákonný zásah definoval jako nečinnost žalovaného při kontrolách DPH za období duben až červenec 2014, se soud zaměřil na provádění daňové

kontroly, která byla zahajována shora uvedenými úkony žalovaného. Soud se po seznámení s postupem žalovaného při daňové kontrole neztotožnil s názorem žalobce vysloveným v žalobě, že nejméně ke dni podání žaloby měl žalovaný k dispozici dostatek důkazních prostředků a že tedy neměl důvod v daňové kontrole pokračovat. Přesto soud s ohledem na tvrzení žalobce v žalobě považuje za vhodné vyjádřit se i k tvrzeným nezákonnostem při postupu k odstranění pochybností.

Dle žalobce dotčená výzva k odstranění pochybností neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání.

Zde soud předesílá, že postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu směřuje ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti; správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, vzniknou-li o něm pochybnosti. Pokud má správce daně za to, že k odstranění vzniklých pochybností postačí pouze poskytnutí několika dílčích důkazních prostředků a nebude třeba provádět daňovou kontrolu, doručí daňovému subjektu výzvu k odstranění pochybností, v níž ale své pochybnosti musí dostatečně jasně, konkrétně a určitě vyjádřit. Žalobci je přitom třeba přisvědčit, že obsah výzvy je třeba naformulovat takovým způsobem, aby na něj mohl daňový subjekt poskytnout určitou odpověď, tj. aby se daňový subjekt mohl k vysloveným pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit a nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat.

V této souvislosti soud odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, že ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Zdejší soud doplňuje, že výše uvedený závěr lze vztáhnout i na nyní projednávaný případ, neboť institut výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu se od výzvy, jíž se zahajovalo vytýkáací řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, téměř neliší.

Pro posouzení konkrétní výzvy je tedy klíčové, zda správce daně uskutečňovanou výzvou seznámil žalobce s důvody, které zakládají jeho pochybnosti, zda tyto důvody byly opřeny o konkrétní skutečnosti, a zda z výzvy bylo zřejmé, jaké skutečnosti má žalobce vysvětlit, jaké důkazní prostředky má doložit či jaké údaje má opravit.

Dle soudu byly tyto podmínky ve věci žalobce splněny. Žalovaný se totiž neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž vyřkl, na čem jsou jeho pochybnosti založeny (na skutečnosti, zda přijatá plnění byla skutečně použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, jestliže žalobce v předmětném daňovém přiznání nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění). Předmětná výzva obsahovala také konkrétní pokyny, co by měl žalobce k odstranění pochybností učinit (prokázat, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu se zákonem a prokázat, zda deklarovaná přijatá plnění byla skutečně přijata), respektive jaké

dokumenty správci daně předložit (ty, které by doložily, jakým způsobem a kdy byly či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti).

V této souvislosti také nelze opomenout, že výzva k odstranění pochybností a pochybnosti v ní vyjádřené bezprostředně navazují na údaje uvedené již dříve žalobcem v přiznání k dani, a i proto muselo být žalobci jasné, jaké konkrétní pochybnosti žalovaný má a čím je může odstranit. Opačný výklad by se vyznačoval přílišným formalismem, neboť by ve své podstatě vedl k výkladu, podle kterého by správce daně musel podrobně uvést veškeré vyvstálé pochybnosti, čímž by byl popřen smysl postupu dle § 89 a násl. daňového řádu jakožto rychlého postupu při odstraňování nesrovnalostí.

Navíc soud připomíná závěry Nejvyšší správní soud vyřčené v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 72, že neurčitost výzvy může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoli o její neplatnosti. Vadné akty z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky; jejich vady mohou být v dalším průběhu řízení odstraněny nebo i zhojeny, pokud si jejich obsah příjemce aktu, i přes nekorektně vyjádřenou vůli původce, správně vyloží a v souladu s touto vůlí i jedná. Další průběh postupu k odstranění pochybností tedy může ukázat, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá, či zda na straně daňového subjektu přetrvává nejistota, jaké skutečnosti má prokázat a v čem pochybnosti správce daně spočívají. Pouze pokud by daňový subjekt takové výzvě neporozuměl, v důsledku čehož by mu nebylo umožněno prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, šlo by o důvod, pro který by soud následně vydaná rozhodnutí finančních orgánů pro vadu řízení zrušil a zavázal by je provést nové vytýkácí řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 - 37). V dané věci ze správního spisu vyplývá, že žalobci bylo zřejmé, jaké pochybnosti správce daně má (i vzhledem k úzké návaznosti dané výzvy na podané daňové přiznání) a mohl na ně adekvátně reagovat. Tomu odpovídá také skutečnost, že u ústního jednání konaného dne 23. 6. 2014 (a následně také dne 24. 6. 2014) žalobce předložil některé z dokumentů, které měly pochybnosti odstranit, aniž by vyjádřil nejistotu nad obsahem předchozí výzvy.

Z uvedeného tak vyplývá, že výzvě k odstranění pochybností žalobce porozuměl. A soud obsah výzvy nepovažuje za neurčitý či nesrozumitelný. Výzva k odstranění pochybností tak splňovala náležitosti § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, byla dostatečně konkrétní a žalobce na ni mohl reagovat předložením požadovaných listin a dokladů prokazující použití přijatých zdanitelných plnění pro jeho ekonomickou činnost. Proto soud nepřisvědčil žalobci, že by již samotné započetí postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2014 bylo v rozporu se zákonem či judikaturou.

Navíc ve vztahu k samotnému započetí postupu dle § 89 a násl. daňového řádu soud musí přisvědčit žalovanému, že dostatečnou indicií k tomu, aby začal ověřovat, zda je uplatněný nadměrný odpočet založen na reálně probíhajících transakcích, z nichž lze nadměrný odpočet uplatnit, je již sama skutečnost, že žalobce nevykázal ve zdaňovacím období žádná uskutečněná plnění. Již tato skutečnost totiž může být indicií toho, že se daňový subjekt zapojil do řetězce nikoli skutečných obchodních vztahů, nýbrž vztahů vytvořených pouze účelově, což může být součástí širší strategie daňových podvodů. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu je přitom právě procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS) a právě jako takový prostředek byl žalovaným využit. K jeho využití nadto správně přistoupil žalovaný neprodleně, neboť ve

vztahu k prvému ze sporných období, tedy k dubnu 2014, zahájil tento postup již v červnu téhož roku (tedy tři týdny po obdržení přiznání k DPH).

V této souvislosti pak musí soud připomenout, že správním soudům nepřísluší, aby správci daně posloupnost krok po kroku autoritativně stanovily, neboť tato volba přísluší pohledem procesní vhodnosti samotnému správci daně. Nejvyšší správní soud takto vyjádřil zdrženlivost v otázce jasného přikazování správcům daně, jaké konkrétní postupy mají v podobných situacích zvolit, protože daňový řád již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu. Soud se v takových případech nemůže sám přiklonit k jedné ze zákonem předpokládaných alternativ a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016 - 49). Proto i ve vztahu k žalobcem namítanému chybnému zahájení daňové kontroly a nevydání rozhodnutí v rámci postupu k odstranění pochybností musí soud konstatovat, že v tomto ohledu nelze spatřit žádné pochybení, natož pak nečinnost (i ve smyslu nezákonného zásahu dle § 82 s. ř. s.). Bylo totiž především na úvaze správce daně, jak bude při postupu k odstranění pochybností postupovat, a jestliže zahájil daňovou kontrolu, byl jeho postup plně v souladu s daňovým řádem, přičemž pro posouzení zákonnosti jeho postupu je také klíčové, že daňovou kontrolu zahájil ihned když seznal, že daná věc bude vyžadovat podrobnější dokazování. Tímto postupem plně dostál jak znění zákona, tak aktuální judikatuře správních soudů a v jeho postupu nelze seznat žádné pochybení.

Ve vztahu k průběhu daňové kontroly soud připomíná, že i v případě žaloby na určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s. in fine), vylučuje subsidiarita žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, aby se žalobce bránil zásahovou žalobou proti dílčím úkonům správního orgánu (správce daně) ve správním řízení (daňovém řízení), jež nutně musí být ukončeno vydáním rozhodnutí napadnutelného žalobou podle § 65 s. ř. s. Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu směřující vůči úkonům správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly (resp. vůči jeho nečinnosti při těchto postupech) tak je principiálně vždy nedůvodná, ledaže žalobce tvrdí skutečnosti, z nichž plyne, že konkrétní úkony správce daně citelně zasahují do jeho veřejných subjektivních práv, přičemž současně uvádí i okolnosti, z nichž je již v této fázi řízení zjevným, že řízení běží nedůvodně a nelze očekávat, že by skončilo doměřením daně, resp. jejím vyměřením nad tvrzenou výši (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2014, č. j. 45 Af 28/2013 - 131).

Žádná takováto flagrantní pochybení však soud ve věci žalobci neshledal. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, žalovaný do podání žaloby řádně danou věc přezkoumával a jeho činnost vytvářela sled postupů vedoucích k řádnému objasnění skutkového stavu, v němž nelze shledat prvky zjevné nečinnosti. Poté co žalovaný při prověřování žalobcova podání v rámci postupu k odstranění pochybností zjistil nesrovnalosti ve vztahu k některým zdanitelným plněním, nelze zpochybňovat, že přešel na invazivnější způsob ověřování splnění daňových povinností, a to formou daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelovými obchodními partnery byly i subjekty z jiných členských států EU, zvolil pak následně též postup mezinárodního dožádání, který je sice časově relativně náročný, nicméně v případě daňové kontroly u DPH je jeho použití standardní v situaci, kdy žalovaný zjistil nesrovnalosti

v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům v jiných členských státech EU, neboť právě takové nesrovnalosti mohou být indiciemi pro zapojení do takzvaných karuselových (kolotočových) obchodů. Popsaný vývoj lze tedy shrnout tak, že intenzita a nutně také délka kontrolních postupů použitých žalovaným se stupňovala zcela přiměřeně tomu, jak v rámci předchozích kroků zjišťoval nové a závažnější nesrovnalosti a podezření. A takový postup stupňující intenzitu kontrolních postupů se stupňující se závažností a podložeností podezření ohledně nesrovnalostí v uplatňování nadměrného odpočtu je podle názoru soudu zcela adekvátní.

Navíc z průběhu nyní posuzovaného daňového řízení plyne, že věc žalobce byla skutkově složitá a ke zjištění skutkového stavu vedlo procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, včetně výsledků svědků a několika vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Nadto k rozsahu provádění daňové kontroly, jedná-li se o podezření z řetězce daňových subjektů, kdy byla daň z přidané hodnoty zasažena podvodem, konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47, že při prokazování těchto karuselových obchodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. A naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z tohoto pohledu je rovněž třeba posuzovat zákonnost faktického provádění daňové kontroly žalovaným, neboť je nepochybné, že v posuzované věci šlo o obchodování se vzácnými materiály, které jsou rizikovou komoditou z hlediska potenciálního zasažení daně z přidané hodnoty podvodem. Tato okolnost je ve věci zcela zásadního významu a předurčuje tak rozsah daňové kontroly. Je totiž pochopitelné, že daňová kontrola se nebude moci omezit toliko na údaje zjištěné přímo od daňového subjektu, nýbrž poznatky z ní získané bude třeba srovnat s poznatky získanými daňovými kontrolami u ostatních do obchodování zapojených daňových subjektů, k čemuž lze případně využít i dožádání do ciziny za účelem zjištění okolností vypovídacích o odběrateli žalobce, jakož i o dalších okolnostech vztahujících se k žalobcem obchodované komoditě. Navíc soud musí souhlasit se žalovaným, že při využití institutu mezinárodního dožádání daňový orgán vyčká na informaci z mezinárodního dožádání a před obdržáním výsledku mezinárodního dožádání řízení neukončí (srov. a contr. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46). Proto soud nemůže přisvědčit žalobci, že by se postup žalovaného vyznačoval natolik zjevnou nečinností, jež by mohla být hodnocena jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

Stejně tak soud musí odmítnout argumentaci žalobce, že nečinnost žalovaného měla být způsobena neúčelnou činností. Soud souhlasí se stěžovatelem, že nečinnost nemusí spočívat pouze v pasivitě správního orgánu, nýbrž může spočívat i v činnosti, jež je nesmyslná a neúčelná, resp. tato činnost nevede k vydání meritorního rozhodnutí či jinému ukončení věci. Proto i pokud správní orgán provádí úkony, jež jsou však nesmyslné a neúčelné, a jimiž se oddaluje rozhodnutí ve věci, lze toto jeho jednání jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu charakterizovat jako nečinnost správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 - 120). V nyní projednávaném případě ale soud neshledal, že by jednotlivé úkony správce daně byly neúčelné či nesmyslné, naopak, jak již bylo řečeno, se vyznačovaly jednotlivou poslušností, jež odpovídala průběžně získaným zjištěním, a složitosti věci. Proto soud musí i tuto námitku žalobce odmítnout.

Co se týče samotné délky daňové kontroly, daňový řád maximální délku provádění daňové kontroly nestanoví. Nelze přitom přisvědčit žalobci, že by tato lhůta mohla být dovozována z Pokynu D 144, který byl v době, kdy probíhala posuzovaná daňová kontrola, již zrušen, či ze správního řádu. Naopak lze souhlasit se žalovaným, že v krajním případě je postup správce daně omezen pouze lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, respektive dle § 7 odst. 1 citovaného zákona, podle něhož je třeba postupovat tak, aby v řízení nevznikaly zbytečné průtahy. Jednoznačně však platí, že délka daňové kontroly je závislá na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech. Tak tomu bylo i v případě žalobce, přičemž ze shora uvedeného výčtu úkonů jednoznačně vyplývá, že ani celkovou dobu, po kterou daňová kontrola probíhala, nelze považovat za nepřiměřeně dlouhou. Nelze souhlasit se žalobcem, že za poslední úkon ve smyslu § 38 odst. 2 daňového řádu by bylo možno považovat v případě DPH za duben 2014 protokol o překlopení postupu k odstranění pochybnosti do daňové kontroly, neboť ze správního spisu vyplývá, že správce daně následně činil velké množství dalších úkonů vedoucích k jasnému objasnění předmětné věci.

Ke všemu shora řečenému pak soud doplňuje, že ze správního spisu vyplývá, že žalovaný žalobce opakovaně informoval o průběhu daného řízení, včetně otázek spojených s jeho délkou, přičemž vždy uvedl, z jakých důvodů ještě nebyla daňová kontrola ukončena. Žalobce využil též možnosti podání stížností a podnětů k žalovanému i k Odvolacímu finančnímu ředitelství. A soud nemůže přisvědčit žalobci, že by tyto orgány na jeho podání reagovaly nepřezkoumatelným způsobem, neboť vždy uvedly konkrétní okolnosti, pro které nemůže být daňová kontrola prozatím ukončena. Pokud pak žalobce žalovanému vytýkal, že jej průběžně aktivně neseznamoval s výsledky prováděného dokazování, připomíná městský soud, že správci daně z § 92 daňového řádu nevyplývá povinnost vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. V této souvislosti je nutno vytknout, že žalobce byl oprávněn nahlížet do spisového materiálu vedeného žalovaným a vlastní iniciativou se se zjištěným skutkovým stavem průběžně seznamovat, v čemž mu nebylo bráněno.

K rozsahu dokumentů požadovaných správcem daně jako podklady pro vydání rozhodnutí soud připomíná § 92 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Je tedy povinností správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, což přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji. Na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Proto nelze souhlasit se žalobcem, že by samotný rozsah dokazování mohl představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., obzvláště za situace, kdy v dokazování nebylo možno seznat neúčelně činěné úkony.

Pokud pak žalobce tvrdí, že daňová kontrola prováděná před vyměřením daně je způsobila být větším zásahem do práv daňového subjektu, neboť blokuje vydání nadměrného odpočtu, připomíná soud, že nelze přehlédnout, že právě daňovou kontrolou je prověřováno, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH oprávněně, tj. zda odpočet má být (případně byl) vyplacen po právu. Podle soudu tak není důvod pro odlišení daňové kontroly prováděné před a po vyměření daně, nýbrž na oba uvedené případy musejí nutně dopadat stejné zásady daňového řízení.

K námitkám žalobce, že neměl přístup k dokumentům v neveřejné části spisu, připomíná soud, že žalobce nemůže být tímto postupem žalovaného ve fázi průběhu daňové kontroly nijak zasažen, neboť proti konkrétním listinám v této části spisu mohl (bude moci) brojit, až budou použity jako důkazy, tedy následně po jejich zařazení do veřejné části daňového spisu. Zákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém řízení, a tedy i vedení spisu a možnost nahlížet do něj, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení. Proto i kdyby byly tyto námitky relevantní, nemohl by jim soud přisvědčit v rámci rozhodování o zásahové žalobě.

Za nepřipadnou pak soud považuje námitku stěžovatele ohledně chybného posouzení plné moci doručené žalovanému dne 23. 6. 2014. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, při ústním jednání dne 9. 7. 2014 přítomná jednatelka žalobce všechny nesrovnalosti napravila, a proto ani v tomto postupu nelze shledat jakýkoli nezákonný zásah.

Na základě shora uvedeného průběhu jednotlivých daňových kontrol u žalobce soud uzavírá, že žalovaný s ohledem na typovou složitost dané věci postupoval bez zbytečných průtahů a činil důvodně přiměřené procesní kroky ke shromáždění údajů o obchodních transakcích, včetně údajů týkajících se ostatních zúčastněných daňových subjektů, získaných i formou mezinárodního dožádání, což s sebou neslo zvýšenou časovou náročnost.

Soud tedy nedospěl k závěru, že by jím vytýkaný průběh daňové kontroly znamenal pro žalobce nezákonný zásah spočívající v nečinnosti či v neúčelném vedení daňové kontroly.

S ohledem na uvedené tak krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Praze dne 16. 8. 2017

JUDr. Karla C h á b e r o v á v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: