



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové v právní věci žalobce: **YALEANOR, s. r. o.**, se sídlem Písnické zahrady 429/23, Praha 4, IČ 290 02 036, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Praha**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě proti nezákonnému zásahu,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhal svou žalobou ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného správního orgánu, který spočívá v nečinnosti Finančního úřadu pro hlavní město Praha (dále jen „žalovaný“ či „správce daně“) v rámci prováděných daňových kontrol za zdaňovací období květen 2014 (samostatná daňová kontrola) a za červen, červenec a srpen 2014 (společná daňová kontrola).

Žalobce blíže uvádí, že v rámci každé daňové kontroly (ale i předcházejícího postupu k odstranění pochybností) došlo k vydání několika výzev k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), na něž žalobce reagoval. Rovněž došlo ze strany správce daně k zaslání mezinárodního dožádání dle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“).

V rámci daňové kontroly, zahájené dne 15. 1. 2015 (květen 2014), rovněž v rámci daňové kontroly vztahující se ke třem zdaňovacím obdobím (červen, červenec a srpen 2014) zahájené dne 26. 3. 2015, došlo k poslednímu úkonu správce daně ve smyslu prověřování tvrzení daňového subjektu dne 26. 8. 2016.

Žalobce připouští, že ze strany žalovaného v rámci všech předmětných daňových kontrol došlo v nedávné době k vydání výzev k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ, avšak současně upozorňuje, že tyto výzvy byly vydány teprve po podání podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu. Žalobce proto tvrdí, že žalovaný se nemůže dovolávat těchto výzev, jelikož tyto výzvy jsou pouhým zastřením půl roku trvající nečinnosti v rámci předmětných daňových kontrol.

Podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu podal žalobce dne 7. 3. 2017 a ohrazoval se v něm právě proti postupu žalovaného v rámci předmětných daňových kontrol z důvodu nečinnosti správce daně. Podnět žalobce podal za skutkového stavu, kdy byl žalovaný nečinný po dobu více než šesti měsíců. O podnětu bylo rozhodnuto Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „OFŘ“) dne 5. 4. 2017 vyrozuměním č. j. 16730/17/5300-22443-701728, dle kterého v předmětných daňových kontrolách ze strany žalovaného ještě nedošlo ke shromáždění veškerých podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí. Ve vyrozumění OFŘ uvádí, že ve věci je ještě nutno vyčkat odpovědi na mezinárodní dožádání a vyčkat na odpovědi žalobce na výzvy k prokázání skutečností, které byly vydány po podání podnětu na ochranu před nečinností.

Žalobce nesouhlasí se závěry uvedenými OFŘ ve vyrozumění, neboť kontrolní postupy za zdaňovací období květen, červen, červenec a srpen 2014 byly zahájeny před vyměřením uplatněného nadměrného odpočtu, a každým dnem trvání těchto daňových kontrol tak dochází ke vzniku škody na straně žalobce, kterému není vyměřen jeho nadměrný odpočet.

K poukazu OFŘ, že je třeba počkat na výsledek mezinárodního dožádání, žalobce uvádí, že jeho předmětem je prověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností CENTRAUTO s. r. l. Žádost byla zaslána dne 20. 8. 2015 a ke dni vydání vyrozumění na ni nebylo z dožádané strany reagováno. Podle zákona o mezinárodní spolupráci muselo k ukončení mezinárodního dožádání dojít nejpozději do šesti měsíců, pokud bylo možno informace získat a poskytnout, a ve lhůtě jednoho měsíce, pokud byla žádost odmítnuta. Dle čl. 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení“), musejí být dožádané informace poskytnuty co nejrychleji, nejpozději do tří měsíců ode dne obdržení žádosti. V odůvodněných případech může být lhůta stanovena odchýlně (čl. 11 nařízení), nicméně i tak je dožadující správce daně obeznamen se lhůtou, v jaké bude dožadovaná informace poskytnuta (čl. 12 nařízení). V bodu (25) preambule k nařízení je navíc uvedeno, že lhůty dle nařízení musejí být chápány jako maximální doba, která nesmí být překročena, a primární zásadou je stále poskytování dožádaných informací bezodkladně.

I když OFŘ uvádí, že italský správce daně byl čtyřikrát urgován, lze konstatovat, že ke dni podání žaloby nebylo na dožádání nijak reagováno. Žalobce je toho názoru, že správce daně nemůže zaslat dožádání do jiného členského státu dle čl. 9 nařízení a poté neomezeně čekat, případně na základě podnětů daňového subjektu zasílat dožádanému zahraničnímu správci daně nějaké neurčité urgency, které nemají oporu ani v zákonu o mezinárodní spolupráci ani v nařízení. Dle žalobce správce daně má při mezinárodním dožádání jasně stanovené lhůty, v nichž musí při tomto úkonu postupovat, a pokud správce daně úkon dožádání po uplynutí zákonných lhůt neukončí, postupuje nezákonně. Pokud správce daně zaslal své mezinárodní dožádání dne 20. 8. 2015, mělo dojít k ukončení tohoto úkonu nejpozději do půl roku, i to by ovšem byla až krajní lhůta, a celý úkon měl být ukončen v řádu měsíce. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011-46, ze kterého vyplývá, že v případě neposkytnutí požadované informace prostřednictvím mezinárodního dožádání musí správce daně vyhodnotit, zda může řízení ukončit či nikoli. Pokud se správce daně rozhodne navzdory překročení lhůt pro mezinárodní

dožádání řízení neukončit, je dle výše uvedeného rozsudku povinen tento svůj postup náležitě a přezkoumatelným způsobem odůvodnit. V předmětném případě k žádnému řádnému odůvodnění nedošlo. Navíc podle Nejvyššího správního soudu má správce daně řízení spíše uzavřít navzdory neúspěchu dožádání. V případě dodatečné odpovědi má následně možnost využít institutu obnovy řízení.

Podle žalobce nebylo třeba v předmětném řízení vyčkávat na výsledky mezinárodního dožádání, protože správce daně prováděl rozsáhlou vyhledávací činnost a sám žalobce se k obchodní spolupráci se společností CENTRAUTO několikrát v rámci daňových kontrol vyjadřoval. Žalobce brojí proti tomu, aby daňová kontrola zůstala neukončená po uplynutí závazné lhůty dle nařízení a zákona o mezinárodní spolupráci, a to pouze z toho důvodu, že správce daně stále očekává odpověď na své dožádání. Žalobce zdůrazňuje, že nemůže jít k jeho tíži, že dožádání správce daně jsou z italské strany ignorována. Nespolupráce mezi správci daně členských států je situací nezákonnou a nepříznivé následky této nezákonnosti nemůže nést žalobce. Dále žalobce uvádí, že na úseku mezinárodního dožádání již došlo ke shromáždění všech potřebných podkladů, a pokud na jedno dílčí mezinárodní dožádání nebylo odpovězeno, nemůže být tímto čekáním ospravedlnováno svévolné a účelové prodlužování daňové kontroly. Žalovaný přitom činil v rámci daňových kontrol dožádání ke čtyřem subjektům, a pouze na dožádání ve vztahu ke společnosti CENTRAUTO nebylo odpovězeno.

Žalobce rovněž uvádí, že žalovaný i OFŘ se dopouštějí nezákonného zaměňování jednotlivých procesních instrumentů, když tvrdí, že daňové kontroly nemohly být ukončeny z důvodu nereagování žalobce na výzvy. Žalobce namítá, že pokud je vůči daňovému subjektu vydána výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ, musí být s daňovým subjektem vedeno konkrétní daňové dílčí řízení, musí být požadovány informace pouze pro probíhající řízení a daňový subjekt musí být poučen o tom, že pokud nedojde k poskytnutí požadovaných informací, může dojít k vyměření daně dle pomůcek. Daňový subjekt vystupuje v pozici subjektu, s nímž je vedeno řízení, a který tak má vůči správci daně zaručená práva a povinnosti. Pokud daňový subjekt neposkytne požadované informace, nese sám procesní důsledky. Je-li však plátcí DPH doručena výzva k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 písm. b) DŘ, aniž by adresát této výzvy byl poučen o dopadech neposkytnutí informací do daňového řízení, které je s ním vedeno, nelze tímto způsobem získávat informace pro účely řízení, které s tímto daňovým subjektem probíhá.

Žalobce je toho názoru, že OFŘ nemůže argumentovat tím, že žalobce nebyl součinný ve věci výzvy, která byla vydána dle § 57 odst. 1 daňového řádu. Pokud požadoval prověřit obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností CENTRAUTO, měl být na tuto spolupráci žalobce dotázán prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ, což se v předmětných daňových kontrolách několikrát stalo. Ze strany žalobce již bylo ve vztahu k obchodní spolupráci se společností CENTRAUTO vše předloženo.

Žalobce také nesouhlasí s postupem žalovaného, který na základě přetrvávajících pochybností vydal koncem března 2017 další výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ, každá výzva směřuje na jedno z kontrolovaných zdaňovacích období. Dle žalobce neexistuje objektivní důvod, pro který jsou tyto výzvy vydávány po šestiměsíční nečinnosti a teprve jako reakce na podaný podnět na ochranu před nečinností. Žalobce namítá, že pokud má žalovaný pochybnosti, pro něž vydal výzvy k prokázání skutečností, bylo jeho povinností dle § 7 DŘ tyto výzvy žalobci sdělit co nejdříve. Správce daně obecně nemůže v rámci daňového řízení sdělovat své pochybnosti dle své libosti, a svévolně tak prodlužovat daňovou kontrolu.

Žalobce upozorňuje, že žalovaný ve svém sdělení ze dne 14. 7. 2015, č. j. 4998669/15/2006-60561-110311, uvedl, že v rámci těchto daňových kontrol již po žalobci jako daňovém subjektu nepožaduje předkládání dalších důkazních prostředků, a pro ukončení daňových kontrol pouze vyčká na výsledek mezinárodního dožádání. Navíc v tomto sdělení žalovaný odkazuje na nutnost vyčkat na mezinárodní dožádání ve vztahu ke společnosti CUTILLO CAR SERVICE s.r.l., VAT ID: IT03670930613, přičemž mezinárodní dožádání vůči tomuto subjektu již bylo vyřízeno.

Závěrem žalobce zdůrazňuje, že žalovaný svým nezákonným postupem zásadně porušuje zásadu dle § 7 odst. 2 DŘ, a způsobuje tak škodu na majetku žalobce. Žalobce připomíná, že v rámci vedení daňové kontroly je správce daně vázán zásadou hospodárnosti a zásadou šetření práv daňových subjektů. K tomu odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce pokud má správce daně k dispozici všechny potřebné podklady, a stejně je v předmětné daňové kontrole po dobu několika měsíců nečinný, nelze takový postup označit jinak než jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 s.ř.s.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl zamítnutí žaloby s poukazem na průběh řízení za jednotlivá zdaňovací období, který popsal, včetně soupisu úkonů, jenž v rámci každé kontroly byly provedeny.

K informacím vztahujícím se ke všem kontrolovaným zdaňovacím obdobím, žalovaný uvádí, že zaslal mezinárodní dožádání italské finanční správě na korporaci Ferrancars Societa, VAT: IT05084330652 za účelem ověření prodeje osobního automobilu uvedené korporaci. Z obdržené odpovědi je zřejmé, že obchodní spolupráce byla potvrzena.

Dále žalovaný zaslal italské finanční správě mezinárodní dožádání na korporaci Gruppomenichini s.r.l., VAT: IT05937871217 za účelem ověření prodeje osobního automobilu uvedené korporaci. Z odpovědi vyplývá, že obchodní spolupráce se neuskutečnila. Žalobce k tomu ještě před obdržením odpovědi na uvedené dožádání sdělil, že po kontrole účetních dokladů zjistil, že se prodej osobního automobilu neuskutečnil pro korporaci Gruppomenichini s.r.l., VAT: IT05937871217, ale byl prodán korporaci CENTRAUTO s.r.l., (dále jen „CENTRAUTO“) VAT: IT05325501210, které jsou sesterskými společnostmi. Doklad tak byl chybně vystaven na společnost Gruppomenichini s.r.l., VAT: IT05937871217, avšak platba byla přijata (jedná se o průběžné zasílání finančních prostředků) od korporace CENTRAUTO, VAT: IT05325501210, která je větším odběratelem žalobce. Z tohoto důvodu bylo odesláno italské finanční správě dne 20. 8. 2015 mezinárodní dožádání na společnost CENTRAUTO, VAT: IT05325501210. Dle dokladů předložených žalobcem bylo zjištěno, že žalobce prakticky veškeré zakoupené automobily v šetřených zdaňovacích obdobích následně prodává nebo pronajímá italské korporaci CENTRAUTO, VAT: IT05325501210. Odpověď na výše uvedené mezinárodní dožádání na korporaci CENTRAUTO, VAT: IT05325501210 byla opakovaně urgována (dne 17. 2. 2016 a naposledy dne 30. 3. 2017), avšak dosud správce daně nemá k dispozici ani částečnou odpověď.

Žalovaný dále zaslal mezinárodní dožádání místně příslušnému správci daně italské korporace CUTILLO CAR SERVICE s.r.l. (dále jen „CUTILLO CAR SERVICE“) , VAT: IT03670930613. Žalovaným bylo zjištěno, že obchodní korporace Autocentrum Dojáček měla prodávat osobní automobily uvedené italské korporaci a žalobce měl provádět transport těchto vozidel z České republiky do Itálie. Vzhledem ke skutečnosti, že v době zaslání tohoto mezinárodního dožádání byl jednatelem korporace CUTILLO CAR SERVICE, VAT:

IT03670930613 pan O. C., který je taktéž jednatelem žalobce, prověřoval žalovaný žalobcem deklarovaná uskutečněná plnění (přeprava automobilů). Z odpovědi na toto mezinárodní dožádání vyplynulo, že při místním šetření v sídle korporace CUTILLO CAR SERVICE, VAT: IT03670930613 nebyla zjištěna žádná obchodní činnost, ani tato společnost nebyla na uvedené adrese nalezena. Na zaslanou žádost o informace tato korporace nereagovala. Dále bylo zjištěno, že korporace CUTILLO CAR SERVICE, VAT: IT03670930613 neplatila daň z přidané hodnoty a od roku 2013 nepodávala žádná daňová přiznání. Registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena 24. 4. 2015. Jednatel žalobce po zjištění, že budou deklarovaná plnění ověřována mezinárodním dožádáním, převedl tuto italskou korporaci na jiného jednatele, což je zřejmé z obdržené odpovědi. Zároveň žalobce musel vědět o neplnění zákonných povinností vůči finanční správě u korporace CUTILLO CAR SERVICE, VAT: IT03670930613.

Žalovaný obdržel v květnu 2016 mezinárodní dožádání od místně příslušného správce daně korporace CENTRAUTO, VAT: IT05325501210., ve kterém je požadováno ověření obchodní spolupráce s žalobcem v letech 2014 a 2015. Na základě této žádosti od italské finanční správy byla žalobci zaslána výzva k poskytnutí údajů č. j. 6341819/16/2006-60561-110311 dne 12. 8. 2016, avšak žalobce na tuto výzvu reagoval až po stanoveném termínu, a to dne 9. 11. 2016 odpovědí, kterou žalovaný eviduje pod č. j. 8042493/16. Na předmětnou výzvu však žalobce nereagoval v požadovaném rozsahu, a žalovaný proto zaslal dne 31. 1. 2017 opakovanou výzvu k poskytnutí údajů čj. 688365/17/2006-60561-110311, na kterou nebylo reagováno.

Vzhledem k tomu, že žalovaný i přes urgence dosud neobdržel odpověď na výše uvedené mezinárodní dožádání a jsou indicie o tom, že se plnění nerealizovalo pro odběratele CENTRAUTO, VAT: IT05325501210, tak, jak žalobce na vydaných dokladech a smlouvách tvrdí, vydal žalovaný v březnu a dubnu 2017 výzvy k prokázání skutečností za jednotlivá zdaňovací období, v nichž mj. požaduje, aby žalobce prokázal použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomické činnosti dle ust. § 72 zákona č. 235/2014 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), tedy prokázal, že byla nakoupená vozidla skutečně dodána do jiného členského státu, jak žalobce tvrdí v daňových přiznáních a dokládá předloženými doklady a písemnostmi vystavenými na deklarovaného odběratele. V odpovědích na výzvy žalobce nejprve navrhl výsledky svědků, nicméně následně k požadavku žalovaného na konkretizaci svědků písemností ze dne 8. 6. 2017 sdělil, že již žádné informace sdělovat nebude a že trvá na ukončení daňového řízení.

Žalovaný shrnuje, že v průběhu postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol nedocházelo k průtahům v řízení a za nečinnost nelze dle názoru žalovaného označit ani neprovádění úkonů po odeslání mezinárodního dožádání, neboť pro toto nekonání, resp. čekání na odpověď, měl žalovaný nezpochybnitelný důvod.

Pokud jde o námitku týkající se mezinárodního dožádání a výzev k prokázání skutečností, žalovaný uvádí, že pochybnosti o údajích uvedených v předmětných daňových přiznáních byly žalobci sděleny již ve výše zmíněných výzvách k odstranění pochybností. Z formulace výzev k odstranění pochybností je zřejmé, že má žalovaný pochybnost o tom, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 ZDPH, zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti. Vzhledem k tomu, že žalobce doklady předloženými v průběhu postupů k odstranění pochybností pochybnosti žalovaného neodstranil, postupoval žalobce v rámci zahájené daňové kontroly ve shromažďování důkazních prostředků bez součinnosti s žalobcem, neboť je ve smyslu § 92 odst. 2 DŘ povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a

stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Za účelem prověření dodání nakoupených vozidel do jiného členského státu proto zaslal mimo jiné mezinárodní dožádání italské finanční správě na odběratele CENTRAUTO. Italská finanční správa sice na toto dožádání doposud neodpověděla, nicméně z jím zasláného mezinárodního dožádání vyplynul požadavek na prověření shodných plnění, což spolu s informacemi sdělenými žalovanému v tomto dožádání pouze potvrzuje důvodnost pochybností žalovaného o předmětných plněních. K výzvám dle § 57 DŘ zasláným žalobci na základě tohoto mezinárodního dožádání od italské finanční správy neposkytl žalobce požadovanou součinnost.

Žalovaný dále konstatuje, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečňoval plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (dodání do jiného členského státu), přičemž předloženými doklady dodání do jiného členského státu neprokázal, a neprokázal tedy použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti. Skutečnost, že žalovaný prováděl potřebná šetření bez součinnosti s žalobcem, nic nemění na tom, že je to právě žalobce, koho tíží důkazní břemeno.

Žalovaný je názoru, že zájem na správném stanovení daně, resp. dostatečném zjištění všech rozhodných skutečností, bylo nutné upřednostnit před průtahy v řízení eventuálně hrozícími v důsledku dlouhých lhůt při vyřizování mezinárodních dožádání. Důvody pro vyčkání odpovědi na dožádání ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č.j. 9 Afs 69/2011 tedy existovaly. Současně je nutné zdůraznit, že po celou dobu trvání kontrolního postupu mohl žalobce předkládat důkazní prostředky, neboť důvody pochybností jsou mu známy jednak z již zmíněných výzev k odstranění pochybností a jednak ze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, s nímž byl seznámen bezprostředně před zahájením daňových kontrol za prověřovaná zdaňovací období.

Pokud jde o výzvy k prokázání skutečností vydané po obdržení podnětu na ochranu před nečinností, žalovaný opakuje, že důkazní povinnost ohledně prokázání zpochybněných skutečností nese žalobce (k odstranění pochybností a tedy k prokázání rozhodných skutečností byl již vyzván výzvami k odstranění pochybností), který doposud pochybnosti neodstranil a žalovaný se tak zasláním mezinárodního dožádání snažil obstarat důkazy prokazující skutečnosti, k jejichž prokázání byl povinen žalobce.

Výzvami k prokázání skutečností byl žalobce vyzván k prokázání zpochybněných skutečností opakovaně s tím rozdílem, že ve výzvách k odstranění pochybností byly pochybnosti naformulovány sice v souladu s požadavky kladenými na jejich konkrétnost dle § 89 odst. 1 DŘ, nicméně tato konkrétnost vycházela z tehdy žalovanému dostupných informací, zatímco výzvy k prokázání skutečností vydané v březnu a dubnu 2017 byly koncipovány s vysokou mírou konkrétnosti tak, aby žalobci posloužily jako návod pro unesení důkazního břemene. Předmětné výzvy byly tedy připomenutím důkazní povinnosti a to především s ohledem na délku vyřizování mezinárodního dožádání italskou finanční správou s tím, že ve svém odůvodnění zachycují důvody přetrvávajících pochybností žalovaného. Další postup žalovaného ve věci stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací se bude odvíjet odvisle od reakce žalobce na předmětné výzvy.

K žalobní námitce ohledně zaměňování výzev dle ust. § 57 DŘ, které byly žalobci jako třetí osobě zasílány v souvislosti s mezinárodním dožádáním italské finanční správy, a výzev dle § 92 odst. 4 DŘ, které byly žalobci zaslány v rámci daňového řízení vedeného ve věci předmětných daňových přiznání k DPH za květen až srpen 2014, žalovaný uvádí, že nesoučinnost žalobce ve věci výzev dle § 57 DŘ nemá za následek neunesení důkazního

břemene v daňových řízeních vedených s žalobcem, nicméně neochota žalobce spolupracovat s žalovaným v dané věci vyvolává další pochybnosti o prověřovaných plněních.

Ohledně námitky o odložení podnětu na ochranu před nečinností žalovaný uvádí, že není oprávněn se k těmto závěrům vyjadřovat, neboť tato věc přísluší pouze Odvolacímu finančnímu ředitelství, které však není v žalobě za žalovaného označeno, žalovaný se však s argumentací Odvolacího finančního ředitelství ztotožňuje.

Na základě výše uvedeného zastává žalovaný názor, že nebyl a není nečinným ve věci prováděných kontrolních postupů, neboť čekání na odpověď na dožádání bylo důvodné a výzvy k prokázání skutečností nebyly účelové.

U ústního jednání, které se ve věci konalo dne 16. srpna 2017, setrval zástupce žalobce na podané žalobě, zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby. Soud provedl na návrh žalobce důkaz Metodickou pomůckou k aspektům daňové kontroly, kde pod bodem 12 Generální finanční ředitelství doporučuje maximální délku trvání daňové kontroly 2 roky.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Soud připomíná právní úpravu vztahující se k dané věci:

Podle ust. § 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.

Podle ust. § 87 odst. 2 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.

Podle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Žalobce opírá své žalobní tvrzení ohledně nečinnosti žalovaného především o skutečnost, že byly překročeny lhůty pro vyřízení mezinárodního dožádání. Žalobce tvrdí, že i když následně došlo k vydání výzev k prokázání skutečností, stalo se tak až po podání podnětu a po změně právního zastoupení žalobce.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-69, „[o]chrana 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.

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.

Otázkou, zda nezákonným zásahem může být i daňová kontrola, se Nejvyšší soud také několikrát zabýval. Např. v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, 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, čj. 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.*

Stěžovatelkou cit. rozsudek NSS ze dne 31. července 2006, čj. 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.“

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.

V daném případě je proto podstatné zjistit, zda na straně žalovaného dochází k porušení zákona a zda je úkony žalovaného žalobce přímo zkrácen na svých veřejných subjektivních právech.

Soud ověřil, že daňová kontrola u žalobce za daňové období květen 2014 byla zahájena dne 15. 1. 2015. Společná daňová kontrola za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2014 byla zahájena dne 26. 3. 2015. Daňová kontrola v obou případech dosud trvá. Žalovaný zdůvodnil nutnost trvání daňové kontroly tím, že je nezbytné vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání.

Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný poslal italskému správci daně dožádání týkající se společnosti CENTRAUTO, VAT: VAT: IT05325501210. Důvodem mezinárodního dožádání je zjištění, 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. Ze správního spisu je také patrné, že žalovanému dosud od dožádaného italského správce daně nebyla doručena odpověď na jeho dožádání. Soud k tomu dodává, že ověření skutečností na italské straně je stěžejní pro úplné zjištění rozhodných skutečností ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu.

Soud se neztotožňuje s žalobcovou 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.

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 lhůtu delší.*“

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.

Povinnost vyřizovat mezinárodní dožádání ve lhůtách stanovených směrnicí má tedy i italský správce daně. Nicméně z díkce 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.

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 (zde italského správce daně) jiným právním předpisem (zde směrnicí Rady č. 2011/16/EU, která byla transponována do italského právního pořádku dekretem č. 29, G.U. 17/03/2014 ze dne 4. 3. 2014).

Žalobce v žalobě odkazuje na čl. 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, z něhož plyne, že dožádané informace musí být poskytnuty do tří měsíců ode dne obdržení žádosti. Soud je nucen konstatovat, že dané nařízení se na spolupráci mezi českým správcem daně a správcem daně v jiném členském státě nepoužije. Nařízení se vztahuje na výměnu informací v oblasti DPH mezi ústředními kontaktními orgány v jednotlivých členských státech (čl. 2 odst. 1 písm. a) nařízení), resp. pověřenými kontaktními útvary (čl. 2 odst. 1 písm. b) nařízení). Nevztahuje se však na vyřizování přímých dožádání mezi jednotlivými správci daně. Odkaz na maximální délku lhůty je proto pro projednávaný případ zcela irrelevantní, jelikož správci daně se při výměně informací řídí vnitrostátními předpisy, které jsou transpozicí směrnice Rady

2011/16/EU; v České republice je takovým předpisem zákon o mezinárodní spolupráci, v Itálii pak Decreto legislativo, 04/03/2014 n° 29, G.U. 17/03/2014.

Soud proto shrnuje, že nedodržení lhůt stanovených ve směrnici dožádaným italským správcem daně nezpůsobuje samo o sobě nezákonnost postupu žalovaného. Dle soudu nezákonnost nezpůsobuje ani, pokud český správce daně vyčkává na dožádání z italské strany.

Na podporu uvedeného lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46,; „*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.*“

Z výše uvedeného rozsudku vyplývá, že ačkoli má správce daně povinnost podle § 92 odst. 2 DŘ 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 DŘ a dal přednost snaze o úplné zjištění rozhodných skutečností před urychlením řízení.

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. Přitom žalovaný objasnil, že výsledek mezinárodního dožádání považuje ve věci za stěžejní.

Nelze rovněž opomenout, že žalobce byl v rámci postupu k odstranění pochybností (výzva ze dne 16. 7. 2014, č.j. 4118199/14 a výzva ze dne 18. 8. 2014, č.j.5422508/14) vyzván k doložení tvrzení, že jím přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti, tedy k dodání nakoupených vozidel do jiného členského státu, jak žalobce tvrdí v daňových přiznáních a dokládá předloženými doklady a písemnostmi vystavenými na deklarovaného odběratele. Žalobce však pochybnosti neodstranil, a teprve na základě této skutečnosti žalovaný zahájil daňovou kontrolu. Daňová kontrola tedy byla zahájena z důvodu nedostatečné součinnosti žalobce.

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. Rovněž doporučení Generálního finančního ředitelství ve vnitřním předpisu tj. v Metodické pomůcce k aspektům daňové kontroly ohledně maximální délky trvání daňové kontroly (2 roky) nemůže vést soud mechanicky k závěru o nečinnosti správce daně. Právě výše popsané skutkové okolnosti daného případu vyvrací žalobcovo tvrzení o nečinnosti správce daně, jehož činnost byla modifikována, resp. ovlivněna zejména nutností mezinárodního dožádání, včetně skutkových zjištění od italského správce daně.

K námitce zaměňování jednotlivých procesních instrumentů, soud uvádí následující:

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu mají osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně, povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 26. 6. 2016 byl správce daně kontaktován místně příslušným správcem daně společnosti CENTRAUTO, od něhož obdržel mezinárodní dožádání, ve kterém požaduje ověření obchodní spolupráce této společnosti s daňovým subjektem (nyní žalobce pozn. soudu) a to v letech 2014 a 2015. Z uvedeného důvodu byl žalobce podle § 57 daňového řádu vyzván k předložení informací, které požadoval v rámci mezinárodního dožádání italský správce daně (výzva ze dne 12. 8. 2016, č.j. 6341819/16/2006-60561-110311). Protože žalobce neposkytl úplné informace, byl vyzván správcem daně znovu a to výzvou ze dne 31. 7. 2017, č.j. 688365/17/2006-60561-110311, na níž však daňový subjekt již nereagoval. Tyto výzvy se tedy týkaly řízení vedeného u italského správce daně.

Za podstatnou shledává soud skutečnost, že z listin obsažených ve správním spise nevyplývá, že by se nesoučinnost žalobce v rámci mezinárodní spolupráce zahájené italským správcem daně nějakým způsobem promítla do průběhu daňových kontrol prováděných žalovaným, v nichž žalovaný vyzýval žalobce k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Soud proto nemohl přisvědčit žalobci, že žalovaný jednotlivé procesní instrumenty zaměňuje. Výzva podle § 57 daňového řádu je v úředním záznamu žalovaného o vyřízení stížnosti i ve vyrozumění k podnětu ohledně nečinnosti, stejně tak ve vyjádření

žalovaného k právě projednávané žalobě zmíněna pouze pro doplnění okolností předmětného případu.

Pokud jde o námitku, že každým dnem trvání daňových kontrol dochází ke vzniku škody na straně žalobce, kterému není vyměřen jeho nadměrný odpočet, ani tuto námitku neshledal důvodnou.

Především soud připomíná, že pokud se domáhá daňový subjekt daňového odpočtu, musí dostatečně prokázat skutečnosti zakládající nárok na daňový odpočet ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Konkrétně musí prokázat, že skutečně došlo k dodání nakoupených vozidel do jiného členského státu, jak žalobce tvrdí v daňových přiznáních a dokládá předloženými doklady a písemnostmi vystavenými na deklarovaného odběratele.

Daňový řád konstruuje rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně prokazuje podle § 92 odst. 5 skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně uvedl, že předložené doklady neprokazují dodání vozidel do jiného členského státu, jak tvrdí žalobce. Důkazní břemeno k prokázání, že k dodání vozidel skutečně došlo, tedy tíží žalobce. Pokud žalobce neunese důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na daňový odpočet, pak nelze domnělé zadržování nadměrného odpočtu správcem daně považovat za škodu, která se každým dnem trvání daňové kontroly zvyšuje.

Soud shrnuje, že neukončenou daňovou kontrolu v dané věci není možné považovat za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť postup žalovaného nelze považovat za nezákonný a žalovanému nelze ani úspěšně vytýkat, že vydal ve dnech 23. 3. 2017, 27. 3. 2017, 28. 3. 2017 a 3. 4. 2017 znovu výzvy k prokázání skutečností, kterými byl daňový subjekt z důvodu přetrvávajících pochybností o věrohodnosti dosud předložených důkazních prostředků vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a to právě s ohledem na neobdrženou odpověď od místně příslušného správce daně společnosti CENTRAUTO. Soud se proto nemohl ztotožnit s žalobcovou výtkou, že neexistuje objektivní důvod, pro který byly tyto výzvy vydány teprve jako reakce na podaný podnět na ochranu před nečinností.

Žalobci tímto postupem bylo toliko umožněno reagovat na vzniklou situaci a byla mu poskytnuta možnost vlastními důkazními prostředky přetrvávající pochybnosti správce daně vyvrátit. Tímto postupem tedy nemohlo dojít ke zkrácení veřejných subjektivních práv účastníka řízení.

Městský soud v Praze nezjistil v daném případě, že by správce daně nekonal, byl tedy nečinný a v důsledku jeho průtahů nedošlo dosud k ukončení daňových kontrol. S ohledem na uvedené dospěl soud k závěru, že v daném případě nedošlo k nezákonnému zásahu.

Žaloba tedy není důvodná, a proto ji soud podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u ě 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 16. srpna 2017

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Hrůzová, DiS.