



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Alverso GmbH**, se sídlem Maienbuhlstr. 8c, 7677 Wembach, Spolková republika Německo, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2018, č. j. 9 A 99/2017 - 86,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je německou společností (osobou neusazenou v České republice), která obchoduje s použitými plasty. Recykláty nebo regeneráty plastů ve formě drtě a pilin nakupuje od svých dodavatelů a prodává je zákazníkům zejména do Německa a Itálie k dalšímu použití. V rozhodném období byla žalobkyně měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a v daňových přiznáních za zdaňovací období listopad 2013 a leden 2014 vykázala nadměrné odpočty ve výši 718 239 Kč a 602 172 Kč.

[2] Žalovaný (dále též „správce daně“) pojal pochybnosti o vykázaných nadměrných odpočtech za obě zdaňovací období, které v poměrně krátkém časovém úseku od účinnosti registrace žalobkyně k DPH, která je plátcem DPH od 18. 10. 2013, dosáhly významných hodnot. Správce daně proto žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijala, zda odpočet byl uplatněn v souladu s právními předpisy a zda žalobkyně naplnila podmínky pro osvobození při dodání zboží

do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Vzhledem k tomu, že žalobkyni se nepodařilo vznesené pochybnosti rozptýlit, správce daně za obě zdaňovací období zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu („překlopením“ z postupu k odstranění pochybností).

[3] Žalobkyně se podanou žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhala, aby městský soud vyslovil, že daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíců listopad 2013 a leden 2014 je nezákonným zásahem; a dále že se žalovanému nařizuje daňovou kontrolu ukončit a vyměřit nadměrný odpočet DPH do patnácti dnů od právní moci rozsudku. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, kterou formálně opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Podstatná část kasačních námitek se doslovně shoduje s námitkami již dříve uplatněnými v podané žalobě. Stěžovatelka zopakovala důvody, pro které pokládala „překlopení“ postupů k odstranění pochybností do daňových kontrol za nezákonné, včetně s tím související otázky nezákonného opakování daňové kontroly v důsledku záměny použití postupů k odstranění pochybností namísto daňových kontrol od počátku prověřování daňových povinností. V této souvislosti připomněla, že nezákonnost daňových kontrol je nutno odvíjet od teorie „ovoce z otráveného stromu“, tj. byl-li postup k odstranění pochybností, z něhož kontrola před vyměřením daně „vznikla“, nezákonným zásahem, což městský soud potvrdil v dřívějším rozsudku ve věci sp. zn. 9 A 103/2015, nutně jím musí být i následná daňová kontrola. Stěžovatelka napadla také postup žalovaného, který dle jejího názoru prováděl daňové kontroly bez vymezení jejich rozsahu a opakovaně požadoval prokazovat již prokázané obchodní případy. Zpochybnila také možnost ověřovat daňové transakce formou mezinárodního dožádání, včetně jejich chybného vystavení, kdy se domnívala, že žalovaný se dopouští zneužití práva, neboť dle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), po tuto dobu neběží prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Dále namítala, že žalovaný stěžovatelce odepřel možnost nahlížet v požadovaném rozsahu do správního spisu a neposkytl jí dostatek součinnosti.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s námitkami stěžovatelky, které pokládal za účelové. V plném rozsahu se ztotožnil s vyslovenými závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí

pokračování

vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Z obsahu podané kasační stížnosti je patrné, že stěžovatelka formálně napadla rozsudek městského soudu hned z několika důvodů, avšak po stránce obsahové její argumentace souvisí převážně s důvodem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy s nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[9] Z úřední povinnosti se Nejvyšší správní soud zabýval také kasačním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., rozsudek městského soudu však neshledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ani pro jeho nesrozumitelnost. Městský soud v napadeném rozhodnutí řádně a dostatečně odůvodnil, z jakých důvodů nepokládal postup žalovaného za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.; stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti brojí právě proti konkrétním důvodům, na kterých je tento rozsudek založen a kterými se Nejvyšší správní soud bude zabývat v rámci věcného posouzení.

[10] Zcela nepřipadným je odkaz stěžovatelky na důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., který je vyhrazen situacím, kdy soud návrh usnesením odmítne nebo je řízení zastaveno, k čemuž v dané věci nedošlo, neboť městský soud žalobu stěžovatelky věcně projednal.

[11] Stěžovatelka se podanou žalobou u městského soudu domáhala vydání rozsudku, jímž by městský soud vyslovil, že daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad 2013 a leden 2014, zahájená „překlopením“ z postupu k odstranění pochybností, je nezákonným zásahem žalovaného ve smyslu § 82 s. ř. s., podle kterého *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

[12] Na úvod Nejvyšší správní soud podotýká, že městský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na skutečnost, 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 postupem, který by vyústil ve vydání rozhodnutí o stanovení daně. Jejím bezprostředním výsledkem je zpráva o daňové kontrole, kdy teprve na jejím základě může být rozhodnutí o stanovení daně vydáno. Prostředkem ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole proto není žaloba proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž žaloba na ochranu před nezákonným zásahem (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, č. 3199/2015 Sb. NSS). Nezákonným zásahem přitom může být daňová kontrola jako celek (např. je-li prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně či opakována bez splnění podmínek dle § 85 odst. 5 daňového řádu), avšak 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, jedná-li se o podstatnou část spisu, nebo učiní-li tak správce daně opakovaně a hrubým způsobem). Blíže k tomu srovnej

již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, rozsudky 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, č. 3566/2017 Sb. NSS.

[13] Nezákonným zásahem 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, dle kterého „*je 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 nebo šikanózní, lze je považovat za nezákonný zásah spočívající v nezákonné administrativní zátěži. Nejvyšší správní soud tuto problematiku výstižně shrnul již v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, v němž konstatoval: „*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, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. (...) Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Jinak řečeno, takové úkony 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 závěry plynou také z rozsudků Nejvyššího správního 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.

[14] Pokud stěžovatelka na základě aplikace teorie „ovoce z otráveného stromu“ spatřovala nezákonnost daňových kontrol v samotné skutečnosti, že daňové kontroly byly zahájeny překlopením z postupů k odstranění pochybností, o kterých městský soud dřívejším rozsudkem ze dne 24. 5. 2017, č. j. 9 A 103/2015 - 123, vyslovil, že byly nezákonné, Nejvyšší správní soud k totožné otázce ve věci téže stěžovatelky již v rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 254/2016 - 42, připomněl, že „*postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva rozdílné a relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci (viz např. rozsudky NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 - 43, či ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). Oba tyto postupy proto nelze vzájemně zaměňovat a je třeba je považovat za samostatné "zásahy" správního orgánu (...)*“. Nejvyšší správní soud pokračoval, že obdobně nelze dovozovat, že i kdyby skutečně byl postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem, musí být bez dalšího nezákonná i následná daňová kontrola, která je důsledkem

pokračování

neúspěšného odstraňování pochybností správce daně v předchozím postupu. To by ostatně v dané věci negovalo závěry předchozího rozsudku městského soudu, který nezákonný zásah spatřoval v nepřiměřeně dlouhém trvání celého procesu k odstranění pochybností, kdy žalovaný měl složitost věci a náročnost potřebného dokazování rozpoznat a zahájený postup k odstranění pochybností „překlopit“ do režimu daňové kontroly mnohem dříve, než se tak ve skutečnosti stalo. Postup k odstranění pochybností totiž dle městského soudu evidentně nevedl k neprodlenému a bezprostřednímu ověření splnění daňových povinností stěžovatelky. Dospěl-li tedy městský soud v předchozím soudním řízení k závěru, že adekvátním prostředkem k ověřování a zjišťování skutkového stavu měla být namísto postupu k odstranění pochybností daňová kontrola, kterou žalovaný následně započal provádět, představoval postup žalovaného „pouze“ naplnění vyslovených závěrů městského soudu. Opačný přístup a stěžovatelkou požadovaná aplikace teorie „ovoce z otráveného stromu“ by naopak vedly k absurdním důsledkům, na které poukázal i městský soud, že totiž správce daně by nikdy poté, co vedl (byť nezákonně) postup k odstranění pochybností, již nemohl daňovou kontrolu řádně zahájit a provádět. Z totožných důvodů nebylo možno daňovou kontrolu, zahájenou na základě dříve vedeného postupu k odstranění pochybností, považovat ani za kontrolu opakovanou. Městský soud v této souvislosti správně doplnil, co se rozumí opakovanou daňovou kontrolou, a to v návaznosti na § 85 odst. 5 daňového řádu, jakož i judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (srovnej např. nálezy ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, nebo ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02).

[15] Argumentovala-li stěžovatelka s odkazem na § 90 odst. 3 daňového řádu, že správce daně překročil rozsah daňové kontroly, neboť k „překlopení“ do daňové kontroly může dojít pouze v rozsahu důvodů, pro které byl zahájen postup k odstranění pochybností, Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky rovněž vypořádal v rozsudku č. j. 10 Afs 254/2016 - 42, v němž uvedl, že důvody k pokračování v dokazování, v jejichž rozsahu může správce daně z postupu k odstranění pochybností přejít do daňové kontroly, se míní důvody, které sám daňový subjekt uvedl ve svém návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu (poté, co mu správce daně sdělil, že se jeho dřívější pochybnosti nepodařilo rozptýlit). Jak vyplývá z předloženého správního spisu, správce daně poté, co nejprve prověřoval přijetí deklarovaných plnění od konkrétních dodavatelů, přistoupil k provedení daňových kontrol v rozsahu dosud neodstraněných pochybností, tj. pochybností o tom, zda zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu (§ 64 zákona o DPH) a zda přeprava zboží proběhla tak, jak bylo uvedeno na dokladech, a jaké subjekty přepravu zboží v konkrétních obchodních případech zajišťovaly (viz dále). Nelze tedy žalovanému vytýkat, pokud doložení těchto skutečností v rámci zahájených daňových kontrol požadoval a pokud i sám tyto skutečnosti prověřoval mj. na základě mezinárodních dožádání. Zdánlivou nepřiměřenost daňové kontroly z pohledu stěžovatelky mohou zapříčinit nově vyvstalé a v průběhu kontroly zjištěné skutečnosti, které je třeba daňovými orgány prověřit či doplnit, neboť z hlediska prokázání nároku na nadměrný odpočet DPH je nutno doložit, že plnění jednak proběhla, jednak že proběhla tak, jak bylo deklarováno na dokladech, včetně skutečností týkajících se realizace přepravy zboží a jejího souladu s předloženými přepravními doklady.

[16] V souvislosti s ověřováním a zjišťováním rozhodných okolností a námitkou stěžovatelky stran jejich opakovaného prověřování Nejvyšší správní soud poukazuje na závěry obsažené v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, v němž uvedl, že *„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 (...) 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 (...). Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně“.*

[17] Předmětem soudního přezkumu v souzené věci tak mohlo být toliko hodnocení toho, zda žalovaným vznášené požadavky nevybočily ze zákonného rámce. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný je oprávněn a povinen prověřovat údaje uvedené v daňových přiznáních daňových subjektů tak, aby daň byla stanovena správně, a k dosažení tohoto cíle je oprávněn a povinen volit odpovídající procesní prostředky. V projednávané věci žalovaný tímto způsobem postupoval a konal, když prověřoval veškeré okolnosti transakcí stěžovatelky a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad 2013 a leden 2014 mj. učinil mezinárodní dožádání do pěti různých členských států Evropské unie. Konkrétně se jednalo o mezinárodní dožádání do Itálie (dne 19. 3. 2015 – daňový subjekt RAVAGO, dne 3. 6. 2015 – daňový subjekt RAVAGO); do Německa (dne 19. 3. 2015 – daňové subjekty LANGMATZ, ERKIS, HOFFMANN, dne 29. 5. 2015 – daňové subjekty LANGMATZ, ERKIS, HOFFMANN, dne 22. 10. 2015 – HOFFMANN a dne 11. 11. 2015 – mytné brány v Německu); do Švédska (dne 19. 3. 2015 – RONDO); na Slovensko (dne 11. 11. 2015 – mytné brány na Slovensku) a do Polska (dne 11. 11. 2015 – mytné brány v Polsku, dne 16. 5. 2016 – LORENC LOGISTIC a dne 18. 1. 2016 – MAREX), neboť se jako nezbytné ukázalo provést šetření stran toho, zda, jaké konkrétní zboží a jakým způsobem bylo do členských států dodáno (a dále v těchto státech využito), včetně ověřování toho, odkud, kam a po jaké trase přeprava probíhala a kdo ji objednal a prováděl.

[18] Městský soud ve spojitosti s mezinárodním dožádáním a vznesenou námitkou směřující proti nedodržení lhůt pro vyřizování žádostí správně poukázal na skutečnost, že zákon 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 § 10 stanoví lhůty pro vyřizování žádostí, avšak tyto lhůty se vztahují na činnost českého dožádaného správce daně jakožto kontaktní místo, na které se obrací správce daně z jiného členského státu. Podle čl. 7 směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní pak sice mají povinnost odpovídat na dožádání ve stanovených lhůtách orgány ve všech členských státech Evropské unie, avšak z jejich nedodržení nelze usuzovat na nezákonný postup žalovaného v případě, nedodržel-li lhůtu správce daně z jiného členského státu. Nedodržení lhůt stanovených ve směrnici (v souzené věci se jednalo především o italského správce daně) nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost v postupu

pokračování

žalovaného, stejně jako skutečnost, že žalovaný vyčkával na odpovědi. Jak v této souvislosti potvrdil již 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 namístě 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“.*

[19] Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ačkoli správce daně je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, může v odůvodněných případech řízení ukončit i bez vyřízení mezinárodního dožádání. V takovém případě však musí svůj postup náležitě osvětlit a odůvodnit, proč s ohledem na konkrétní okolnosti věci nedospěl k závěru, že by daňovou kontrolu bylo možno ukončit bez výsledků mezinárodního dožádání. V daném případě přitom bylo ověření skutečností na straně členských států stěžejní pro vyslovení závěrů, zda skutečně došlo k ekonomické činnosti zakládající nárok stěžovatelky na daňový odpočet. Žalovanému proto nelze vytýkat, že před urychlením řízení upřednostnil snahu o řádné a úplné zjištění rozhodných skutečností. Z ničeho zároveň nevyplývá, že by se žalovaný dopustil stěžovatelkou namítaného zneužití práva a že by mezinárodní dožádání činil toliko s cílem neúměrně oddalovat či účelově prodlužovat běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Informace získané na základě mezinárodní spolupráce daňových správ jednotlivých členských států se v daném případě jevily jako zásadní pro zjištění a stanovení DPH v předmětných zdaňovacích obdobích, a bez odpovědi na zaslaná mezinárodní dožádání tak nebylo možno vedené daňové kontroly odpovědně ukončit. Z průběhu kontrol zachyceného ve správním spisu je zároveň zřejmé, že žalovaný odpovědi na mezinárodní dožádání, které mu nebyly v obvyklých lhůtách zaslány, urgoval.

[20] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s městským soudem uzavírá, že v souzené věci nevykazoval kontrolní postup žalovaného prvky zjevné nepřiměřenosti či svévole, neboť jím činěné úkony, včetně mezinárodního dožádání, lze pokládat za prostředky

odpovídající dosažení cílů daňového řízení a nejednalo se o úkony, které by byly prováděny pouze formálně a bez racionálního opodstatnění. Žalovaný byl nucen za účelem řádného zjištění skutkového stavu provádět mnohdy procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, které vedle výsledku svědků zahrnovalo též mezinárodní dožádání. Délka kontroly a počet potřebných úkonů se v souzené věci odvíjely zejména od specifického charakteru obchodované komodity (odpadový plast), hodnot ověřovaných transakcí a počtu dodavatelů a odběratelů tohoto zboží. S ohledem na charakter a rozsah ověřovací činnosti nezbytné pro posouzení dané věci tak bylo možno hodnotit omezení stěžovatelky plynoucí z provádění daňové kontroly jako přiměřené, nikoli zatěžující ji (co do rozsahu úkonů a jejich intenzity) do takové míry, kterou by nebylo možno snášet.

[21] Namítala-li dále stěžovatelka, že žalovaný nezákonně zasáhl do jejích práv v souvislosti s neúměrnou délkou postupů k odstranění pochybností, jakož i tím, že jí dne 1. 12. 2014 (viz protokoly č. j. 6783627/14/2012-605561-105308 a č. j. 6790443/14/2012-60561-10538) neumožnil v požadovaném rozsahu nahlédnout do správního spisu ve věci postupu k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období měsíců listopad 2013 a leden 2014, je nutno souhlasit se závěry městského soudu, že tyto námítky se nevztahovaly k daňovým kontrolám, ale k postupům k odstranění pochybností, které již byly předmětem přezkumu ze strany městského soudu v dřívějším řízení vedeném pod sp. zn. 9 A 103/2015. Nad rámec uvedeného nicméně Nejvyšší správní soud doplňuje, že ačkoli v obvyklých případech představuje odepření nahlížení do spisu faktický úkon, jímž se upravuje vedení řízení, a tedy nezákonnost těchto úkonů správce daně lze zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s., judikatura Nejvyššího správního soudu zároveň dovodila, že v určitých případech může odepření práva nahlížet do spisu zasáhnout do práv daňového subjektu. Bude tomu tak ale jen zcela výjimečně, a to v případech, kdy daňovému subjektu bude v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, event. v případech, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu (srovnej již výše zmiňovaný rozsudek č. j. 9 Afs 85/2016 - 51). Není porušením zásad daňového řízení, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže z legitimních důvodů nahlížet, neboť by tím mohlo dojít k ohrožení zájmů jiných daňových subjektů nebo osob zúčastněných na správě daní.

[22] Závěrem Nejvyšší správní soud (ve shodě s městským soudem) podotýká, že ani on by v případě, že by kasační stížnost shledal důvodnou, nemohl v plném rozsahu vyhovět v kasační stížnosti formulovanému petitu (návrhu rozsudečného výroku), neboť stěžovatelce nelze poskytnout ochranu spočívající v tom, že by soud žalovanému nařídil, aby nadměrný odpočet DPH stěžovatelce vyměřil.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl.

pokračování

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. února 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu