



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **Internet Mall, a. s.** IČ 262 04 967, se sídlem v Praze 7, U Garáží 1611/1, zastoupeného Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL. M., advokátem se sídlem v Praze 8, Karolinská 654/2, proti žalovanému **Specializovanému finančnímu úřadu** se sídlem v Praze 7, Nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu, spočívajícího v nezákonném rozsahu, intenzitě a způsobu provádění kontrolních postupů žalovaného před vyměřením daně podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v jejichž důsledku je žalobci zadržován nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty („DPH“) v celkové výši 94.33 milionů Kč.

Žalobce v podané žalobě namítl, že způsob, jakým žalovaný prověřuje nadměrné odpočty žalobce, je zcela nepřiměřený, svévolný a v rozporu s procesními pravidly daňového řádu a ústavně zaručenými právy žalobce, konkrétně právem na spravedlivý proces, právem vlastnit majetek ve smyslu článku 11 Listiny základních práv a svobod („LZPS“) či právem podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost ve smyslu článku 26 LZPS.

Žalobce uvedený nezákonný zásah konkretizoval v následujících žalobních námitkách, přičemž jejich společným jmenovatelem je porušení zásady zákonnosti a minimalizace zásahů do práv daňových subjektů ve smyslu ustanovení § 5 daňového řádu.

Žalobce předně namítl, že žalovaný porušil ustanovení § 89 a následující daňového řádu, když nezákonným způsobem zahájil postupy k odstranění pochybností, neboť nezformuloval žádné konkrétní nesrovnalosti o uplatněných nadměrných odpočtech žalobce. Dále žalobce uvádí, že žalovaný až dne 16. 12. 2015 vůbec poprvé žalobci sdělil, že má podezření na existenci tzv. karuselového řetězce páchajícího podvodu na DPH a požadoval po něm, aby prokázal, že o těchto skutečnostech nevěděl a ani vědět nemohl.

Dále žalobce namítl porušení § 5 a § 7 odst. 1 daňového řádu, neboť žalovaný nepřizpůsobil rozsah prováděných kontrolních postupů zjištěným skutečnostem tak, aby byla zajištěna přiměřenost jeho postupu a nedocházelo z jeho strany ke zbytečným průtahům.

Žalobce ve svém podání dále namítl procesní vady dokazování, když žalovaný neprováděl dokazování v úzké součinnosti se žalobcem, průběžně nevyhodnocoval shromážděné důkazy a současně průběžně neseznamoval žalobce s předběžně zjištěným skutkovým stavem, čímž porušil ustanovení § 92 ve spojení s § 6 odst. 2 a § 7 odst. 1 daňového řádu. Žalobce též vytýká žalovanému, že *a priori* předpokládá, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o údajném daňovém podvodu jiných subjektů, čímž porušil svou povinnost vést dokazování objektivním způsobem.

Žalobce žalovanému ve svém podání vytýká též průtahy a nehospodárnost kontrolních opatření, kterých se žalovaný dopouštěl v průběhu realizace kontrolních postupů, jež ještě více prohloubily újmu způsobovanou žalobci zadržováním nadměrných odpočtů na DPH. Současně žalobce žalovanému vytkl, že v důsledku skutečnosti, že žalovaný není schopen v přiměřeném časovém horizontu vyhodnotit všechny žalobcem mu předložené důkazy, je zcela zřejmé, že takový kontrolní postup není prováděn v souladu se zásadami daňového řízení a je nutné jej považovat za nezákonný zásah do práv žalobce. Zároveň však žalobce upozorňuje žalovaného, že shora popsané průtahy v rámci kontrolních postupů nelze považovat za nečinnost ve smyslu ustanovení § 38 daňového řádu, jelikož tyto průtahy nejsou způsobeny tím, že by žalovaný nekonal, ale tím, že žalovaný konstantně koná nesprávně a neefektivně.

Žalobce pak ve svém podání namítl nepřiměřenost konkrétních použitých opatření a současně žalovanému vytkl, že existovaly jiné alternativní způsoby, jakými mohl prověřit uplatněné nadměrné odpočty, a tím nezpůsobit žalobci tak rozsáhlou újmu. Primárně je žalobce přesvědčen, že v dané situaci nebylo nutné, aby žalovaný zahajoval kontrolní postupy před vyměřením daně, ale namísto toho měl žalovaný vyměřit daňovou povinnost žalobce v souladu s jeho tvrzeními obsaženými v řádných daňových tvrzeních, a poté neprodleně zahájit daňovou kontrolu po vyměření daně ve vztahu k rozporovaným transakcím a zároveň vydat zajišťovací příkaz podle § 167 odst. 1 daňového řádu na částku, u které by důvodně hrozilo, že v případě jejího stanovení bude její výběr spojen se značnými obtížemi. Žalobce je přesvědčen, že v rámci kontrolních postupů bylo vždy možné zvolit mírnější prostředky, než ke kterým se žalovaný uchýlil, čímž porušil zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Uvedenou nepřiměřenost postupů, zvolených žalovaným, pak žalobce v závěru svého podání demonstroval rozsahem újmy, jež mu v jejich důsledku vzniká. Jedná se zejména o újmu související s tím, že žalovaný svým postupem donutil žalobce v podstatě zastavit obchodování v rámci tzv. B2B (*business to business*) trhu s mobilními telefony, dále související se

zvýšenými administrativními náklady na poradenské služby, újmy v oblasti plánovaných investic a v neposlední řadě újmy vzniklé v souvislosti s problémy v *cash flow*, jež je působena zdržováním nadměrných odpočtů na DPH.

Žalobce žalovanému vytýká, že v boji proti karuselovým podvodům nemůže ochromovat obchodní činnost podnikatelů, kteří řádně plní své daňové povinnosti, a tím ve svém důsledku jít proti deklarovanému cíli spočívajícímu ve správném výběru DPH.

V důsledku výše uvedeného žalobce soudu navrhl, aby postupy k odstranění pochybností zahájené dne 24. 10. 2014, č. j. 224832/14/4000-17202-203936 a dne 28. 1. 2015, č. j. 23287/15/4200-12776-203936, posoudil jako nezákonné zásahy do práv žalobce, a současně žalovanému správnímu úřadu zakázal dále nezákonně vést daňové kontroly zahájené ve dnech 25. 11. 2014 pod č. j. 246199/14/4200-12776-203936, 9. 12. 2014 pod č. j. 258109/14/4200-12776-203936 a dne 28. 5. 2015 pod č. j. 126255/15/4200-12776-203936.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 8. 6. 2016, k námitce neodůvodněnosti postupů správce daně uvedl, že výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014 byly vydány v souladu s daňovým řádem, neboť pochybnosti žalovaného, které jej k jejich vydání vedly, jsou v jejich odůvodnění řádně uvedeny, a pokud jde o daňové kontroly na DPH za zdaňovací období září a říjen 2014, zákon ani recentní judikatura nevyžaduje, aby byly daňovému subjektu sděleny důvody jejich zahájení, a to ani v případě, kdy se jedná o daňové kontroly prováděné před vyměřením daně.

K žalobcem namítané výzvě ze dne 16. 12. 2015, č. j. 265369/15/4200-12776-108432, žalovaný uvedl, že až později v rámci dalšího prověřování zjistil, že žalobce byl součástí obchodního řetězce, ve kterém docházelo k podvodu na DPH, přičemž uvedené zjištění vtělil do této výzvy, kde zároveň zpochybnil některá žalobcova tvrzení. Touto výzvou však žalobce nevyzval k tomu, aby mu prokázal, že o své účasti v řetězci nevěděl a ani vědět nemohl, ale k tomu, aby prokázal, jaká opatření učinil, aby se nestal součástí daňového podvodu. Nejde proto o výzvu k prokázání tzv. negativní skutečnosti, neboť žalovaný po žalobci nechtěl prokázat něco, co se nestalo, ale to, co se stalo (tj. konkrétně provedená opatření). Dále žalovaný uvedl, že proti výzvám k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2015 a 8. 3. 2016 žalobce nebrojil stížností podle § 261 daňového řádu, proto žalovaný navrhl městskému soudu k posouzení, zda je žaloba v tomto bodu vůbec přípustná.

K bodu žaloby, ve kterém žalobce napadl proces dokazování, žalovaný uvedl, že odmítá tvrzení žalobce, že by v rámci dokazování svévolně odkládal provedení jednotlivých důkazů. Žalovaný volil pořadí a dobu provedení jednotlivých důkazů tak, aby jednak zohlednil aktuální fázi dosavadního dokazování a dále tak, aby z provedeného důkazu získal maximum informací.

K žalobní námitce, směřující vůči plnění povinnosti žalovaného průběžně seznamovat žalobce s doposud zjištěným skutkovým stavem, žalovaný uvedl, že podle jeho názoru uvedená povinnost pro správce daně ze zákonné úpravy nevyplývá. Dost dobře totiž nelze zjistit skutkový stav před ukončením dokazování, které jediné k jeho zjištění vede. Přesto však má žalovaný za to, že žalobce s dosavadními závěry seznámen byl. Nad rámec tohoto tvrzení žalovaný doplnil, že v rámci žalobou napadených daňových kontrol rozhodně nejde o to, aby žalovaný žalobce „nachytil“, ale o důkladné prověření jeho obchodů, které, jak žalovaný později zjistil, byly součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a další pokračování ve vedení předmětných daňových kontrol proto žalovaný považuje za nezbytné.

V další části svého vyjádření dal žalovaný soudu na zvážení, zda je žaloba v bodech namítajících průtahy kontrolních postupů přípustná, neboť žalobce namítá v těchto bodech *de facto* nečinnost správce daně, aniž by vyčerpал řádný prostředek ochrany podle § 38 daňového řádu. Namísto toho žalobce proti namítané nečinnosti brojil subsidiárním prostředkem ochrany podle § 261 daňového řádu.

K nepřiměřenosti použitých opatření žalovaný uvedl, že pokud žalobce namítá, že hodnota odpočtu daně souvisejícího s prověřovanými plněními představuje jen část celkové hodnoty jím uplatněných odpočtů, pak je to důsledek účinné právní úpravy správy daní, která neumožňuje vyměřit jen část tvrzené daně a její zbytek před vyměřením vyhradit k podrobnějšímu zkoumání správce daně. Správce daně je povinen rozhodnout o celé částce tvrzené daně najednou. Žalovaný proto odmítl žalobcem navrhované alternativní a méně zatěžující postupy při prověřování daňových povinností žalobce a uzavřel, že správce daně nemohl postupovat jiným způsobem, než postupoval.

K žalobcem tvrzené újmě vznikající mu v důsledku zadržování odpočtu daně žalovaný uvedl, že skutečnost, že žalobce uplatnil některé nároky na odpočet až v pozdějších zdaňovacích obdobích, byla naplněním jeho práva a jeho rozhodnutím. Stejně administrativní náklady a náklady na poradenské služby by žalobce musel jistě vynaložit i tehdy, pokud by předmětné daňové kontroly probíhaly až po vyměření daně. A pokud jde o újmu v oblasti plánovaných investic a *cash flow*, pak podle názoru žalovaného je žalobce povinen nyní strpět. Otázka její kompenzace je totiž předčasná.

V důsledku výše uvedeného, navrhl žalovaný soudu žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Žalobce využil svého práva a v replice ze dne 28. 6. 2016 vyjádřil své přesvědčení, že provádění napadených kontrolních postupů prokazuje, že žalovaný *a priori* předpokládá, že žalobce byl zapojen do údajných daňových podvodů na DPH a nutí jej zdlouhavě prokazovat svou nevinu i za cenu újmy, způsobené více jak rok a půl trvajícím zadržováním uplatněných nadměrných odpočtů v celkové výši 94.33 milionů Kč. Proto žalobce v plném rozsahu setrval na svém žalobním návrhu.

Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení na výzvu soudu výslovně nepožádal o nařízení ústního jednání, postupoval Městský soud v Praze podle ustanovení § 51 odstavec 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a rozhodl o podané žalobě, aniž ústní jednání nařizoval.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 25. 9. 2014 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 46.948.225,- Kč, přičemž žalovaný dne 24. 10. 2014 vydal výzvu k odstranění pochybností č. j. 203342/14/4000-17202-203936, odůvodněnou vzniklými pochybnostmi o správnosti vykázaných zdanitelných plnění na vstupu.

Dne 27. 10. 2014 podal žalobce daňové přiznání k DPH za zdaňovací období září 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 47.354.675,- Kč. Na to žalovaný zahájil dne 25. 11. 2014, pod č. j. 246199/14/4200-12776-203936 u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem určil DPH za zdaňovací období září 2014 v jím vymezeném rozsahu.

Dne 25. 11. 2014 podal žalobce daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1.202,- Kč. Žalovaný dne 9. 12. 2014, pod č. j. 258109/14/4200-12776-203936 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem stanovil DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve vymezeném rozsahu.

Dne 29. 12. 2014 podal žalobce daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 26.312,- Kč. Na to žalovaný dne 28. 1. 2015 pod č. j. 23287/15/4200-12776-203936 vydal výzvu k odstranění pochybností k prokázání správnosti žalobcem vykázaných přijatých zdanitelných plnění na vstupu za zdaňovací období listopad 2014.

Dne 28. 5. 2015, zahájil pod č. j. 126255/15/4200-12776-203936 žalovaný u žalobce daňovou kontrolu ve vymezeném rozsahu, jejímž předmětem stanovil DPH za zdaňovací období srpen a listopad 2014.

Dne 12. 8. 2015 podal žalobce stížnost na postup Specializovaného finančního úřadu při provádění postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol na DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014.

Dne 9. 10. 2015, vydal žalovaný pod č. j. 207444/15/4200-12776-506454 Vyrozumění o stížnosti, jímž stížnost žalobce shledal nedůvodnou.

Žalobce následně dne 10. 11. 2015 požádal svým podáním nadřízený správní orgán, tj. Odvolací finanční ředitelství, o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. I tento nadřízený správní orgán vyrozuměním ze dne 18. 1. 2016, č. j. 396/16/5100-41454-711804, shledal stížnost žalobce nedůvodnou.

Nyní se žalobce domáhá ochrany svých práv žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Nezákonný zásah žalobce spatřuje ve způsobu, jímž byly zahájeny a vedeny výše uvedené postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014, a v současné době nezákonně vedené daňové kontroly, jejímž předmětem je DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad 2014.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu, například rozhodnutí ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7Aps 3/2008 – 104, dostupného stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí tohoto soudu na www.nssoud.cz, či rozhodnutí ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1Ans 10/2012 – 58, vyplývá, že nečinnostní žaloba podle § 79 a následujících s. ř. s. a zásahová žaloba podle § 82 a následujících s. ř. s., hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a následujících s. ř. s. nedosáhne. Zásahová žaloba chrání proti jakýmkoliv jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností, a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Naproti tomu žaloba proti nečinnosti připadá v úvahu pouze tehdy, je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího správního řízení vydání rozhodnutí či osvědčení. V případě postupu k odstranění pochybností podle § 89 a

následujících daňového řádu již zákon nepředpokládá pouze jedinou alternativu ukončení tohoto postupu, kterým bylo za účinnosti předchozí právní úpravy, tj. zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, toliko vydání rozhodnutí o dani, nýbrž i zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu. Z uvedeného právního názoru tedy vyplývá možnost daňového subjektu domáhat se ochrany proti nezákonně vedenému postupu k odstranění pochybností též zásahovou žalobou podle § 82 a následujících s. ř. s.

Jinak tomu je však v případě daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2Afs 144/2004 – 110, vyslovil právní názor, že zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a následujících s. ř. s. Takovými okolnostmi je daňová kontrola, jež vybočuje ze zákonných mezí a porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Správce daně totiž prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 LZPS, podle něhož lze státní moc uplatňovat pouze v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (*status negativus*), vyplývajícího právě z uvedeného článku 2 odst. 2 LZPS, a dále například práva vlastnit a užívat majetek podle článku 11 LZPS, či podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, jež je garantováno článkem 26 LZPS. Nezákonně vedená daňová kontrola může podle uvedeného rozhodnutí znamenat též zásah do práva na soukromí a případně do dobré pověsti podnikající osoby.

Dříve, než soud přikročil k posouzení věci samé, přezkoumal splnění zákonných podmínek přípustnosti podání zásahové žaloby, jak je stanovuje § 84 odstavec 1 a § 85 s. ř. s., spočívající v její včasnosti a řádném vyčerpání opravných prostředků, jež mu nabízí daňový řád.

Podle uvedených ustanovení zákon rozlišuje subjektivní lhůtu, jež činí dva měsíce ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, a objektivní lhůtu, jež činí dva roky od okamžiku, kdy k zásahu došlo. Vyrozumění žalovaného o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti bylo žalovanému v této věci doručeno dne 19. 1. 2016, přičemž žaloba byla podána dne 18. 3. 2016, tedy v zákonné dvouměsíční lhůtě. Výjimkou jsou žalobcem napadené výzvy k odstranění pochybností, jak bude uvedeno dále.

Ze správního spisu dále vyplynulo, že žalobce řádně uplatnil opravné prostředky určené k ochraně jeho práv, jež mu předkládá daňový řád, tedy stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, přičemž následně požádal nadřízený správní orgán o prošetření způsobu jejího vyřízení podle § 261 odst. 6 daňového řádu, čímž splnil podmínku přípustnosti podání zásahové žaloby.

V dalším kroku své přezkumné činnosti se městský soud zabýval otázkou, zda správcem daně vedené kontrolní postupy byly činěny v souladu se zákonem, respektive otázkou, zda tyto postupy je možno považovat za postupy zákonné a respektující veřejná subjektivní práva žalobce.

Žalobce v rámci bodu IV. podané žaloby namítal nedostatečnou odůvodněnost postupu správce daně, když žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu z důvodu existence údajné přetrvávajících pochybností. Žalobce má za to,

že žalovaným vydané výzvy k odstranění pochybností jsou nezákonné a nezákonné jsou též postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014. Dále žalobce namítal, že žalovaný nepřizpůsobil rozsah prováděných kontrolních postupů zjištěným skutečnostem tak, aby byla zajištěna přiměřenost a nedocházelo z jeho strany ke zbytečným průtahům.

Uvedená žalobní námitka není důvodná.

Podle § 89 daňového řádu platí, že 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. Ve výzvě je správce daně povinen uvést 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.

K uvedené žalobní námitce soud uvádí, že po prostudování spisového materiálu, konkrétně výzev k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014, č. j. 203342/14/4000-17202-203936, a ze dne 28. 1. 2015, č. j. 23287/15/4200-12776-203936, je přesvědčen o tom, že žalovaný dostatečně ozřejmil žalobci svou pochybnost, zda žalobci vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od konkrétních plátců uvedených ve výzvách, tedy zda byla přijatá plnění použita v souvislosti s uskutečňováním žalobcovi ekonomické činnosti. Výzvu ze dne 24. 10. 2014 správce daně odůvodnil tím, že za zdaňovací období srpen 2014 byl vykázán výrazně vyšší nadměrný odpočet oproti předchozím zdaňovacím obdobím, a dále tím, že v předložených daňových dokladech nebyly předloženy dodací listy, ze kterých by byla patrná identifikace pořízeného zboží. Ve výzvě ze dne 28. 1. 2015 pak správce daně uvedl, že v důsledku toho, že za předcházející zdaňovací období srpen až říjen 2014 nebyly odstraněny pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně a oprávněnosti uplatnění od daně s nárokem na odpočet, vznikly správci daně pochybnosti, zda i nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014 je uplatněn v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Správce daně současně žalobce jasným způsobem vyzval, jakými důkazními prostředky lze uvedená přijatá plnění prokázat tak, aby správce daně mohl zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podle názoru soudu sdělil správce daně žalobci konkrétní pochybnosti a nebylo v daném okamžiku jeho povinností sdělit mu též podezření, zda žalobce je či není účasten tzv. karuselového řetězce.

Soud je přesvědčen, že žalovaný splnil svou zákonnou povinnost, jež mu ukládá § 89 daňového řádu, a proto námitku žalobce týkající se nedostatečné odůvodněnosti postupů žalovaného shledal nedůvodnou.

K námitce žalobce napadající nezákonnost postupů k odstranění pochybností podle § 89 a následujících daňového řádu soud uvádí, že žalobce vyjma absence konkrétních pochybností, a s tím související neodůvodněnost postupů správce daně, s níž se soud

vypořádal výše, již nenamítá žádné jiné další konkrétní skutečnosti, jež by působily jejich nezákonnost. Proto soud i tuto námitku posoudil jako nedůvodnou.

K námitce nezákonnosti vydaných výzev k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 a 28. 1. 2015 soud uvádí, že tuto námitku nevznesl žalobce v rámci své stížnosti, podané podle § 261 daňového řádu dne 12. 8. 2015, tudíž s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 13. 12. 2014, č. j. 2Aps 8/2013 - 46, či rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10Afs 28/2014 - 51, je namístě závěr, že žalobci počala běžet subjektivní lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem okamžikem doručení uvedených výzev, tedy již dne 24. 10. 2014 (uplynula dne 24. 12. 2014), respektive dne 28. 1. 2015 (uplynula 28. 3. 2015). Jelikož žaloba byla podána až dne 18. 3. 2016, posoudil soud žalobu v tomto bodě jako nepřipustnou z důvodu nesplnění podmínek přípustnosti podle § 84 s. ř. s.

Žalobní námitky týkající se nepřizpůsobení kontrolních postupů zjištěným skutečnostem, přiměřenosti postupu a zbytečných průtahů, posoudí soud v rámci námitek bodu VI žaloby (viz dále).

V rámci bodu V. žaloby namítal žalobce, že žalovaný neprováděl dokazování v úzké součinnosti se žalobcem, čímž porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, ve spojení se zásadou součinnosti, vyjádřenou v § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobce namítl, že žalovaný dále průběžně nevyhodnocoval předložené důkazní prostředky a neseznámil žalobce s předběžně zjištěným skutkovým stavem, čímž opět porušil § 92 ve spojení s § 6 odst. 2 a § 7 odst. 1 daňového řádu. Dále žalobce žalovanému vytýká, že *a priori* předpokládá, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o údajném daňovém podvodu jiných subjektů, čímž porušil svou povinnost vést dokazování objektivním způsobem. V této souvislosti žalobce vytýká žalovanému, že mu již na podzim roku 2014 nabídl provedení místního šetření v prostorách určených k provozování jeho podnikatelské činnosti, ačkoliv bylo žalovaným provedeno až v průběhu července 2015, dále mu nabízel maximální možnou součinnost při poskytování dalších důkazních prostředků a podobně.

Ani tuto žalobní námitku soud neshledal důvodnou.

Ze spisového materiálu je patrné, že žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobce, ale na druhé straně též vlastní činností získával - mimo jiné prostřednictvím dožádání, ať už od vnitrostátních či zahraničních správců daně - další důkazní prostředky. Tímto způsobem pak žalovaný naplňoval ono žalobcem namítané objektivní dokazování, neboť by bylo významným porušením objektivní dokazování, pokud by v případě přetrvávajících pochybností skutkový stav zjistil a daň vyměřil pouze na základě skutečností získaných od žalobce.

Městský soud v postupu žalovaného neshledává nezákonnost. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu explicitně uvádí, že 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. Současně podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tímto jeho postupem je zajištěna objektivita dokazování.

K námitce neseznámení žalobce se zjištěným skutkovým stavem soud uvádí, že z právní úpravy správy daní nevyplývá povinnost správce daně vlastní aktivní činností seznamovat daňový subjekt s aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů. Žalobce je oprávněn nahlížet do spisového materiálu vedeného žalovaným, a vlastní iniciativou se se zjištěným skutkovým stavem průběžně seznamovat. Nadto je ze spisového materiálu patrné, že žalobce uvedené oprávnění několikrát využil, o čemž svědčí například protokol o nahlížení do spisu ze dne 15. 1. 2015, č. j. 10931/15/4200-12776-203936, dále protokol o seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen a listopad 2014 ze dne 28. 5. 2015, č. j. 126255/15/4200-12776-203936, či protokol o nahlížení do spisu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 145279/15/4200-12776-108432.

Podle tvrzení žalobce je z výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2015, č. j. 265369/15/4200-12776-108432, patrné, že žalovaný *a priori* předpokládal, že žalobce věděl nebo musel vědět o údajných daňových podvodech jiných subjektů a žalovaného nutil tento závěr vyvrátit. Soud po prostudování předmětné výzvy ze dne 16. 12. 2015 uvádí, že ačkoliv žalovaný v uvedené výzvě nepříliš šťastně a vhodně formuloval následující věty: „*V souvislosti s výše uvedeným prokažte, jaká opatření jste učinili, abyste se nestali součástí daňového podvodu. Jaká konkrétní opatření a mechanismy jste přijali a používali, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že jste o podvodu na DPH věděli, či se zřetelem ke všem okolnostem podnikatelského rizika vědět mohli.*“, má soud za to, že z odůvodnění předmětné výzvy je jednoznačně seznatelné, které konkrétní nesrovnalosti a rozpornosti v jednání žalobce a dalších daňových subjektů (ať už na straně dodavatelů či odběratelů žalobce) byly způsobilé k tomu, aby žalovaný pojal důvodné podezření o tom, že žalobce je zapojen do karuselového řetězce podvodů na DPH. Žalovaný pak v závěru předmětné výzvy žalobce vybízí k tomu, aby nesrovnalosti a rozpornosti, k nimž žalovaný v průběhu kontrolních postupů dospěl, vyvrátil jako nedůvodné, či aby prokázal, že v průběhu předmětných zdaňovacích období a konkrétních rozporovaných obchodů jednal v dobré víře. Žalovaný žalobce pak již konkrétně vybízí k podání vysvětlení správci daně, kterým je možno uvedené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že rozporované skutečnosti musely vzniknout mimo rámec ekonomické činnosti, a dále, aby podané vysvětlení podpořil předložením relevantních důkazních prostředků, za které je možno pokládat vše, čímž je možné zjistit skutkový stav a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jež nebudou získány v rozporu s právním předpisem.

Na základě výše uvedené argumentace neshledal soud postup správce daně v rámci vedeného dokazování za nezákonný a uvedené žalobní námitky shledal nedůvodnými.

Žalobce v bodu VI. žaloby, označeném jako průtahy a ne hospodárnost kontrolních zjištění, předně namítl, že žalovaný postupoval ne hospodárně a dopustil se v průběhu realizace kontrolních postupů průtahů, které ještě více prohloubily újmu, způsobovanou žalobci zdržováním nadměrných odpočtů na DPH, čímž porušil především ustanovení § 7 daňového řádu.

Soud k uvedeným námitkám žalobce předně uvádí, že již výše žalobce obeznámil se smyslem a významem zásahové žaloby podle § 82 a následujících s. ř. s., i s jejím vymezením v systému správních žalob. Neodůvodněné průtahy nelze chápat pouze ve smyslu úplné pasivity žalovaného, ale naopak se jedná o mnohem širší pojem, který vyžaduje, aby žalovaný postupoval promptně, bezprostředně reagoval na aktuální stav dokazování a postupoval bez větších prodlev mezi jednotlivými úkony, které mají na sebe logicky navazovat.

V této obecné tezi lze dát žalobci za pravdu. Zároveň však soud považuje za potřebné zdůraznit, že v případě neodůvodněných průtahů v řízení je žádoucím prostředkem ochrany žaloba nečinnosti podle § 79 a následujících s. ř. s., přičemž podmínkou její přípustnosti je kromě včasnosti (žalobu lze podat do jednoho roku ode dne, kdy marně uplynula lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem vůči žalobci učiněn poslední úkon – poznámka soudu) a vyčerpání prostředků ochrany nabízených daňovým řádem, jímž je podle § 38 daňového řádu podnět nejbližšímu nadřízenému správci daně, kterého však žalobce podle obsahu spisového materiálu nevyužil. Z uvedených důvodů tedy městský soud žalobu co do výše uvedených žalobních námitek posoudil jako žalobu nepřipustnou.

Nad rámec výše uvedeného městský soud uvádí, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, například rozsudkem ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2Afs 32/2015 - 41, či rozsudkem ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1Ans 10/2012 - 52, by soud ani tyto námitky nemohl posoudit jako důvodné vzhledem k rozsáhlosti a časové náročnosti vedených daňových kontrol a jednotlivých kroků žalovaného, jež byly podle názoru soudu činěny v přiměřené časové i logické návaznosti.

V bodu VII. žaloby namítl žalobce nepřiměřenost použitých opatření, spočívající v tom, že žalovaný postupuje v rámci kontrolních postupů zcela nepřiměřeně až svévolně, což mimo jiné prokazuje i to, že existovaly jiné způsoby, jakými mohl správce daně prověřit uplatněné nadměrné odpočty, a tím nezpůsobit žalobci tak rozsáhlou újmu.

V rámci této žalobní námítky žalobce uvedl, že v rámci kontrolních postupů nebylo nutné, aby žalovaný zahajoval kontrolní postupy před vyměřením daně, neboť žalovaný mohl vyměřit daňovou povinnost v souladu s jeho tvrzeními obsaženými v řádných daňových přiznáních a poté zahájit daňové kontroly po vyměření daně ve vztahu k rozporovaným transakcím, a zároveň vydat zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu na tu částku, u které by důvodně hrozilo, že v případě jejího stanovení bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

K uvedeným žalobním námitkám soud uvádí, že souhlasí s názorem žalovaného, že pokud měl správce daně pochybnosti o údajích uvedených žalobcem v podaných daňových tvrzeních k DPH za zdaňovací období srpen – listopad 2014, nemohl přistoupit k vyměření daně, ale byl povinen tyto údaje řádně prověřit. Je totiž zákonnou povinností správce daně postupovat tak, aby daň byla stanovena správně, přičemž za rozhodnutí o jejím stanovení pak také nese plnou odpovědnost.

Shodný názor zastává i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5Ans 11/2013 - 31, když uvedl: „*Daňová kontrola je pouze jedním z několika nástrojů, které má správce daně k dispozici pro naplnění cíle správy daní. Jde přitom o určitý procesní postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti... Z ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu („Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností.“) plyne, že daňový řád nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Zahájení postupu k odstranění pochybností vylučuje uplatnění konkludentního vyměření a obdobně tomu je i tehdy, zahájí-li správce daně daňovou kontrolu.“*

K námitkám napadající nepřiměřenost a svévoli postupů žalovaného soud uvádí, že z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správa daní, prováděná správcem daně, je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném na <http://www.nalus.cz>, platí, že pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat hranice stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením článku 2 odst. 2 LZPS, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon.

Protože v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce a cílem správce daně bylo ověřit a vyměřit DPH ve správné výši, bylo na žalovaném, aby s ohledem na okolnosti případu zvolil odpovídající prostředky k dosažení tohoto cíle. Soud v postupu žalovaného neshledal prvky svévole, nepřiměřenosti či nehospodárnosti, ale naopak, v souladu se zásadami správy daní, racionální postup k dosažení cíle správy daní. Pokud jde o nehospodárná, žalobcem namítaná mezinárodní dožádání, již s odkazem na výše uvedené soud uvádí, že žalovaný jimi zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobce se zahraničními daňovými subjekty, jež by z žalobcem předložených důkazních prostředků s nejvyšší mírou pravděpodobnosti nezískal.

Soud tedy na základě výše uvedeného posoudil také žalobcovy námitky vznesené v bodu VII. předmětné žaloby jako nedůvodné.

V závěru svého podání, bodu VIII. žaloby, žalobce namítá nepřiměřenost kontrolních postupů ve vztahu ke vznikající újmě, vznikající žalobci zadržováním nadměrných odpočtů na DPH správcem daně ve výši 94.33 milionů Kč.

K uvedené žalobní námitce soud uvádí, že souhlasí se žalobcem, že zadržování nadměrných odpočtů správcem daně, může žalobci působit omezení či komplikace v rámci provozování jeho ekonomické činnosti. Avšak zároveň je třeba s poukazem na komentář k daňovému řádu zdůraznit, že správa daní je významným autoritativním vpádem do práv subjektů, přičemž zásada hospodárnosti vyjádřená v § 7 odst. 2 daňového řádu, podle níž je správce daně povinen jednat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, se nevyhne

konfliktu s jinými zásadami a právy osob zúčastněných na správě daní. Z těchto důvodů je nezbytné mezi dotčenými zájmy poměřovat a zohlednit přitom princip proporcionality. (viz *Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád, Komentář, 3. vydání Praha: C. H. Beck, 2016).*

V daném případě, při zohlednění konkrétních skutkových okolností, rozsahu ověřovací činnosti správce daně a současně významu a množství zjištěných nesrovnalostí a rozporností v rámci kontrolních zjištění správcem daně, včetně zapojení dalších daňových subjektů tuzemských i zahraničních, má soud za to, že újma působená žalobci zadržováním nadměrných odpočtů ve výši 94.33 milionů Kč je újmou přiměřenou k dosažení cíle správy daní.

V důsledku uvedené argumentace soudu, posoudil námitky žalobce v bodu VIII. žaloby rovněž jako nedůvodné.

Na základě výše uvedeného posoudil soud žalobu jako nedůvodnou, neboť neshledal postup žalovaného v rozporu s právním řádem České republiky, v důsledku něhož by byl žalobce přímo zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, jež uvedl v úvodu svého podání, ani neshledal důvodným žádný z uplatněných žalobních bodů. S ohledem na odůvodnění tohoto rozsudku soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji postupem podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 20. září 2016

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu