



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Balao s. r. o.**, se sídlem Pražská 636, Dolní Břežany, zastoupen Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 3. 2019, č. j. 11 A 233/2018 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 9. 4. 2018 zahájil žalovaný u žalobce dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen, duben a květen 2015. Daňová kontrola navazovala na postupy k odstranění pochybností vedené žalovaným od roku 2015. Dne 29. 8. 2018 vydal žalovaný dle § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) téhož zákona výzvu č. j. 6811527/18/2010-61563-111032 k prokázání skutečnosti, že žalobce v daňových přiznáních „*uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů evidenční č. 4150122, 4150133, 4150156, 4150162, 4150164, 4150204, 4150205, 4150233, 4150300 za (nákup mobilních telefonů Apple iPhone 5S, Apple iPhone 6, ipad AIR, Playstation 4, Seagate a Xpandisk Ultra dále jen „předmětné zboží“)*“ dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), v souladu se smyslem a účelem Směrnice

Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“).
(dále též „výzva ze dne 29. 8. 2018“).

[2] Dne 26. 10. 2018 podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím ve vydání výzvy ze dne 29. 8. 2018. Tato je dle něj vnitřně rozporná, obsahuje nepravdivá tvrzení, nemá vztah k probíhajícím daňovým řízením, nereflexuje dosavadní průběh daňového řízení, a proto z ní nelze zjistit, co žalovaný požaduje prokázat. Odpovídáním na tuto výzvu byl žalobce nadměrně administrativně zatěžován, neboť se místo podnikání musel věnovat prokazování skutečností, které již byly prokázány a vyvracet opakovaně tvrzení žalovaného. Žalobce se domáhal určení, že tato výzva byla nicotná, popř. že se jednalo o nezákonný zásah.

II.

[3] Městský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že žaloba byla podána včas a byly splněny zákonem stanovené podmínky přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu totiž může být zahájení a provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, vybočuje-li ze zákonných mezí (usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110), a současně není podání žaloby na určení nezákonného zásahu podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem (rozsudek ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42).

[4] Městský soud neshledal, že by výzva ze dne 29. 8. 2018 byla nezákonná a nepřiměřená aktuálně zjištěným skutečnostem. Žalovaný v ní žalobce informoval o svém zjištění, že do obchodních transakcí se žalobcem jsou zapojeny subjekty, které nepodávají daňová přiznání, nevykazují daňovou povinnost, jsou nekontaktní nebo se jedná o nespolehlivé plátce. Vysvětlil, že považuje hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet za naplněné, avšak má za to, že okolnosti nasvědčují tomu, že byl detekován podvod na DPH a že žalobce se podvodného řetězce vědomě účastní. Před vydáním rozhodnutí ve věci samé tedy seznámil žalobce se svým skutkovým a právním hodnocením a umožnil mu, aby prokázal deklarovaná přijatá plnění a vyvrátil zcela konkrétní, určité a srozumitelně vyjádřené pochybnosti žalovaného nikoli ve vztahu ke splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet (k čemuž byl žalobce až dosud v daňovém řízení veden), ale ve vztahu k závěrům žalovaného o vědomé účasti žalobce v řetězovém podvodu na DPH. Městský soud se nemohl zabývat zákonností kontroly jako celku, protože takto žalobce předmět řízení nevymezil. Dle jeho názoru zvolil žalovaný s ohledem na rozsah zjištěných nesrovnalostí a prověřovaných skutečností odpovídající prostředky k vyměření daně žalobci. Nedopustil se svévole, nepřiměřenosti či nehospodárnosti.

III.

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Má za to, že městský soud

pokračování

nesprávně interpretoval žalobní námitky i skutkový stav. Žalovaný ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 netvrdil, že se stěžovatel vědomě účastnil podvodu, ale že byl neobezřetný. Městský soud poukázal na konkrétní, určité a srozumitelně vyjádřené pochybnosti žalovaného, avšak tyto údajné pochybnosti žalovaný vyjádřil již dříve. K tomu odkazuje na úřední záznam ze dne 23. 3. 2018 vydaný při seznámení stěžovatele s výsledkem postupu k odstranění pochybností, který trval skoro 3 roky. Žalovaný tedy ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 pouze opakoval dříve vyjádřené pochybnosti, na které stěžovatel již reagoval, vyvracel je a prokazoval obezřetnost svého jednání. Takový postup není v souladu se zákonem. Žalovaný svou důkazní povinnost dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nesplnil. Stěžovatel naopak všechny jeho pochybnosti vyvrátil a prokázal svou obezřetnost při podnikání, výzva ze dne 29. 8. 2018 tedy nemá opodstatnění. Navíc byla tato výzva vnitřně rozporná. Dle výroku měl stěžovatel prokázat splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též zákon o DPH), v odůvodnění je však konstatováno, že tyto podmínky byly naplněny. V rozsahu povinnosti prokázat uplatnění nároku na odpočet v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále též „směrnice o DPH“) je výzva nesrozumitelná, neboť důkazní břemeno o případném zapojení stěžovatele do podvodného řetězce tíží žalovaného. Námitky směřující vůči obsahu výzvy a její rozpornosti městský soud pominul. Stěžovatel v žalobě nenamítal nezákonnost celé daňové kontroly, popisem jednotlivých postupů žalovaného pouze ilustroval celkovou nezákonnost jeho počínání a svůj vstřícný postoj k řádnému vyměření daně. Pro dokreslení situace stěžovatel závěrem poukazuje na údajné nezákonnosti při vyměřování daně v dalších zdaňovacích obdobích. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž vyjádřil souhlas s posouzením městského soudu. Výzvou ze dne 29. 8. 2018 byla stěžovateli uložena konkrétní povinnost prokázat, že uplatnil nárok na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona DPH a se smyslem a účelem směrnice o DPH. Z odůvodnění je pak zřejmé, jak a proč bylo takto rozhodnuto. Je zde obsažena rekapitulace daňového řízení, popis zjištěného skutkového stavu, právní základ případu i jeho aplikace na zjištěný skutkový stav. Výzva byla určitá a srozumitelná. Navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel se žalobou domáhal určení, že výzva ze dne 29. 8. 2018, kterou vydal žalovaný v rámci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března, dubna a května 2015, byla nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Dle uvedeného ustanovení

[k]aždý, 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.

[10] Městský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na to, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Daňová kontrola totiž není samostatným řízením ústícím ve vydání rozhodnutí o stanovení daně. Jejím bezprostředním výsledkem je zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě teprve může být takové rozhodnutí vydáno. Prostředkem ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole proto není žaloba proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. ani nečinnostní žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s., nýbrž žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, nebo ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22).

[11] Nezákonným zásahem přitom může být daňová kontrola jako celek (např. pokud je prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně či opakována bez splnění podmínek § 85 odst. 5 daňového řádu), ale také její jednotlivé dílčí části (např. konkrétní excesy ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, neodůvodněné průtahy, či odepření práva nahlížet do spisu, pokud se jedná o podstatnou část spisu nebo pokud tak správce daně učiní opakovaně a hrubým způsobem). Blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28, ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, ze dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 59/2018 - 37, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55.

[12] Nezákonným zásahem pak může být daňová kontrola či její dílčí části tehdy, pokud do práv daňového subjektu zasahují nepřiměřeně, jak ostatně vyplývá ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11, podle něhož „[j]e povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce.“ Jsou-li tedy úkony daňové kontroly z hlediska cíle kontrolního postupu, jímž je zejména zjištění pro věc podstatných skutkových okolností, zjevně nepřiměřené, nadbytečné, ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní nebo neúčelné, případně zcela svévolné či šikanózní, lze tyto považovat za nezákonný zásah spočívající v nezákonné administrativní zátěži. Případně tuto problematiku shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, kde konstatoval, že: „Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. Daňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného

pokračování

zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbyvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbyvá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irrelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkoly daňovému subjektu 'kradou čas a práci', které není povinen správci daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.“ Shodné plyne z rozsudků zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58, nebo ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016 - 43.

[13] *Současně však platí, že předstižené přezkoumání zákonnosti vedení řízení prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, „[p]rospědnictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“ Rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše uvedeném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit 'předstižného' posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“*

[14] *Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze provádět vlastní meritorní přezkum výsledku kontrolního zjištění, resp. dosavadních kontrolních zjištění v daňové kontrole, nýbrž toliko jednání správce daně v kontrole, tj. to zda správce daně uplatňuje své pravomoci v souladu se zákonem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, „není zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. (...) V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsažené v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.“ Postupoval-li by správní soud opačně, předjímal by tím zákonnost výsledku daňového řízení.*

[15] Stěžovatel v žalobě obecně namítal, že jej výzva ze dne 29. 8. 2018 s ohledem na již proběhnuvší kontrolní postup nadměru zatěžovala, neboť neměla vztah k probíhajícím daňovým řízením a nereflektovala jejich průběh. V zásadě nicméně brojil proti tomu, že mu napadenou výzvou ze dne 29. 8. 2018 byla uložena povinnost prokázat skutečnosti, které již byly dle odůvodnění samotné výzvy prokázány (splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH), resp., jejichž prokázání leží na žalovaném, a dále namítal, že předložil důkazní prostředky k prokázání toho, že u zpochybňovaných obchodů postupoval obezřetně.

[16] Žalobní argumentace stěžovatele se tedy z podstatné části zcela míjela s předmětem řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Stěžovatel totiž žalobou brojil zejména proti zjištění žalovaného prezentovaným ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 a fakticky se domáhal, aby městský soud v této fázi posoudil zjištění žalovaného ve světle stěžovatelem předložených důkazních prostředků, hodnotil, kdo nese ohledně jakých skutečností důkazní břemeno a zda toto důkazní břemeno unesl. Otázkou přenosu důkazního břemene při prokázání či naopak popření nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých stěžovatelem mezi účastníky řízení (stěžovatelem a žalovaným) a jeho unesení, se však městský soud s ohledem na výše uvedené v řízení o zásahové žalobě zabývat nemohl. Těmito otázkami se pak návazně nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud. Námitka stěžovatele, že se městský soud nedostatečně seznámil s již předloženými důkazy a vyjádřeními stěžovatele, které dle jeho názoru prokazují unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, proto není důvodná.

[17] Objektem soudního přezkumu mohlo být toliko posouzení přiměřenosti požadavků, které žalovaný vznesl ve výzvě, a to s ohledem na předmět zahájené daňové kontroly a její aktuální stav. Jinými slovy, městský soud se mohl zabývat toliko tím, zda žalovaný ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 nevznesl takové požadavky, které byly v rámci daňové kontroly zcela nadbytečné a vykročily ze zákonného rámce (v této souvislosti nicméně opakovaně nutno zdůraznit, že při tomto zkoumání nebylo lze v rámci řízení o zásahové žalobě přezkoumávat skutečnosti mající vliv na zákonnost samotné daňové povinnosti – předmětem zkoumání tedy nemohlo být například hodnocení důkazních prostředků, stav důkazního břemene na obou stranách atp.). K tomu městský soud uvedl, že žalovaný byl povinen řádně prověřit údaje uvedené v daňových přiznáních stěžovatele tak, aby byla daň stanovena správně. K dosažení tohoto cíle byl povinen zvolit odpovídající procesní prostředky. V kontrolním postupu žalovaného pak městský soud neshledal prvky zjevné nepřiměřenosti, svévole, či ne hospodárnosti, neboť jím učiněná dožádání i výzvy považoval za odpovídající prostředky pro dosažení cíle daňového řízení. Jednotlivými úkony žalovaný zajistil objektivitu dokazování a získal nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích stěžovatele. S ohledem na rozsah ověřovací činnosti v dané věci a množství zjištěných nesrovnalostí a rozporností, posoudil městský soud omezení stěžovatele plynoucí z prováděné daňové kontroly jako přiměřené.

[18] Městský soud se přitom nedopustil stěžovatelem namítaného zkreslení skutkového stavu, když uvedl, že se stěžovatel dle žalovaného vědomě účastnil podvodu, nikoliv že byl dle žalovaného neobezřetný. Pod pojem „vědomá účast na podvodu“ lze totiž v souladu s judikaturou zahrnout nejen situaci, kdy daňový subjekt věděl o tom, že se účastní podvodného řetězce na DPH, ale i situaci, kdy daňový subjekt o své účasti na podvodném řetězci vědět měl či mohl, a toto povědomí nezískal právě a jen díky tomu, že se nechoval

pokračování

dostatečně obezřetně, resp. nerozpoznal, že se účastní podvodu na dani (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60).

[19] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem ani v tom, že by výzva byla vnitřně rozporná či nesrozumitelná v intenzitě, pro kterou by bylo třeba ji považovat za nezákonný zásah. Ačkoliv je výrok výzvy poměrně obecný a ne zcela přesný, vyplývá z jejího dalšího obsahu, že žalovaný po stěžovateli nepožadoval žádné důkazní prostředky za účelem prokázání hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet (viz zejména str. 6 výzvy, kde žalovaný konstatoval: „*v posuzovaném případě byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet naplněny.*“). Stěžovatel proto nemohl v tomto směru nijak nadmíru (nepřiměřeně) zatížen. Ostatně stěžovatel si byl této skutečnosti sám vědom (v žalobě namítal, že sám žalovaný dle textu výzvy považoval splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet za prokázané).

[20] V obecné rovině Nejvyšší správní soud doplňuje, že zákon nedává správci daně ničím neomezenou možnost konat v kontrolním postupu při správě daní v jakékoliv intenzitě. Ani náročnost šetření karuselových podvodů a míry zapojení daňových subjektů do nich automaticky neznamená, že by kontrolované subjekty musely strpět bezdůvodné zásahy do svých práv, a to zvláště tehdy, pokud by měly mít nadmíru zatěžující či snad likvidační účinky. Lze dodat, že správce daně musí být při formulaci svých požadavků ve výzvách (včetně jejich výroků) skutečně precizní a tyto definovat jasně a konkrétně, tj. tak aby bylo daňovému subjektu zřejmé, jakým způsobem by měl na výzvu reagovat a co má správci daně předložit. Do výroku je pak třeba zahrnout pouze takové požadavky, které dosud nebyly v kontrolním postupu splněny. Úkon žalovaného spočívající ve vydání výzvy ze dne 29. 8. 2018 nicméně dle názoru Nejvyššího správního soudu nevybočil ze zákonných mantinelů a nevykazoval známky svévole, a nemohl tak představovat nezákonný zásah.

[21] Městskému soudu lze dále přisvědčit v tom, že žalovaný ve výzvě vymezil souhrn objektivních okolností dokládajících, že stěžovatel obchodoval se zbožím, které bylo zatíženo podvodem na DPH a souhrn objektivních okolností, které dle jeho názoru svědčí o tom, že stěžovatel o své účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH vědět měl a mohl. Kromě toho žalovaný rovněž konstatoval, že z jeho zjištění nevyplývá, že by stěžovatel přijal jakákoliv opatření, aby své účasti zabránil. Jinými slovy, žalovaný ve výzvě ze dne 29. 8. 2018 rekapituloval průběh celého kontrolního postupu, souhrn svých dosavadních zjištění a jejich hodnocení a uložil stěžovateli, aby prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně z prověřovaných přijatých zdanitelných plnění v souladu se smyslem a účelem směrnice o DPH.

[22] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokáže-li plátce daně splnění formálních a hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, je možné mu tento odepřít pouze tehdy, pokud předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém plátce věděl, nebo minimálně měl a mohl vědět. Povinnost prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že plátce daně věděl nebo minimálně měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, nese přitom správce daně. Stěžovatel v žalobě v této souvislosti správně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, podle

něhož: „Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast na daňovém podvodu prokazuje vždy správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu); tvrzení svědčící o účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil.“ Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si plátce nepočínal zjednodušeně řečeno přiměřeně obezřetně, nese správce daně. Plátce je pak oprávněn předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně, přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat, a tyto důsledně dodržoval. Ačkoliv je v některých rozsudcích tato procesní aktivita plátce daně označována jako jeho důkazní břemeno (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, nebo ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60), striktně vzato se nejedná o důkazní břemeno daňového subjektu, ale o jeho právo nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. O přesunu důkazního břemene na plátce daně, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, totiž nelze uvažovat (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, nebo ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34). Plátce daně již svou důkazní povinnost splnil a je na něm, jakou zvolí procesní obranu a zda bude správcem daně předestřený skutkový stav ohledně svého zapojení do existujícího podvodného daňového řetězce svou procesní aktivitou vyvracet.

[23] Stěžovateli lze tedy přisvědčit, že je to právě žalovaný jakožto správce daně, koho tíží břemeno k prokázání existence daňového podvodu a povědomosti daňového subjektu o něm. Jinými slovy, v této fázi prokazování nároku na odpočet není důkazní břemeno namířeno směrem k prokázání postupu v souladu se smyslem a účelem směrnice o DPH (ze strany plátce daně), ale naopak k prokázání postupu v rozporu se smyslem a účelem směrnice o DPH (ze strany správce daně).

[24] Dle již citovaného rozsudku zdejšího soudu č. j. 4 Afs 179/2016 - 60 výše uvedené nicméně neznamená, že by správce daně nemohl po daňovém subjektu při prokazování naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu požadovat součinnost prostřednictvím výzev k prokázání skutečností. Okruh otázek, které bude správce daně daňovým subjektům při dokazování daňového podvodu postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu klást, je naopak široký, neboť ve vztahu k dokazování subjektivních okolností účasti daňového subjektu na daňovém podvodu je třeba vzít v úvahu všechny rozhodné skutečnosti. Proto nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že žalovaný již nebyl oprávněn v rámci daňové kontroly vyzvat stěžovatele k součinnosti. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „V této souvislosti lze uvést, že vedle přenosu důkazního břemene plní výzvy správce daně rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou

pokračování

nasvědčovat jím tvrzené verzi události (tj. např. že jím tvrzená zdanitelná plnění se uskutečnila způsobem uvedeným na daňových dokladech a v účetnictví stěžovatele, resp. že o případném daňovém podvodu jiných účastníků řetězce nevěděl a vědět nemohl, resp. že podnikl dostatečná opatření, aby předešel riziku zapojení do daňového podvodu).“

[25] Výzva ze dne 29. 8. 2018 obsahuje odůvodnění, které osvětluje účel jejího vydání. Jednalo se nepochybně o úkon směřující k prokázání či vyvrácení pochybností žalovaného, které byly odůvodněny podezřením na zapojení stěžovatele do údajně podvodného řetězce. Tato výzva nijak nevykročila z rámce vymezeného v rozsudku č. j. 6 Afs 46/2014 - 39. Stěžovatel pak nebyl povinen na jejím základě prokazovat svou neúčast na daňovém podvodu. Žalovaný jej toliko seznámil s dosavadním výsledkem kontrolního postupu, a umožnil mu tak ještě před jeho ukončením nabídnout kvalifikovanou obranu proti předestřeným závěrům. Bylo na stěžovateli, zda takto poskytnutý prostor využije k tomu, aby žalovanému předložil další argumenty nebo důkazní prostředky rozporující jeho mezitímní závěry o vědomém zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, případně s jakou intenzitou bude tyto závěry vyvracet. Žalobní i kasační argumentace stěžovatele potvrzuje, že si byl nepochybně vědom toho, že důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jeho vědomosti o účasti na podvodu, respektive jeho neobezřetnosti při obchodování, nese žalovaný, a stěžovatel toliko nabízí důkazy a uplatňuje prostředky ke své obraně. Ani případná pasivita stěžovatele by na povinnosti žalovaného prokázat objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatel o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, ničeho nezměnila. Závěr, zda žalovaný tyto objektivní okolnosti prokázal a zda naopak stěžovatel nabídl omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, jsou pak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.

[26] Městský soud rovněž nepochybil, když se blíže nezabýval námitkou, že žalovaný odmítl stěžovateli vysvětlit obsah výzvy ze dne 29. 8. 2018 při ústním jednání konaném dne 10. 9. 2018. Stěžovatel jasně učinil předmětem soudního přezkumu výzvu ze dne 29. 8. 2018. Navrhoval, aby městský soud určil, že tato výzva byla nezákonným zásahem. Dle § 87 odst. 1 s. ř. s. přitom platí, že *rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu*. Jelikož se ústní jednání konalo teprve po vydání výzvy, tj. po skončení zásahu, u něhož se stěžovatel domáhal určení nezákonnosti, nemohl městský soud k námitkám vztahujícím se k této posteriorní události přihlížet. Jestliže stěžovatel učinil předmětem soudního řízení toliko výzvu ze dne 29. 8. 2018, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat údajnými nezákonnostmi při vyměřování daně v dalších zdaňovacích obdobích, které sám stěžovatel uvedl v kasační stížnosti „pro dokreslení situace“.

[27] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že přisvědčil městskému soudu v tom, že zásahovou žalobu stěžovatele cílící proti výzvě ze dne 29. 8. 2018 bylo namístě zamítnout.

[28] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že městský soud nepochybil, pokud žalobu v nyní projednávané věci připustil k meritornímu přezkumu, přestože je zásahová žaloba vůči žalobě proti rozhodnutí subsidiární a důsledkem této subsidiarity je dle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS, ve věci EUROVIA, nepřípustnost vedoucí k odmítnutí zásahové žaloby, nikoli tedy pouze její nedůvodnost vedoucí k zamítnutí. V bodě [63] uvedeného rozsudku

rozšířený senát jasně vyložil, že má být odmítnuta, a nikoli zamítnuta, zásahová žaloba směřující proti jednání, které podle zákona a judikatury jej vykládající zcela zřejmě nemůže být zásahem: „Pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem ‚zásahem‘ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu. (...) Je však třeba zdůraznit, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná. Soud zde bude přihlížet též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být (např. jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení – viz rozsudek ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95, shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, bod 42). Existuje-li rozumná pochybnost, například není-li zcela zřejmé, že jednání osoby, které je za nezákonný zásah označeno, vskutku nelze přičítat veřejné správě, je třeba zkoumat další ‚procesní‘ podmínky věcné projednatelnosti žaloby, a pokud jsou splněny, žalobu věcně projednat.“

[29] Právě citovaný rozsudek rozšířeného senátu ve věci EUROVIA byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, neboť Ústavní soud nesouhlasil s tím, jak zde Nejvyšší správní soud posoudil běh lhůt k podání žaloby v případě neukončeného trvajícího zásahu. Z navazujícího nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18 a z toho, jak aproboval jím citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu udržující v platnosti část právních názorů vyjádřených ve zrušeném rozsudku rozšířeného senátu ve věci EUROVIA, však plyne, že závěry týkající se samotného rozlišování žalobních typů, včetně procesních důsledků subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., jsou nadále aplikovatelné. Obdobnou konstrukci ve vztahu k (dalším) právním názorům vyjádřeným v rozsudku rozšířeného senátu ve věci EUROVIA ostatně přijal i rozšířený senát (blíže viz jeho usnesení ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017 - 43, bod [35]). Za stále platný je tedy třeba označit i názor rozšířeného senátu vyjádřený ve výše citovaném bodě [63] rozsudku ve věci EUROVIA.

[30] V nyní posuzované věci nicméně nebylo možné mít na podkladě žalobních tvrzení stěžovatele za zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“. Stěžovatel v zásahové žalobě v zásadě tvrdil, že jej výzva ze dne 29. 8. 2018 s ohledem na již proběhnuvší kontrolní postup nadmíru zatěžovala, neboť neměla vztah k probíhajícím daňovým řízením a žalovaný po něm požadoval prokázat skutečnosti, jejichž splnění již bylo žalovaným osvědčeno, resp. které již byly doloženy. Dále poukazoval na samotný průběh kontrolního postupu (postup k odstranění pochybností trval téměř 3 roky, byl formálně ukončen pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015, poté bez vyjádření stěžovatele k jeho výsledku pokračoval formou daňové kontroly). Na podkladě žalobních tvrzení proto nebylo možné vyloučit, že se žalovaný skutečně nemohl dopustit excesu ze zákonných mezí při postupu vůči stěžovateli. Jinými slovy, nebylo *a priori* zjevné a nepochybné, že stěžovatelem popsané jednání nemohlo být „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s. Naopak bylo na místě prověřit, zda skutečně žalovaný nevybočil ze zákonných mantinelů a jeho postup nevykazoval známky svévole. Připuštění

pokračování

zásahové žaloby stěžovatele cílící proti výzvě ze dne 29. 8. 2018 k meritornímu přezkumu tak nebylo vyloučeno.

[31] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[33] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. listopadu 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu