



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **YOUSIF COMPANY, spol. s r.o.**, se sídlem Vršovická 466/62, Praha 10, zast. JUDr. Mgr. Michalem Pospíšilem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Podkovce 282/12, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2020, č. j. 10 A 113/2019 - 78,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2020, č. j. 10 A 113/2019 - 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) brojila žalobkyně proti nezákonnému zásahu ze strany Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“), který spatřovala v zahájení postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2017, v jeho pokračování a v navazující daňové kontrole na DPH za zdaňovací období květen a červen 2017, včetně neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu na DPH za uvedená období.

[2] Městský soud rozsudkem ze dne 15. 4. 2020 žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v té části, v níž žalobkyně brojila proti postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen 2017 zahájenému výzvou žalovaného k odstranění pochybností ze dne 25. 7. 2017, č. j. 5776316/17/2010-52524-109796. Shledal totiž, že v této části byla žaloba podána opožděně, neboť postup byl zahájen výzvou k odstranění pochybností již v červenci 2017 a skončen byl seznámením žalobkyně s průběhem postupu k odstranění pochybností dne 30. 8. 2017. Žaloba však byla podána až dne 28. 6. 2019, tedy skoro dva roky po ukončení zásahu. Vyšel z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, č. 3686/2018 Sb. NSS, podle něž podání stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterou žalobkyně podala v březnu 2019, nemohlo mít vliv na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby.

[3] Ve zbytku, tedy v části týkající se postupu žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou na DPH za zdaňovací období květen 2017 a červen 2017 a souvisejícího zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu na této dani ve výši několika milionů Kč, městský soud žalobu zamítl. Ze správního spisu neshledal, že by se žalovaný dopustil průtahů nebo vykročil ze zákonných mantinelů účelnosti a nezbytnosti jednotlivých úkonů. Žalovaný plně v rámci svých kompetencí obstarával cestou výzev k poskytnutí údajů důkazní prostředky a jiné podklady pro posouzení klíčových skutkových otázek. Zaměřil se především na prověření tvrzení týkajících se obchodní spolupráce s odběrateli a dodavateli, včetně zahraničních. Obecné a nijak nerozvedené a nevysvětlené tvrzení žalobkyně, že žalovaný již v roce 2017 prostřednictvím vydaných výzev a obdržených odpovědí na ně zajistil veškeré důkazy svědčící o tom, že k žádnému porušení zákona nedošlo, se podle městského soudu mělo se zjištěními plynoucími z obsahu spisu. Žalobkyně nijak konkrétně neoznačila výzvy, resp. odpovědi na tyto výzvy, z nichž by měly jednoznačně plynout všechny potřebné skutkové poznatky nezbytné pro formulaci meritorních závěrů.

[4] Žalovanému nelze vytýkat, že zaměřil své prověřování mj. na ověření faktického dodání osobních motorových vozidel do Francie, a to v režimu třístranného *intra komunitárního* obchodu, v němž žalobkyně figurovala jako prodávající, estonská společnost EDP AUTO OÜ vystupovala v pozici prostřední osoby a kupující měla být francouzská společnost EDP FRANCE SARL, přičemž obě zahraniční společnosti měly být podle dosavadních skutkových poznatků žalovaného personálně propojeny. Ani po obdržení odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací týkajících se francouzské společnosti EDP FRANCE SARL dne 16. 4. 2018 nebyl žalovaný nečinný a činil kroky směřující k ukončení daňové kontroly, konkrétně žádosti o doplnění původně nedostatečné odpovědi a její urgency. Na důvodnosti takového postupu nic nemění ani námitka žalobkyně, že se společností EDP FRANCE SARL nikdy neobchodovala, neboť šlo o třístranný obchod mezi uvedenými subjekty, a vzhledem k zákonným podmínkám uplatnění osvobození od DPH bylo nutno prověřit zejména fyzické dodání osobních motorových vozidel do Francie a jejich přijetí společností EDP FRANCE SARL.

[5] Nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný k zakrytí své nečinnosti účelově vydával výzvy na dodavatele žalobkyně, a to navíc s duplicitními požadavky na předložení důkazních prostředků, a v období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 byl nečinný. Žalovaný v tomto období zaslal společnosti TechFuture, s. r. o. dvě výzvy k poskytnutí údajů, a to výzvu ze dne 6. 2. 2018, č. j. 867613/18/2010-62561-108900, a následně výzvu ze dne 4. 3. 2019, č. j. 1689139/19/2010-62561-110853, jejich obsah však nesvědčí o tom, že by vydal posléze uvedenou výzvu účelově, či že by procesní požadavky vznášel duplicitně. V období od května 2018 do února 2019 nebyl nečinný, nýbrž urgoval vyřízení doplněné mezinárodní žádosti o výměnu informací týkající se francouzské společnosti a prověření faktického dodání zboží do Francie a dne 20. 8. 2018 a 19. 2. 2019 zažádal o přístup k datům kontrolních hlášení žalobkyně. Nedodržení lhůt stanovených ve směrnici Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní, při dožádání z Francie a vyčkávání na odpovědi nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost jeho postupu. V daném případě bylo ověření skutečností souvisejících s faktickým dodáním zboží do jiného členského státu stěžejní pro vyslovení meritorních závěrů a žalovanému nelze vytýkat, že před urychlením řízení upřednostnil snahu o řádné a úplné zjištění rozhodných skutečností. Informace, které měly být získány na základě mezinárodní spolupráce daňových správ členských států, se jevily jako zásadní pro stanovení DPH v daných zdaňovacích obdobích a bez úplné odpovědi na zasláné mezinárodní dožádání týkající se francouzského subjektu nebylo možno vedení daňové kontroly odpovědně ukončit.

[6] Nedošlo ani k bezdůvodnému blokování nárokovaného nadměrného odpočtu. Ze správního spisu nevyplývalo, že by žalovaný prověřoval pouze případ jednotlivé dodávky

pokračování

zboží. Prověřoval okolnosti rozhodné pro správné stanovení DPH za obě zdaňovací období v daleko širším rozsahu, než se žalobkyně snaží tvrdit. Fakticky prověřoval naprostou většinu dodání zboží do jiného členského státu vykázaných v daňových příznáních, přičemž prověřovaná plnění představují většinu všech uskutečněných plnění za daná zdaňovací období. Omezila-li se tedy žalobkyně jen na argumentaci, že odpočet daně vztahující se k prověřovanému dodání zboží do jiného členského státu představuje pouze zlomek odpočtu celkového, není taková obecná námitka důvodná.

[7] Neztotožnil se ani s námitkou, že byl žalovaný v souladu se závěry vyslovenými Ústavním soudem v nálezu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, povinen rozdělit zadržovanou částku nadměrného odpočtu na část spornou a nespornou, o níž by měl vydat rozhodnutí. Nepřisvědčil sice žalovanému v závěru, že současná právní úprava částečné vrácení nesporné části nadměrného odpočtu neumožňuje, neboť takový názor je rozporný s uvedeným nálezem Ústavního soudu. Jeho závěry nicméně nebyly pro nyní posuzovanou věc zcela příléhavé, neboť zde na rozdíl od situace posuzované Ústavním soudem ze správního spisu nevyplývalo, že by žalovaný v průběhu daňové kontroly činil některou část nárokovaného nadměrného odpočtu nespornou. Obsah správního spisu podporuje závěr žalovaného o tom, že prověřuje naprostou většinu žalobkyní vykázaných dodání zboží do jiného členského státu, přičemž prověřovaná plnění představují většinu všech uskutečněných plnění za daná zdaňovací období. Ani žalobkyně v průběhu daňové kontroly výslovně neoznačila plnění, která mají být považována za nesporná a zůstala zcela stranou faktického rozsahu daňové kontroly.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Připomněla, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) nesmí být daňová kontrola projevem libovůle nebo svědčit o bezradnosti správce daně. Není jí zřejmé, jaké předložené doklady žalovaný sporoval, pouze ustrnul u konstatování, že osobní automobily jsou rizikovou komoditou. Ve vztahu k bodu 69. rozsudku městského soudu konstatovala, že 7. 12. 2017 doložila technické průkazy obsahující odhlášení vozidel z evidence v ČR a již 30. 8. 2017 také doklady prokazující, že vozidla byla fyzicky dodána z České republiky do Francie. Jednalo se o francouzské technické průkazy vozidel a nákladní listy (CMR), na kterých je potvrzeno převzetí vozidel dopravcem u stěžovatelky v České republice a jejich převzetí ve Francii, které žalovaný nezpochybnil. Žalovaný začal až v únoru 2018 zasílat výzvy obchodním partnerům stěžovatelky, například jejímu tehdejšímu hlavnímu odběrateli vozidel, estonské společnosti EDP AUTO OÜ. Další výzvy žalovaný zaslal až v roce 2019. Výpisy z účtů za období od 1. 1. 2016 do 13. 5. 2019 vyžádané od ČSOB, a. s., jsou v souvislosti s prováděnou kontrolou zcela absurdním požadavkem a není vůbec zřejmé, co tím chtěl žalovaný ověřit. V bodě 76. rozsudku městský soud uvedl, že stěžovatelka konkrétně neoznačila dokumenty, z nichž by měly plynout potřebné skutkové poznatky. To ovšem nebylo nutné činit, neboť městský soud měl ze spisu, jehož část byla navíc neverejná, sám poznat, jestli spis obsahuje nezbytné dokumenty pro vydání rozhodnutí a jsou-li provedené úkony dostatečné, vhodné a nezbytné.

[10] Není zřejmé, proč městský soud přisvědčil žalovanému, že bylo nutné ověřit faktické dodání automobilů do Francie. Obě zahraniční společnosti mají sídlo v EU, takže jejich personální propojení nemá žádný faktický dopad. Navíc s francouzskou společností EDP FRANCE SARL nikdy neobchodovala. Vozidla prodala estonskému subjektu, pro něj je zakoupila a dle jeho požadavků je v České republice naložila na transportní vozidla.

Nemusela ani vědět, že místem určení je Francie a nikoli Estonsko, podstatné pro DPH zde je, že obchod byl uzavřen v rámci členských států EU. I kdyby se jednalo o třístranný obchod podle § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), tak podle § 64 odst. 1 téhož zákona je i v tomto případě dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Ověření faktického dodání vozidel do Francie navíc vůbec neznamená, že se vozidla nevrátila ihned zpět do České republiky. Tento krok žalovaného tedy vůbec nebyl nezbytný, protože maximálně prokáže, že vozidla do Francie doputovala, nikoli že zde i zůstala pro účely DPH. Pokud francouzská strana na žádost české strany nereaguje, měl by žalovaný zvážit jiné možnosti, a ne jen čekat, až uplyne konečná lhůta pro dokončení kontroly.

[11] V bodě 78. rozsudku městský soud uvedl, že odpověď francouzské strany žalovaný několikrát urgoval. Z úředního záznamu založeného na č. l. 12 soudního spisu je však patrné, že k urgenci došlo pouze dvakrát, a to 17. 12. 2018 a následně 5. 3. 2019, což nesvědčí o snaze o rychlé řešení daňové kontroly. To nenapravují ani tři výzvy z února 2019, opakovaná výzva společnosti TechFuture, s. r. o., z března 2019 a v květnu 2019 výzva společnosti ČSOB, a. s. V období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 učinil žalovaný pouze tři výzvy, urgoval francouzskou stranu a požádal o přístup k datům kontrolních hlášení stěžovatelky, což navozuje dojem značné nečinnosti. Celkově je postup žalovaného spíše projevem libovůle a nikoli aktem souladným s požadavky právního řádu. Navrhla proto, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že si byl vědom, že stěžovatelka s francouzskou korporací EDP FRANCE SARL nikdy neobchodovala, což také popsal v žádosti odeslané do Francie. V ní uvedl informace o uskutečnění třístranného obchodu a požadoval prověřit zejména fyzické dodání osobních motorových vozidel, která je obecně možno pokládat za rizikovou komoditu, do Francie a jejich přijetí ze strany francouzské korporace EDP FRANCE SARL.

[13] S námitkou týkající se údajného účelového vydávání výzev a zatěžování stěžovatelčiných obchodních partnerů se vypořádal již v reakci na stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu ze dne 8. 3. 2019. Dovodil, že se mělo jednat o výzvy k poskytnutí údajů dle § 57 daňového řádu zaslané obchodní korporaci TechFuture, s. r. o. První výzvu vystavil dne 6. 2. 2018 a jejím obsahem byl požadavek na poskytnutí fotokopíí daňových dokladů vydaných stěžovatelce ve zdaňovacích obdobích květen a červen 2017 a dalších důkazních prostředků souvisejících s obchodními případy, kdy byla tato společnost v obou zdaňovacích obdobích dodavatelem stěžovatelky. Následně dne 4. 3. 2019 vystavil další výzvu, v níž požadoval poskytnutí fotokopíí daňových dokladů přijatých od stěžovatelky v obou zdaňovacích obdobích a další důkazní prostředky související s obchodními případy, kdy byla tato obchodní společnost odběratelem stěžovatelky. Společnost TechFuture, s. r. o. na druhou výzvu žalovaného reagovala, uznala, že jeho požadavky nejsou duplicitní, a poskytla mu součinnost včetně předložení důkazních prostředků. Nejednalo se tedy o účelové vydávání výzev s duplicitními požadavky, což také potvrdil městský soud.

[14] Ztotožnil se i s posouzením námitky týkající se namítaného nevrácení nadměrného odpočtu. Žalovaný setrvává na stanovisku, že nemohl stěžovatelce vrátit nadměrný odpočet vykázaný v daňových přiznáních za zdaňovací období květen a červen 2017, neboť tato období jsou stále předmětem probíhající daňové kontroly. Stěžovatelka v daňovém přiznání vykazala ve zdaňovacím období květen 2017 celkem 15 plnění o celkové hodnotě 5 502 501 Kč, ve zdaňovacím období červen 2017 pak 30 plnění o celkové hodnotě 10 918 257 Kč. Žalovaný prověřuje prostřednictvím mezinárodní výměny informací 14 plnění v hodnotě 5 168 501 Kč,

pokračování

resp. 29 plnění v hodnotě 10 099 257 Kč. V obou případech jsou prověřována plnění dodaná totožnému odběrateli, a nejedná se tedy o soubor několika menších dodávek různým odběratelům. Žalovaný si je vědom, že toto porovnání není přesné z důvodu časového posunu mezi pořízení a následným dodáním zboží. Ze všech uvedených důvodů považuje závěr městského soudu za správný a navrhuje, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

[15] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž mu vytkla, že nevysvětlil, proč považuje osobní vozidla za rizikovou komoditu a proč považuje personální propojení kupujícího a jeho kupujícího za nebezpečné z hlediska DPH. Zopakovala také, že žalovaný musí nalézat cesty, aby daňovou kontrolu ukončil co nejdříve, a když požadované údaje ani přes urgence nemá, musí postupovat jinak. Žalovaný si již opatřil doklady z mýtných bran na dálnici provázející cestu dopravců z ČR na hranice a stěžovatelka mu předložila technické průkazy z Francie a přepravní nákladní listy, které společně vypovídají o tom, že vozidla opustila ČR a byla dodána do Francie, kde je jejich vlastníci užívali. Od poslední urgence ze dne 24. 6. 2019 už žalovaný neprovedl žádnou další urgenci ani jiný úkon, který by směřoval k ukončení kontroly.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[17] Úvodem je třeba připomenout, že stěžovatelka brojila jednotlivými kasačními námitkami pouze proti bodům 62. až 82. rozsudku městského soudu. Nijak naopak nebrojila proti té argumentaci, jíž soud shledal její žalobu nepřipustnou v té části, v níž nesouhlasila s postupem k odstranění pochybností na DPH; ani proti té části, v níž zamítl její žalobní bod týkající se zadržování celého nárokovaného nadměrného odpočtu. NSS se vyjadřuje v mezích uplatněných kasačních námitek pouze k té části rozsudku, v níž se městský soud vypořádal s namítanou nečinností žalovaného v rámci daňové kontroly.

[18] Z judikatury NSS plyne, že příslušným žalobním typem proti tvrzeným průtahům při daňové kontrole je žaloba proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. Tak v bodě 18 rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29, č. 3199/2015 Sb. NSS, soud uvedl: *„Z důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nezákonně vedené kontrole žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly (například z důvodu pochybení správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly), tak proti jejímu vedení (zde nezákonnost může spočívat například právě v neodůvodněných průtazích).“*

[19] Posouzení zásahové žaloby proti daňové kontrole se nemá překrývat s posouzením případného výsledného rozhodnutí o určení daňové povinnosti v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s., jak připomněl rozšířený senát v bodě 42 usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, kde uvedl: *„Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu*

postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásabovou žalobou brojít proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásabové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstíženého‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásabu 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 (...).“

[20] K tvrzené nečinnosti správce daně při daňové kontrole se pak NSS vyjádřil například v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018 - 22, v jehož bodě 12 shrnul svou dosavadní judikaturu (zejména rozsudky ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 197/2014 - 25, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Ans 3/2008 - 78, č. 2589/2012 Sb. NSS, a ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39) následovně: „Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá v případě přezkoumání postupu správce daně jako případné nečinnosti, která by měla za následek poškození daňového subjektu na jeho právech, požadavek přezkoumat právě účelnost a nezbytnost úkonů správce daně v daném kontrolním postupu. Jinými slovy, není rozhodující formální existence úkonů v určité časové souslednosti, ale to, zda jednotlivé úkony naplňují z hlediska objasnění věci kritérium účelnosti a nezbytnosti. O takový úkon se jedná tehdy, pokud lze od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení rozumně očekávat, že směřuje ke dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Naopak v případě úkonu činěného jen formálně nebo úkonu, u něhož je již před jeho provedením zjevné, že nemůže přispět k naplnění účelu kontrolního postupu, dochází k porušování zmíněné zásady rychlosti a ke vzniku zbytečných průtahů, jejichž důsledkem může pak být i konstatování, že se správce daně vůči daňovému subjektu dopustil nezákonné zásabu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010 - 65, a ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011 - 170). Na druhou stranu nelze účelnost či nezbytnost provedeného úkonu posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Ans 10/2011 - 170 uvedl, že ‚[z]a nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytykácího řízení, ale které ve výsledku onen očekávaný posun ve věci nepřineslo. (...) Skutečnost, že protokol o výslechu svědka nebude následně osvědčen jako důkaz v daňovém řízení, sama o sobě neznamená, že správce daně úmyslně prodlužuje daňové řízení. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci.‘ Úkon je tedy vždy třeba hodnotit toliko z toho hlediska, zda od něj bylo možné rozumně očekávat, že bude sloužit k účelu kontrolního postupu.“

[21] Pohledem právě shrnuté judikatury NSS shledává, že se nemůže ztotožnit se závěrem městského soudu, že žalovaný nebyl nečinný a že v jím prováděné daňové kontrole nelze shledat průtahy.

[22] Ze správního spisu NSS zjistil, že dne 17. 6. 2017 stěžovatelka podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2017. Dne 23. 6. 2017 pak podala za totéž zdaňovací období opravné daňové přiznání, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 1 779 803 Kč. Dne 25. 7. 2017 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností, ve které stěžovatelku vyzval k odstranění pochybností o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Dne 2. 8. 2017 předložila při ústním jednání požadované doklady a poskytla další vyjádření. Žalovaný dospěl k závěru, že pochybnosti vyjádřené ve výzvě ze dne 25. 7. 2017 přetrvávají, dne 30. 8. 2017 ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období květen 2017 a současně také za zdaňovací období červen 2017. K ověření tvrzení stěžovatelky o její obchodní spolupráci s obchodními partnery vyzval k poskytnutí údajů podle § 57 daňového řádu celou řadu subjektů. Zaslal také mezinárodní žádost o výměnu informací do Estonska, aby ověřil obchodní spolupráci s obchodní korporací EDP AUTO OÜ, kterou stěžovatelka vykazala jako svého výhradního zahraničního odběratele. Zjistil, že intrakomunitární dodání zboží estonskému odběrateli proběhlo v režimu třístranného obchodu, v němž estonská obchodní korporace vystupovala v pozici prostřední osoby, stěžovatelka v pozici prodávajícího a kupujícím byla francouzská obchodní korporace EDP FRANCE SARL. Žalovaný proto zaslal

pokračování

francouzské daňové správě žádost o výměnu informací, zda bylo zboží přepraveno přímo od stěžovatelky k francouzskému kupujícímu, a následně doplnění této žádosti.

[23] Stěžovatelka kritizovala, že jí není zřejmé, jaké předložené doklady žalovaný sporoval, pouze ustrnul u konstatování, že obchod s automobily je rizikovou komoditou. Pro stručnost této kasační námitky není patrné, na kterou fázi daňové kontroly poukazuje. Z průběhu daňové kontroly je totiž patrné, že žalovaný neustrnul u konstatování, že obchod s osobními automobily je z hlediska uplatňování odpočtu na DPH rizikovou transakcí, nýbrž se zaměřil na vztahy stěžovatelky s estonským odběratelem a jeho francouzským odběratelem, kteří jsou spolu personálně propojeni. Je tedy pochopitelné, že se žalovaný zaměřil na posouzení, zda se jednalo o třístranný obchod ve smyslu § 17 zákona o DPH a zda došlo k reálné dopravě osobních automobilů z ČR do Francie.

[24] Co se týče tvrzených průtahů při dožadování informací od francouzské daňové správy, ze správního spisu plyne, že dne 21. 2. 2018 odeslal žalovaný mezinárodní žádost o výměnu informací, týkající se korporace EDP FRANCE SARL (položka č. 19 ve veřejné části správního spisu). Požadoval prověření, zda byla stěžovatelkou uváděná vozidla skutečně dopravena do Francie, zde přihlášená a provozována. Dne 18. 4. 2018 obdržel jednovětou odpověď, podle níž francouzská společnost potvrzuje, že neměla v roce 2017 se stěžovatelkou žádné obchodní vztahy (položka č. 56 v neveřejné části správního spisu). Městskému soudu lze přisvědčit, že taková odpověď je skutečně nedostatečná, resp. se s dotazem české daňové správy zcela míjí.

[25] Ohledně dalšího postupu správce daně vyšel městský soud z tvrzení žalovaného, že dne 3. 5. 2018 zadal požadavek na doplnění odpovědi ze strany francouzské daňové správy, dne 17. 12. 2018 požadoval urgenci, dne 5. 3. 2019 požadoval opakovanou urgenci a dne 12. 3. 2019 obdržel od Generálního finančního ředitelství potvrzení, že odpověď byla urgována. Tato tvrzení však nemají dostatečnou oporu ve správním spise, a to v jeho veřejné, ani neveřejné části. Žalovaný je prokazuje pouze svým vlastním úředním záznamem ze dne 29. 3. 2019, č. j. 2770176/19/2010-62561-110462 (položka č. 38 ve veřejné části správního spisu), který je také založen na č. 1. 12 spisu městského soudu. Důkazní hodnota úředního záznamu, pořízeného navíc samotným žalovaným, je ovšem problematizována tím, že jím žalovaný fakticky sám sobě vyhotovil potvrzení o své aktivitě, která by však měla být prokázána samotnými učiněnými úkony, tedy zachycením korespondence s francouzskou daňovou správou. Jen na konstatování učinění těchto úkonů v úředním záznamu nemohl městský soud dost dobře založit své tvrzení z bodu 78. rozsudku, že „*[t]vrzení, dle něhož byl žalovaný v předmětném řízení po obdržení odpovědi na mezinárodní žádost o výměnu informací týkajících se francouzské společnosti EDP FRANCE SARL, tj. po 16. 4. 2018, nečinný a nečinil kroky směřující k ukončení daňové kontroly, jsou podle soudu rovněž v příkrém rozporu s obsahem správního spisu a skutečným stavem věci.*“ (zvýraznění provedl NSS).

[26] Tvrzení, že žalovaný skutečně činil další úkony k dožádání smysluplné odpovědi francouzské daňové správy, je tedy nutno označit za nedostatečně prokazané. Další urgence ze dnů 11. 4. 2019 a 24. 6. 2019, zmíněné žalovaným ve vyjádření ke kasační stížnosti, pak nejsou a z časových důvodů ani nemohou být v tomto úředním záznamu ze dne 29. 3. 2019 zachyceny. Městský soud, který ve věci rozhodoval dne 15. 4. 2020, se přesto v bodě 70. svého rozsudku spokojil s údaji uvedenými v úředním záznamu a s tvrzeními samotného žalovaného. Bylo však na něm, aby tvrzení žalovaného, že jím uváděné úkony ve směru k francouzské daňové správě opravdu činil, prokázal přesvědčivěji než pouhým úředním záznamem a tvrzením samotného žalovaného. Pro žalovaného by neměl být problém vyžádat si tuto komunikaci od Generálního finančního ředitelství, které ji podle jeho tvrzení realizovalo. Za současného stavu věci je však

třeba konstatovat, že skutková zjištění městského soudu, jimiž vyvracel tvrzenou nečinnost žalovaného od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019, nejsou věrohodně prokázána.

[27] Bude-li tato komunikace věrohodně prokázána, bude na městském soudu, aby zvážil, zda bylo skutečně nezbytné čekat tak dlouhou dobu na odpověď od nespolupracující francouzské daňové správy. Městský soud v bodě 81. rozsudku správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46, kde uvedl, že „*ke naznačenému problému, zda má správce daně čekat na vyřízení mezinárodního dožádání či řízení ukončit v situaci, kdy výsledek mezinárodního dožádání představuje poslední neuzavřenou otázku v řízení, nelze najít jednotné všeobecně platné řešení pro každý případ, ale bude třeba hodnotit specifické okolnosti každého konkrétního případu. Nelze totiž obecně postihnout rozsah možných skutečností, které mohou svědčit pro jeden nebo pro druhý postup. V podmínkách konkrétního případu tak bude nutno zvážit, a to na základě individuálních okolností případu, zda tyto okolnosti odůvodňují spíše potřebu vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání nebo zda je namíste řízení ukončit, aniž by bylo mezinárodní dožádání vyřízeno. V centru takového posuzování bude hodnocení, po jak dlouhou dobu dožadovaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah dožadované 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.*“

[28] V jiné pasáži téhož rozsudku ovšem NSS také připomněl, že „*musí správce vážit potřebu neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání, které v krajních případech může trvat i roky. K ukončení řízení v takových případech může správce daně vést např. to, aby zbytečně nenarůstal úrok z prodlení ve vazbě na kontrolní zjištění již uzavřená a nesouvisející s mezinárodním dožádáním, jak uvedl stěžovatel v kasační stížnosti. Posledně uvedené odůvodňuje potřebu řízení rozhodnutím ukončit, ačkoli nejsou známy výsledky mezinárodního dožádání a informace z mezinárodního dožádání nemůže být zahrnuta mezi podklady rozhodnutí. Obecně nelze vyloučit, že i v případě, že správce daně nevyčká na informaci z mezinárodního dožádání a před obdržetím výsledku mezinárodního dožádání řízení ukončí, bude možno takové řízení obnovit s tím, že informaci získanou prostřednictvím mezinárodního dožádání lze považovat za skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněn již dříve v řízení, což je jednou z podmínek pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.*“

[29] V nyní posuzovaném případě není ze správního spisu zcela patrné, zda bylo opravdu nezbytné, aby žalovaný poté, co dne 18. 4. 2018 obdržel nedostatečnou odpověď od francouzské daňové správy, pokračoval v daňové kontrole další dva roky. Není také patrné, o co městský soud opřel svůj kategorický závěr z bodu 82 rozsudku: „*Informace, které měly být získány na základě mezinárodní spolupráce daňových správ jednotlivých členských států, se v daném případě jeví jako zásadní pro zjištění a stanovení DPH v předemných zdaňovacích obdobích, a bez úplné odpovědi na zaslání mezinárodního dožádání týkající se francouzského subjektu tak nebylo možno vedení daňové kontroly odpovědně ukončit.*“ Závěr, že bez úplné odpovědi na zaslání mezinárodního dožádání nebylo možno vedení daňové kontroly odpovědně ukončit, není ničím podložen a je třeba jej označit za nepřezkoumatelný, což je vada, k níž NSS přihlíží i z úřední povinnosti.

[30] Žalovaný sice tvrdí, že po obdržení nedostatečné odpovědi od francouzské daňové správy neustrnul jen na opakovaných urgencích, ale činil také řadu dalších úkonů; ty ovšem stěžovatelka také kritizuje. Ze spisu NSS ověřil, že ve dnech 20. 8. 2018 a 19. 2. 2019 požádal o přístup k datům z kontrolních hlášení stěžovatelky v rámci prověřování správnosti daňových přiznání

pokračování

za zdaňovací období květen a červen 2018. Ve výzvě Československé obchodní bance, a. s., ze dne 14. 5. 2019 si pak vyžádal výpis z bankovního účtu stěžovatelky od 1. 1. 2016 do 13. 5. 2019.

[31] Tím však není vyvráceno základní tvrzení stěžovatelky, že v období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 učinil žalovaný v rámci daňové kontroly pouze urgencye doplnění odpovědi ze strany dožádané francouzské daňové správy, které navíc nejsou zachyceny ve správním spise, a v řízení před městským soudem je přesvědčivě neprokázal, když je prokázal – a to pouze část z nich – toliko svým vlastním úředním záznamem. Jedinými dalšími úkony v tomto období pak byly právě žádosti o přístup k datům kontrolních hlášení, které žalovaný odeslal dne 20. 8. 2018 a 19. 2. 2019 (č. l. 57 až 59 veřejné části správního spisu). Ze spisu však není patrné, jaký je jejich smysl, jinými slovy jak souvisí s dosavadními pochybnostmi správce daně. Jiné úkony až do 20. 2. 2019, kdy žalovaný realizoval ústní jednání se zástupcem stěžovatelky, nejsou z veřejné ani neveřejné části správního spisu patrné.

[32] Lze tedy uzavřít, že městský soud pochybil, když svůj závěr o tom, že žalovaný nebyl ani v období od 3. 5. 2018 do 20. 2. 2019 pasivní, založil pouze na žádostech o přístup k datům kontrolních hlášení, jejichž smysl pro tuto daňovou kontrolu není vůbec patrný, a dále na urgencích francouzské daňové správy, které zčásti nejsou prokázány nijak a zčásti pouze úředním záznamem samotného žalovaného, nikoli samotnou korespondencí s francouzskou daňovou správou.

[33] Stěžovatelka také městskému soudu vytýká, že sám nevyhodnotil spisový materiál v tom smyslu, jestli jinými doklady, které žalovanému předložila, již dostatečně prokázala, že automobily do Francie skutečně dopravila. Tuto otázku, tj. unesení důkazního břemene stěžovatelkou, městský soud nemohl v reakci na zásahovou žalobu sám věcně posoudit, jak plyne z bodu 26 rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, podle něž „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 obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.“

[34] Úkolem soudu v řízení o zásahové žalobě není hodnotit dosavadní výsledky dokazování a jeho případnou dostatečnost, či dokonce posuzovat, zda správní spis obsahuje nezbytné důkazy pro vydání rozhodnutí. Úkolem soudu je posoudit případný nezákonný zásah (zde tvrzenou pasivitu) správce daně při provádění daňové kontroly. Se stěžovatelkou lze souhlasit pouze v tom smyslu, že je správce daně povinen věc posoudit a rozhodnout o ni i v případě, že daňová správa jiného členského státu v přiměřené době na žádost české strany vůbec nereaguje (či reaguje nedostatečně).

IV. Závěr a náklady řízení

[35] NSS proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu