



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **K. M. C. a.s.**, IČO X,
sídlem X,

zastoupená společností Punktum, spol. s r.o., IČO 25380966
sídlem Otická 758/19, Opava,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se v části, v níž se žalobkyně domáhala, aby bylo určeno, že doměřovací řízení na dani z přidané hodnoty za březen 2015 je nezákonné, a aby bylo žalovanému přikázáno ukončit toto doměřovací řízení, odmítá.
- II. Žaloba se ve zbývajících částech zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá, aby soud určil, že pokračování v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2015 a doměřovací řízení je nezákonným zásahem, přikázal žalovanému ukončit tuto daňovou kontrolu a doměřovací řízení a současně mu zakázal provádět jakékoli další úkony ve vztahu k tomuto období a dani.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně předně uvádí, že nezákonným zásahem rozumí provádění daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2015 a doměřovací řízení ve vztahu k této dani po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Lhůta pro podání daňového přiznání k DPH za březen 2015 uplynula dne 27. 4. 2015, a prekluzivní lhůta tak dle názoru žalobkyně uplynula dle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 25. 4. 2018. Jelikož daňová kontrola a na ní navazující doměřovací řízení nadále probíhá, jde o trvající zásah ze strany žalovaného.
3. Žalobkyně namítá, že daňová kontrola byla zahájena nezákonným způsobem. Žalovaný zastává názor, že daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 13. 10. 2015, o němž byl pořízen protokol č. j. 3790771/15/2101-60561-208949. Tohoto jednání se však neúčastnil zmocněnec žalobkyně, ačkoli má u žalovaného založenou plnou moc k zastupování od 17. 4. 2012. Provedením úkonu přímo vůči žalobkyni nedošlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zmocněnec žalobkyně nebyl o zahájení daňové kontroly vyrozuměn a o jejím konání se dozvěděl až z výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60561-208949. Z obsahu protokolu vyplývá, že se do provozovny žalobkyně dostavily dvě ženy, které tvrdily, že jsou z kontrolního oddělení. Neprokázaly se služebními průkazy a nepředložily oprávnění ke kontrole, jež není ani obsaženo ve správním spise. Dle žalobkyně tedy uvedeného dne nebyly přítomny žádné osoby oprávněné jednat jménem státu, a k formálnímu zahájení daňové kontroly tudíž nedošlo. Protokol má podobu běžné listiny sepsané v běžném textovém editoru, nemá žádné označení státu (např. malý státní znak) ani jiné formální znaky, které by ho od běžných listin odlišovaly.
4. Žalobkyně dále konstatuje, že žalovaný prováděl dokazování v její věci již v červnu 2015, o čemž jsou záznamy v neveřejné části správního spisu. Žalovaný tak měl před formálním zahájením daňové kontroly stejné informace, jako má nyní. Měl prověřeny všechny dodavatele a odběratele, měl detailní znalost o jednotlivých dodávkách a musel si být vědom, že jelikož jednatel společnosti T. C. s.r.o. (dále jen „T.“) zemřel, nebude možné ho vyslechnout a nepodá daňové přiznání. Měl k dispozici potřebné účetní doklady, knihy a výpovědi svědků (pana C. S.), které však do správního spisu vůbec nezařadil. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), zejména usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 198/2014-55 (patrně míněno usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS – pozn. soudu), měl žalovaný žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Této své povinnosti plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu však nedostál. Formální zahájení daňové kontroly proto nemá účinky plynoucí z § 148 odst. 3 daňového řádu a prekluzivní lhůta uplynula dne 25. 4. 2018. Pokud by se soud s touto argumentací neztotožnil, pak je třeba zohlednit, že daňová

kontrola byla fakticky prováděna nejméně od 8. 6. 2015, a prekluzivní lhůta by tedy již uplynula. K tomu žalobkyně poukazuje na odpověď ředitelky Ú. P. pro Prahu 8 Ing. K. na dožádání ve věci uskutečněných plnění společnosti T., která potvrdila, že zboží bylo dodáno z Maďarska a T. nepodala přiznání k dani (č. j. 2123432/15/2102-60564-108273). O tom, že nešlo o abstraktní prověřování informací, svědčí dle žalobkyně skutečnost, že tato listina je součástí vyhledávací části správního spisu ve věci žalobkyně, a potvrzuje to rovněž listina ze dne 16. 9. 2015, č. j. 3616795/15/2102-60566-108273, v níž Ú. P. P. – západ sděluje žalovanému další informace a výslovně zmiňuje žalobkyni.

5. Dále žalobkyně namítá, že mezinárodní dožádání neměla být prováděna, neboť dle žalobkyně je nesporné, že jednatel společnosti T. nepodal daňové přiznání a nezaplatil daň jen proto, že zemřel. Žalobkyně má za to, že žádné mezinárodní dožádání nemělo vliv na běh prekluzivní lhůty. Konkrétně pak žalobkyně namítá nezákonnost a zjevnou účelovost mezinárodního dožádání ze dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18), které trvalo do 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19), tedy 119 dnů. Toto dožádání bylo učiněno 19 měsíců po provedení dožádání předchozího, přičemž po tuto dobu se nic podstatného neodehrálo. Dožádání se navíc týkalo skutkově jiné věci, než kterou žalovaný již čtyři roky prověřoval. Dožádání se týkalo odběratele žalobkyně na měděný odpad, což je zcela jiná kategorie než CU katody, tedy vstupní surovina pro výrobu. Dle žalobkyně bylo mezinárodní dožádání provedeno pouze s cílem zastavit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, a nemělo tedy vliv na běh prekluzivní lhůty. I pokud by došlo k přerušení prekluzivní lhůty daňovou kontrolou a jejímu stavení v důsledku předchozích mezinárodních dožádání, uplynula by prekluzivní lhůta 13. 9. 2019. Je na žalovaném, aby prokázal, že nešlo pouze o účelový úkon. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS.
6. Jelikož bez dalšího mezinárodního dožádání by prekluzivní lhůta již uplynula, i pokud by žalobkyni zpochybňované mezinárodní dožádání stavělo prekluzivní lhůtu, a doměřovací řízení nebylo zastaveno, žalobkyně předpokládá, že žalovaný bez jejího vědomí učinil další účelové mezinárodní dožádání. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný zneužívá institut mezinárodního dožádání k prodloužení prekluzivní lhůty, neboť žádné mezinárodní dožádání není účelné a konkrétní mezinárodní dožádání se týká otázek mimo předmět řízení.
7. Závěrem poukázala na judikaturu Ústavního soudu. V případě pochybností je třeba volit výklad, který znamená menší zásah do vlastnického práva.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Předně uvedl, že žalobkyni oznámil úmysl provést daňovou kontrolu k DPH za zdaňovací období 2015 písemností ze dne 22. 9. 2015, č. j. 3640849/15/2101-60561-208949, s tím, že daňová kontrola bude zahájena dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin v místě jejího podnikání. Současně bylo žalobkyni sděleno, že je nezbytné, aby byla přítomna osoba, která může za žalobkyni jednat. Toto oznámení bylo doručeno do datové schránky zmocněnce žalobkyně, společnosti Punktum, spol. s r.o., dne 24. 9. 2015. Zmocněnec byl o zahájení daňové kontroly vyrozuměn v dostatečném časovém předstihu. Zároveň nesdělil, že by byl termín nevyhovující. Jeho nepřítomnost tak nemůže být přičítána k tíži žalovaného. Písemností ze dne 15. 10. 2015, č. j. 3810067/15/2101-60561-208949, jež byla zmocněnci doručena dne 16. 10. 2015, byl zmocněnec informován o zahájení daňové kontroly. Dle žalovaného byla daňová kontrola náležitě zahájena a její zahájení mělo účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu.

9. Žalovaný dále poukázal na to, že zákonem svěřenou pravomoc vykonává svým jménem. Ve vztahu k užívání státních symbolů odkázal na zákon č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k ústnímu jednání, jímž byla daňová kontrola zahájena, doplnil, že se ho zúčastnil člen představenstva žalobkyně J. O. a její zaměstnanec P. Š.. Jelikož úřední osoby a zástupce žalobkyně se setkali již při předchozím jednání a vzájemně neměli pochybnost o totožnosti či pracovním zařazení, bylo zbytečné opětovně prokazovat totožnost. Tvrzené formální vady protokolu nemohou mít vliv na zákonné zahájení daňové kontroly. Úřední osoby, které zahájily daňovou kontrolu, neměly povinnost se prokázat pověřením ke kontrole. Byly totiž zařazeny do kontrolního oddělení a v rámci svého zařazení byly oprávněny postupovat samostatně bez nutnosti individuálního pověření ke konkrétnímu postupu.
10. Žalovaný ke dni zahájení daňové kontroly nedisponoval takovými konkrétními důkazy a informacemi, které by prokazovaly, že žalobkyně v daňovém přiznání za březen 2015 tvrdila daň v nesprávné výši, a proto nebyl povinen žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Dle žalovaného nelze v případě šetření obchodního řetězce vyzvat jednotlivé aktéry k podání dodatečného daňového přiznání, neboť v době zahájení prověřování jsou znalosti na úrovni podezření a řetězec je třeba prověřovat komplexně. Z písemností č. j. 2123432/15/2102-60564-108273 ze dne 20. 4. 2015, č. j. 3575375/15/2100-11440-203605 ze dne 8. 9. 2015, a č. j. 3616795/15/2102-60566-108273 ze dne 16. 9. 2015 vyplývá, že žalovaný měl podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec jednotlivých subjektů s cílem neoprávněného čerpání odpočtu DPH při obchodování s měděnými katodami. Aby bylo možné přistoupit k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, musela by znalost o nesprávně uvedené dani dosahovat takové míry, která by odůvodňovala její vydání. Ve výzvě je totiž žalovaný povinen uvést skutečnosti a důkazy, o něž se opírá. Výzva nemůže být založena pouze na podezření či domněnce o možném zkrácení daně. Žalovaný měl k dispozici pouze daňové doklady poskytnuté kontrolovanými subjekty, na jejichž základě mu vzniklo podezření na karuselový obchod s měděnými katodami, které bylo nutné prověřit ve vztahu ke všem zúčastněným daňovým subjektům. Ze správního spisu neplynou žádné indicie svědčící o tom, že žalobkyně uvedla v daňových přiznáních DPH v nesprávné výši. Ke dni zahájení daňové kontroly byl žalovaný teprve na počátku šetření obchodního řetězce. Za tohoto stavu znalostí nebylo možné výzvu vydat, neboť žalovaný nebyl schopen konkretizovat důvody, pro které má za to, že daň byla přiznána v nesprávné výši. Vydal-li by žalovaný výzvu k podání dodatečného daňového přiznání formulovanou pouze v obecné rovině bez uvedení skutečností nebo důkazů, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, byla by výzva nezákonná. Žalovaný neměl ke dni 13. 10. 2015 informace svědčící o tom, že šlo o obchodování v řetězci, jehož účelem bylo vylákání odpočtu ze státního rozpočtu. Nesprávně tvrzenou daň nelze dovodit jen z toho, že jeden subjekt řetězce nepřiznal a neodvedl daň z poskytnutých zdanitelných plnění. Podezření na karuselový obchod neznamená důvodný předpoklad doměření daně. Žalovaný by musel unést důkazní břemeno o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o zapojení do podvodného řetězce, což není bez provedení daňové kontroly možné. Ani z protokolu o výsledku pana C. S. neplyne, že by žalovaný měl před zahájením daňové kontroly takové informace a důkazy, které by svědčily o tom, že žalobkyně pravděpodobně uvedla daň v nesprávné výši. Dle žalovaného žalobkyně směřuje vyhledávací činnost správce daně ve smyslu § 78 daňového řádu a daňovou kontrolu. Výměna informací mezi správcem daně je

součástí vyhledávací činnosti. Formalizovaný úkon zahájení daňové kontroly byl vůči žalobkyni učiněn 13. 10. 2015.

11. Žalovaný při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně obchoduje mimo jiné s měděnými katodami, které jsou z hlediska podvodů na DPH rizikovou komoditou. Žalobkyně byla součástí řetězce, ve kterém byly do ČR z jiného členského státu tyto katody dodávány. V průběhu dopravy bylo zboží několikrát přeprodáno a následně dodáno do skladu žalobkyně v České republice. Žalobkyně je pak dodávala dalším odběratelům. Podrobně je řetězec popsán ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60561-208949. Žalovaný se domnívá, že v takovéto věci je zcela běžná výměna informací mezi daňovými správami členských států. Je na úvaze správce daně, zda provedené důkazy ke zjištění skutkového stavu dostačují, nebo zda je třeba provést další důkazy k ověření nároku na odpočet. Žalovaný v deseti případech požádal daňovou správu jiného členského státu o poskytnutí informací, jež odpovídaly informacím, kterými žalovaný v daňové kontrole disponoval. Prekluzivní lhůta pro doměření daně se zahájením daňové kontroly dne 13. 10. 2015 prodloužila do 14. 10. 2018. První výměna informací prodloužila lhůtu o 97 dní, třetí o 55 dní, čtvrtá o 183 dní a pátá o 129 dnů do 21. 1. 2020. Další výměny informací (druhá, šestá, sedmá a osmá) lhůtu neprodlužovaly, jelikož byly činěny současně s výše uvedenými. Před skončením prekluzivní lhůty dne 21. 1. 2020 byla učiněna dne 19. 12. 2019 žádost o výměnu informací, na kterou ke dni vyjádření nedošla odpověď. Lhůta proto ode dne 19. 12. 2019 neběží.
12. Vzhledem k tomu, že jde o obchodování se subjekty z jiných členských států, bylo nutné nejprve ověřit, že zboží existovalo a že k přeshraniční přepravě skutečně došlo. Žalovaný se nedotazoval opakovaně ani bezúčelně. Doposud se mu však nepodařilo objasnit, kdo byl objednatelem přepravy, jak přeprava probíhala a komu je možné dopravu přičíst. Tyto informace jsou potřebné k dokreslení obchodování v řetězci, ve kterém žalobkyně dle svých tvrzení nebyla objednatelem přepravy. Z tohoto důvodu požádal žalovaný daňovou správu jiných členských států o výměnu informací žádostmi ze dne 20. 12. 2019 a ze dne 7. 2. 2020.
13. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že předmětem daňové kontroly je DPH za zdaňovací období březen 2015, nikoli pouze v rozsahu měděných katod. Námitka žalobkyně, že předmětem výměny informací č. j. 4191778/18 byl měděný granulát nebo měděný šrot, nikoli katody, nemá žádný vliv na běh prekluzivní lhůty. Zdanitelné plnění se totiž uskutečnilo v březnu 2015, tj. ve zdanitelném období, které je předmětem daňové kontroly. Skutečnost, že žalovaný žalobkyni neuvědomil o mezinárodní výměně informací, nemá na běh prekluzivní lhůty ani zákonnost daňové kontroly vliv.

Repliky žalobkyně

14. Žalobkyně v první replice uvedla, že ji žalovaný neinformoval o žádosti o výměnu informací do Maďarska ze dne 20. 12. 2019 a na Slovensko ze dne 7. 2. 2020. Žalobkyně odmítá vyjádření žalovaného, že se mu dosud nepodařilo objasnit, kdo byl objednatelem přepravy, jak probíhala přeprava a komu je možné ji přičíst. Poukázala na výsledek kontrolního zjištění a na to, že žalovaný přepravu prověřoval již v roce 2015. Svědek M. byl uveden jako řidič na vážních listcích, dodacích listech a daňových dokladech. Jednatel společnosti G. S. s.r.o., jejímž byl svědek M. zaměstnancem, při výpovědi na daňovém úřadu v K. dne 9. 3. 2016 potvrdil, že se přeprava uskutečnila a žalobkyně byla konečným příjemcem zboží. Skutečnost, že žalovaný přepravu již prověřoval, je zachycena

v protokole o výsledku C. S. ze dne 16. 10. 2015, č. j. 3816903/15/2101-60561-209021. Součástí správního spisu jsou též záznamy z mýtných bran a další informace, které byly vyžádány již v roce 2015 ve věci dodavatele žalobkyně, společnosti C.. Ve správním spise není obsaženo vše, ale pouze tolik, aby mohl žalovaný tvrdit, že je nutné provést mezinárodní dožádání. Žalobkyně trvá na tom, že poslední dožádání bylo zjevně účelové, jelikož zjišťované skutečnosti žalovaný prověřoval již v roce 2015. Účelovost dožádání je dle žalobkyně zřejmá také z toho, že žalovaný zjišťoval informace o měděném granulátu, ačkoli tvrdí možný podvod a nestandardní obchody výlučně na katodách, které označil za rizikovou komoditu. Správní spis ani výsledek kontrolního zjištění neobsahuje žádnou jinou zmínku o granulátu.

15. Žalobkyně dále omezila žalobní body tak, že netrvá na námitce, že její zmocněnec nebyl vyrozuměn o zahájení daňové kontroly. Trvá však na tom, že kontrolu nezačaly pověřené osoby a že formální zahájení dne 13. 10. 2015 proběhlo později než faktické zahájení. Protokol o zahájení by měl dostát formálním náležitostem stanoveným zákonem, mezi které patří i státní znak. K tomu odkazuje na § 5 zákona o užívání státních symbolů. Pokud mělo zahájení daňové kontroly vyvolat právní účinky, mělo být učiněno bezvadným úkonem. Tvrdí-li žalovaný, že před zahájením daňové kontroly neměl dostatečné informace o tom, že by žalobkyně přiznala daň v nesprávné výši, nemohl zároveň před jejím zahájením uvádět, že je žalobkyně zapojena do řetězce, ve kterém je ušlá daň. Žalobkyně odmítá, že by žalovaný nedisponoval informacemi a důkazy před zahájením kontroly.
16. K druhé replice žalobkyně připojila přípis Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV. Doplnila, že byl vyhotoven ve stejný den, ve kterém byla zahájena daňová kontrola. Z obsahu přípisu plyne, že je prověřováno podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a to u obchodů, které jsou předmětem daňové kontroly. V okamžiku zahájení daňové kontroly měla policie dostatek informací k tomu, aby mohla dospět k závěru, že ke spáchání trestného činu nedošlo. Z toho plyne, že policie tuto věc již nějakou dobu prověřovala. Žalobkyně předpokládá, že oznámení o spáchání trestného činu bylo učiněno ze strany Finanční správy ČR, a existoval tedy odůvodněný úsudek o spáchání trestného činu, který předcházela zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Žalobkyně navrhl, aby si soud od policie vyžádal celý trestní spis, jehož součástí je výše označený přípis, a provedl ho jako důkaz k prokázání tvrzení, že žalovaný měl dostatek informací pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a že ke skutečnému zahájení daňové kontroly došlo před jejím formálním zahájením.
17. Ve třetí replice žalobkyně uvedla, že správní spis není úplný a žalovaný zatajuje rozhodné skutečnosti. Doplnila, že dne 30. 6. 2020 proběhl zcela nadbytečný výslech J. M. před daňovým úřadem v Nitře. Při tomto výsledku byly svědkovi položeny identické otázky, které byly kladeny v roce 2015 v rámci dožádání u dodavatele žalobkyně. Doklad o něm je součástí daňového spisu dodavatele žalobkyně, a nikoli žalobkyně, a proto mohl žalovaný tvrdit, že se o existenci svědka M. a jeho dopravě dozvěděl až z výsledku svědka S.. Svědek M. i daňový úřad v Nitře potvrdili, že stejné informace šetřili již v roce 2015. Protokol o výsledku jednatele dopravce G. S. s.r.o. (dále jen „G. S.“) pana V. T., který proběhl v roce 2015, což potvrdil svědek M. i pracovníci správce daně, je zařazen pouze ve spisech jiných daňových subjektů. Mezinárodní dožádání ohledně výsledku svědka M. tedy mohlo

proběhnout již v roce 2015. Obdobně mohlo být učiněno dožádání do Maďarska již po smrti pana C. Z..

Vyjádření žalovaného k replikám

18. Žalovaný k návrhu na provedení trestního spisu a přípisu Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, uvedl, že ze spáchání trestného činu byla prověřována společnost T. a policejní orgán požadoval doložit obchodně závazkové vztahy se společností C.. Přípis neobsahuje informaci, jakého zdaňovacího období se týká. Žalobkyně nebyla podezřelá ze spáchání trestného činu, a proto také v trestním spise nemohou být shromážděny informace o tom, zda žalobkyně v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015 uvedla daň ve správné výši. Pokud by tam taková informace byla, byla by sama podezřelá ze spáchání trestného činu. Žalovaný nicméně neměl trestní spis k dispozici, a tudíž z něho nemohl čerpat. Policie po žalobkyni požadovala doložit vztahy se společností C. fakturami, vážnými listy a doklady o úhradách. Tyto doklady však žalovaný obdržel až po zahájení daňové kontroly. Zopakoval, že pokud má žalobkyně za to, že k zahájení daňové kontroly došlo dříve, nesprávně směšuje vyhledávací činnost správce daně s kontrolními postupy. Daňová kontrola byla zahájena tak, jak je uvedeno v protokolu o jejím zahájení, neboť až při tam zachyceném ústním jednání byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a žalovaný začal zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
19. Dne 1. 10. 2020 žalovaný soudu sdělil, že daňová kontrola dosud probíhá a že neobdržel žádnou další odpověď na mezinárodní dožádání. Uvedl, že bude činit kroky směřující k ukončení daňové kontroly.

Průběh jednání před soudem

20. Při jednání soudu konaném dne 9. 10. 2020 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Potvrdili, že daňová kontrola trvá. Žalobkyně předně zdůraznila, že kontrolní spis, který byl soudu předložen, je neúplný. K tomu poukázala na soupis spisu, který byl soudu předložen dne 9. 6. 2020. Jde o uměle vyhotovený soupis, nikoli standardní soupis kontrolního spisu vyhotovený v informačním systému ADIS s uvedením data zařazení písemnosti do spisu, čísla jednacího, počtu listů, počtu příloh, uvedení, zda jsou v elektronické nebo listinné formě a zda jsou zařazeny ve veřejné nebo vyhledávací části spisu. V předloženém soupisu a správním spisu chybí řada podání žalobkyně a písemností žalovaného, například sdělení žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, jakož i všechny písemnosti v tomto sdělení uvedené. Nejsou v něm též další listiny uvedené v tabulce v příloze sdělení žalovaného č. j. 4993139/19/2101-50522-209106, např. odpovědi na dožádání. Žalobkyně nicméně vyjádřila přesvědčení, že ve věci je možné rozhodnout na základě předložené části spisu. Žalobkyně spatřuje nezákonný zásah v tom, že daňová kontrola je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť mezinárodní dožádání lhůtu nestavila a nedošlo ani k jejímu přerušení zahájením daňové kontroly. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010-65, zopakovala, že je třeba posuzovat účelnost mezinárodních dožádání. Žalobkyně považuje všechna mezinárodní dožádání za čistě účelová. Pokud jde o mezinárodní dožádání ohledně C. Z., zdůraznila, že zemřel dva dny před koncem lhůty pro podání daňového přiznání v české nemocnici, byl mu vystaven český úmrtní list a byl jako jednatel T. vymazán v obchodním rejstříku v roce 2016. Není důvod, aby se žalovaný dotazoval na skutečnosti, které jsou mu již pět let známy. Výsledek

pozůstalostního řízení žalovaný zjišťuje až nyní proto, že to v daňovém řízení navrhla žalobkyně. Jestliže jej žalovaný nezjišťoval po dobu pěti let, je patrné, že byl po tuto dobu bezdůvodně nečinný. Doplnila, že jí J. M. během přestávky při výslechu sdělil, že byl již jednou kontaktován ve věci jiných subjektů a že v této věci se nemohl ze zdravotních důvodů dostavit. Hovořil o tom, že tehdy vypovídal i společník G. S.. O jeho výpovědi však žalobkyně nemá informace. Žalobkyně uvedla, že tato tvrzení není schopna prokázat. Žalobkyně nevěděla, zda se měl dřívější výslech J. M. týkat C., T. nebo společnosti L.. Žádného dřívějšího výslechu sama přítomna nebyla. Dále žalobkyně uvedla, že nelze přihlížet k mezinárodním dožádáním ohledně obchodů se společnostmi AM M. GmbH, M. B. A. a C. A. F. H. G., neboť nemají s věcí nic společného. Poukázala na to, že daňová kontrola byla cílená a byla zahájena na základě dožádání. Žalobkyně má za to, že o účelovosti svědčí i to, že mezi zahájením daňové kontroly a seznámením s výsledkem kontrolního zjištění byla čtyřletá nečinnost. Zopakovala, že žalovaný porušil povinnost vyzvat ji před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání. Z těchto důvodů se žalobkyně domnívá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně již uplynula.

Splnění procesních podmínek řízení

21. Soud se předně zabýval tím, zda jsou splněny podmínky věcného projednání žaloby, zejména zda jednání žalovaného, v němž žalobkyně spatřuje nezákonný zásah, může být pojmově zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., zda byla žaloba podána včas a zda je přípustná dle § 85 s. ř. s.
22. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
23. Dle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Podle ustanovení § 85 s. ř. s. žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
24. Jak konstatoval rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS, „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 § 82 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.“ Tento rozsudek NSS byl sice následně zrušen nálesem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, avšak z důvodů nevztahujících se k citovanému závěru. Současně však rozšířený senát NSS zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná, přičemž soud přihlíží též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být.

25. Rozšířený senát v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“ Tyto závěry lze plně aplikovat i na daňovou kontrolu ve smyslu § 85 daňového řádu. Zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (porušení práva na sféru osobní svobody, případně též zásah do práva na ochranu vlastnictví, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, práva na soukromí a případně též do dobré pověsti). Daňovému subjektu musí být proto poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám. Daňová kontrola sama představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s., přičemž zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci.
26. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vypočetl úkony v rámci daňové kontroly, proti nimž lze brojit podáním zásahové žaloby, přičemž konstatoval: „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. [...] Pomocí zásahové žaloby nicméně 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 (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „prostřednictvím 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“). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“
27. S ohledem na shora uvedené soud konstatuje, že tvrzené provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně může představovat zásah do práv žalobkyně ve smyslu § 82 s. ř. s.
28. Dále se soud zabýval otázkou včasnosti podané žaloby. V nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, Ústavní soud konstatoval, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je důležité rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů: „V případě těchto zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajících zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu ‚dozvěděl se‘ (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu ‚dozvídá‘, a výklad pojmu ‚došlo‘ (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu ‚dochází‘. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícím zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.“ Subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby v případě, že je napadána daňová kontrola

jako celek, tudíž nemůže uplynout dříve než po dvou měsících od jejího ukončení. Jelikož se žalobkyně domáhá ochrany proti daňové kontrole, jež v době podání žaloby trvala, nemohla žalobkyni lhůta k podání žaloby marně uplynout, a žaloba tedy byla podána včas.

29. Soud posuzoval též přípustnost žaloby z hlediska § 85 s. ř. s. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před (trvajícím) nezákonným zásahem správce daně – daňovou kontrolou – vyčerpat (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42).
30. Zásahová žaloba je subsidiárním prostředkem ochrany nejen vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů, ale i vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví.
31. NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „nedaňová“ práva (např. porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřípustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí) a „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně). Zatímco ve vztahu k „daňovým“ právům se uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, zasahuje-li nezákonná daňová kontrola do „nedaňové“ sféry daňového subjektu, je možné se bránit podáním zásahové žaloby (viz též rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 8 Afs 144/2018-30). Jelikož žalobkyně brojí proti daňové kontrole jako celku, která je typicky spjata se zásahy do „nedaňových“ práv, přičemž poukazuje též na zátěž a náklady s daňovou kontrolou pro ni spojené, není tvrzeno toliko dotčení na „daňových“ právech, a žaloba je vzhledem k výše uvedenému přípustná.
32. Žalobkyně se však nedomáhá ochrany pouze proti provádění daňové kontroly, ale též proti vedení doměřovacího řízení. K zahájení doměřovacího řízení dochází souběžně se zahájením daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014-39, či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43). Možnosti soudní kontroly daňové kontroly a samotného doměřovacího řízení se však liší. NSS ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, vysvětlil, že *„[s]myslem a účelem kontroly je prověřit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. V případě, že se skutkový stav kontrolou zjištěný či jeho právní důsledky odchylují od skutkového stavu resp. právních důsledků předtím relevantně deklarovaných či zjištěných (typicky od tvrzení daňového subjektu v jeho dřívějším řádném či dodatečném daňovém přiznání, výjimečně však i zjištěných jiným způsobem, například v předchozí daňové kontrole, jde-li nyní o daňovou kontrolu opakovanou v souladu se zákonem), jsou zjištění z daňové kontroly podkladem pro navazující postup správce daně, a sice úpravu daňové povinnosti daňového subjektu. To se typicky děje v „řízení“, a sice v řízení doměřovacím, konkrétně doměřením daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první, 2. alt. daňového řádu, viz též jeho odst. 3 větu první). Zjištění z daňové kontroly jsou v tomto řízení klíčovým podkladem pro rozhodnutí správce daně. Předmětem doměřovacího řízení je daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je „rozhodnutí“ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí*

správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“ Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, u úkonů správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je z hlediska zachování práva na soudní ochranu dostatečné, je-li soudní ochrana proti takovým procesním úkonům poskytována až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Vzhledem k tomu, že doměřovací řízení může zásadně (na rozdíl od daňové kontroly) zasáhnout do práv daňového subjektu až v návaznosti na jeho výstup v podobě rozhodnutí správce daně, soud shledal žalobu v této části nepřipustnou dle § 85 s. ř. s., a proto ji dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

33. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas a soud v rozsahu, v němž směřuje proti daňové kontrole, neshledal žádné důvody svědčící o její nepřipustnosti, bylo možno přistoupit k posouzení její důvodnosti. Soud přezkoumal označený zásah žalovaného v mezích žalobkyní uplatněných námitek vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 věta před středníkem s. ř. s.).

Podstatný obsah daňového spisu

34. Žalobkyně podala dne 27. 4. 2015 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015, v němž tvrdila u zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku základ daně ve výši 2 512 275 Kč a daň na výstupu 527 578 Kč, u zdanitelného plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu základ daně ve výši 5 795 450 Kč a daň na výstupu 1 217 045 Kč, u zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti základ daně 46 351 364 Kč a daň na výstupu 9 733 786 Kč. Dále uvedla dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 62 855 767 Kč a dodání zboží nebo poskytnutí služby v režimu přenesené daňové povinnosti v hodnotě 38 975 195 Kč. Uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ze základu daně 40 182 744 Kč ve výši 8 438 378 Kč (základní) a ze základu daně 991 Kč ve výši 149 Kč (snížená), a dále ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 ve výši 10 950 831 Kč (ze základu 52 146 814 Kč). Žalobkyně tvrdila daň na výstupu 11 478 409 Kč, odpočet 19 389 358 Kč, vlastní daňovou povinnost 0 Kč a nadměrný odpočet ve výši 7 910 949 Kč.
35. Platebním výměrem ze dne 28. 4. 2015 vyměřil žalovaný (územní pracoviště Praha – východ) žalobkyni na DPH za zdaňovací období březen 2015 daň na výstupu 7 910 949 Kč, odpočet daně 19 383 358 Kč a nadměrný odpočet ve výši 7 910 949 Kč.
36. Žalovaný (územní pracoviště Praha – západ) dožádal dne 20. 4. 2015 pod č. j. 2123432/15/2102-60564-108273, Finanční úřad pro hlavní město Prahu o provedení místního šetření u společnosti T.. Uvedl, že u společnosti C. byla zahájena daňová kontrola DPH před vyměřením daně za zdaňovací období březen 2015 a provedeno místní šetření. Bylo zjištěno, že C. v uvedeném zdaňovacím období obchodovala s barevnými kovy – měděnými katodami, které měly být dodávány v rámci obchodního řetězce od dodavatele T., jehož koncovým odběratelem byly žalobkyně a K. spol. s r.o. Z předložených daňových dokladů je zjevné, že jde o rizikovou komoditu, k úhradám částí finančních prostředků mají být využívány zahraniční bankovní účty, zboží není skladováno a je dopravováno přímo třetím osobám. Žalovaný žádal o zjištění, zda T. vystavila uvedené daňové doklady, zda je zahrnula do uskutečněných zdanitelných plnění za příslušné zdaňovací období, zda uskutečnila dodávky měděných katod pro odběratele C. podle

daňových dokladů, zda a jakou formou probíhala úhrada, kdo ze strany C. katody objednával a vystupoval za ni, kdo provedl dopravu a jaké konkrétní fyzické osoby se na dopravě podílely, a od jakého subjektu byly katody uvedené na přijatých dokladech pořízeny.

37. V odpovědi ze dne 8. 6. 2015, č. j. 4377755/15/2008-60564-110115 (k č. j. 2123432/15/2102-60564-108273), bylo žalovanému (územnímu pracovišti Praha – západ) sděleno, že T. je v sídle nekontaktní, v daňovém přiznání za únor 2015 nevykázala žádná uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku a byl zahájen postup k odstranění pochybností. Za březen 2015 daňové přiznání nepodala a byl vydán zajišťovací příkaz. Z výpisů z účtu bylo zjištěno, že byly připisovány pouze platby od C. v celkové výši 41 247 486 Kč, které byly následně přeposílány na účet vedený na Slovensku. Dále bylo zjištěno, že osoby registrované k dani v Maďarsku vykázaly dodání zboží a poskytnutí služeb v období od 3. čtvrtletí 2014 do 1. čtvrtletí 2015. K odpovědi byl přiložen úřední záznam č. j. 3811786/15/2008-60564-110115, podle něhož jednatel C. C. S. dne 7. 5. 2015 telefonicky k výzvě ohledně společnosti T. sdělil, že ho cca před měsícem někdo za dodavatele informoval, že nemohou doručit zboží, neboť jednatel společnosti T. C. Z. je nemocen a je v maďarské nemocnici. Následně telefonoval účetní společnosti T. paní M. na Slovensko, ta mu sdělila, že C. Z. dne ... zemřel.
38. Dne 8. 9. 2015 adresoval žalovaný Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu podnět k dožádání o provedení daňové kontroly DPH u společnosti T. za zdaňovací období březen 2015. Uvedl, že žalovaný (Územní pracoviště Praha – západ) u C. zahájil dne 7. 5. 2015 daňovou kontrolu na DPH za toto zdaňovací období. V jejím rámci jsou prověřovány nákupy měděných katod. V období březen 2015 vystupuje jako dodavatel T. a jako odběratel žalobkyně, přičemž existuje podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec subjektů za účelem neoprávněného čerpání odpočtu na DPH. O podezření na účelovost zapojení všech subjektů (T., C. a žalobkyně) svědčí i skutečnost, že dodávky měly být pořízeny z jiného členského státu a měly být přepravovány přímo ke konečnému článku řetězce, ačkoli fakturační tok probíhal přes několik tuzemských plátců DPH. V detekovaném obchodním řetězci je třeba prověřit veškeré skutečnosti související s intrakomunitárním porízením zboží a deklarované obchodní transakce. Proto považoval za účelné, aby skutkově totožné případy byly shromážděny u jednoho správce daně a mohly být prověřeny komplexně.
39. Územní pracoviště žalovaného Praha – západ požádalo dne 16. 9. 2015 pod č. j. 3616795/15/2102-60566-108273 Územní pracoviště Praha – východ o dokončení daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2015 u společnosti C., neboť existuje podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec za účelem neoprávněného čerpání odpočtu na DPH. Bylo zjištěno, že C. uskutečnila dodávky měděných katod a drátu – Cu 99,99 % pro žalobkyni. Zboží mělo být nakoupeno od T. a přepravováno od dodavatele přímo konečnému odběrateli. Považovalo za účelné a hospodárné, aby případy byly shromážděny u územního pracoviště, které je místně příslušné ve vztahu k poslednímu známému článku obchodního řetězce. Současně byly Územnímu pracovišti Praha – východ postoupeny důkazní prostředky shromážděné v rámci daňové kontroly, mj. rámcové smlouvy mezi C. a T. a C. a žalobkyní, daňové doklady přijaté C. od dodavatele T. a daňové doklady vystavené C. žalobkyni č. 15Z00007, 15Z00009, 15Z00010, 15Z00011, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017, 15Z00018 a 15Z00020.

40. Dne 24. 9. 2015 bylo zmocněnkyni žalobkyně do datové schránky doručeno sdělení o tom, že dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin na adrese sídla žalobkyně bude zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období březen 2015. Žalobkyně byla informována, že je povinna umožnit její zahájení a provedení. Žalobkyně byla poučena o možnosti navrhnout jiné místo pro její provedení či sjednat jiný termín.
41. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 10. 2015, č. j. 3790771/15/2101-60561-208949, vyplývá, že dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin byla v sídle žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období březen 2015 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Zahájení byli přítomni pan J. O., člen představenstva žalobkyně, její zaměstnanec pan P. Š., jako třetí osoba, přičemž oba byli žalovanému známi z předešlého jednání. Za žalovaného se zahájení účastnily Ing. A. C. a M. H. z kontrolního oddělení I. Během ústního jednání statutární zástupce žalobkyně k dotazům žalovaného uvedl, že předmětem činnosti žalobkyně v březnu 2015 byl nákup a prodej surovin – kovů. Specifikoval, že jde o měď, hliník, železo, bronz, mosaz, zinek, nerez apod. Nevěděl, zda obchodovala se všemi kovy konkrétně v březnu 2015. Žalobkyně předložila kopii evidence podle § 100 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) za zdaňovací období březen 2015, z níž žalovaný zjistil, že největšími tuzemskými dodavateli byly C. a K. spol. s r.o. (dále jen „K.“), dodavatelem z jiného členského státu společnost S. s.r.o. (dále jen „S.“) a v režimu přenesené daňové povinnosti C. E. D. s.r.o. (dále jen „C. E.“) a T. C. R. s.r.o. (dále jen „T.“). Největším tuzemským odběratelem žalobkyně byla E. N. a.s. (dále jen „E. N.“), největšími odběrateli z jiného členského státu slovenská společnost L. s.r.o. (dále jen „L.“) a B.. M. GmbH (dále jen „B.“). Největšími odběrateli žalobkyně byla v režimu přenesené daňové povinnosti C. E. a K. A. B. s.r.o. (dále jen „K. A. B.“). K dotazu ohledně délky spolupráce s C. uvedl, že probíhala pouze v březnu 2015, a to na základě rámcové kupní smlouvy a následných objednávek zboží. Dodávky přijímal sklad žalobkyně v M. Š.. Předložil kopii rámcové smlouvy, objednávky, daňové doklady k objednávkám a vážní lístky. Dopravu zajišťovala C. sama. Plnění nastalo v okamžiku převzetí zboží ve skladu. Úhrada probíhala převodem na zveřejněný účet dodavatele. Zboží od C. žalobkyně následně dodávala společností L. nebo B. Žalovaný se poté dotazoval na spolupráci mezi žalobkyní a společnostmi K., S., C. E., T., E. N., L., B. a K. A. B.. Žalovaný převzal originály dokladů včetně příloh uvedených v evidenci kromě dokladů č. 25050157, 25070003, 25070007, 25070019, 25020041, 25020458, 25060485, 25060586, 25060609, 25060631, 25060725 a 25060740, které nebyly předloženy. Žalovaný k dotazu žalobkyně sdělil, že ke dni ústního jednání nemá o konkrétních zdanitelných plněních pochybnosti, neboť až při tomto jednání převzal originály daňových dokladů a nijak je nezkoumal.
42. Dne 15. 10. 2015 žalovaný vyrozuměl zmocněnkyni žalobkyně o zahájení daňové kontroly.
43. Dne 9. 10. 2019 bylo žalobkyni (do datové schránky zmocněnkyně) doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60651-208949. Žalovaný v něm konstatoval, že se zaměřil především na obchody s měděnými katodami od dodavatele C.. Bylo mu předloženo devět daňových dokladů k drátům či měděným katodám 15Z00007, 15Z00009, 15Z00010, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017, 15Z00018 a 15Z00020, na nichž bylo uvedeno místo dodání X, jméno řidiče J. M. a registrační značka KN 689DP. Ke každému daňovému dokladu obdržel dodací listy a vážní lístky, dále byla předložena rámcová kupní smlouva mezi C. a žalobkyní, evidence

dle § 100 daňového řádu a vystavené objednávky. Na dodacím listu k dokladu č. 15Z00010 byla uvedena registrační značka KN 689DP a jméno řidiče J. M., což se neshodovalo s údaji na vážním lístku, na němž byl uveden řidič M. a registrační značka X. K jedinému tomuto dokladu byl doložen CMR list. V něm byla jako přepravce uvedena G. S., jako odesílatel společnost D., jako příjemce F. T. s.r.o. (dále jen „F.“), místo nakládky Šamot, Slovensko, a místo vykládky X. Žalobkyně uvedla, že zboží pořízené od C. dodávala společnosti B. nebo L.. Podle druhu a objemu plnění dodávkám společnosti L. odpovídá sedm dodávek dle daňových dokladů č. 15Z00009, 15Z00010, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017 a 15Z00020. Žádná neodpovídá dodávce společnosti B., nicméně je možné, že byly rozděleny. Žalovaný v rámci své činnosti provedl šetření u C.. Rekapituloval vyjádření jednatele C. C. S. zachycená v protokolu č. j. 3816903/15/2101-60561-209021 a č. j. 1370864/16/2101-60561-209021. Ten mj. uvedl, že dopravu zajišťoval dodavatel. Nevěděl, kde bylo zboží naloženo, dodavatel mu sdělil, že jeho dodavatel je z České republiky. Žalovaný obstaral výpisy mýtných transakcí u vozidla registrační značky X, jehož vlastníkem byla G. S.. Porovnáním údajů na vážních lístcích s výpisy z mýtných bran dospěl k závěru, že vozidlo mohlo v sedmi uvedených případech zabezpečit dopravu předmětného zboží. V rámci mezinárodní výměny informací (č. j. 480949/16/2101-60561-209021, 2871054/16/2101-60561-208949, 3002503/16/2101-60561-208949 a 4447447/16/2101-60561-208949) se žalovaný pokusil zjistit, kdo prostřednictvím G. S. zajišťoval přepravu. Slovenským správcem daně bylo sděleno, že jednatel G. S. V. T. potvrdil provedení přepravy zboží na místo určení u společnosti K. (žalobkyně). Nevěděl, kdo si přepravu objednal, nebyla to však žalobkyně ani C.. Předložil knihu vystavených a přijatých faktur, žalobkyně, C. ani dodavatel C. v ní nefigurovaly. Řidič J. M. se k výsledku nedostavil z důvodu pracovní neschopnosti, k dalším jednáním se přes opakovaná předvolání nikdo nedostavil. Na základě ověření pravosti certifikátů předložených C., které měly být vystaveny rakouskou společností M. B. AG a německou společností A. AG, v rámci mezinárodní spolupráce, dospěl žalovaný k závěru, že předložené certifikáty jsou falešné. Na základě analýzy pohybů peněžních prostředků na bankovním účtu C. zjistil, že docházelo k platbám mezi C. a T.. Na předmětných dokladech bylo u účtu T. uvedeno, že jde o účet „Na úhradu DPH“. Ohledně společnosti T. žalovaný zjistil, že na adrese uvedené v obchodním rejstříku jsou nabízeny služby poskytnutí sídla. Společnost je nekontaktní, daňová přiznání od března 2015 nepodává a nemá evidovanou žádnou provozovnu. Jednatel se stal dne 25. 8. 2014 C. Z., bytem v Maďarské republice, jenž dne ... zemřel. Plátcem DPH se T. stala dne 10. 6. 2014. Od 1. 2. 2017 je označena za nespolehlivého plátce. V návaznosti na odpovědi bank žalovaný provedl analýzu tuzemských bankovních účtů T.. Zjistil, že na jeden z tuzemských účtů byly ve sledovaném období připsány platby od C. v celkové výši 41 247 486 Kč, které byly týž či následující den odesílány na účet T. vedený na Slovensku. Jiné transakce kromě bankovních poplatků na účtech neprobíhaly. T. na tuzemských účtech nekumulovala finanční prostředky. Žalovaný na základě odpovědí v rámci mezinárodní výměny informací (č. j. 186464/16/2101-60561-208949, č. j. 186515/16/2101-60561-208949, a č. j. 186493/16/2101-60561-208949) provedl analýzu slovenských účtů T.. Zjistil, že částky byly ze slovenského účtu obratem rozesílány na bankovní účty společností z jiných členských států, nejčastěji společnosti D.. Při převodech prostředků mezi českým a slovenským účtem bylo v souhrnu převedeno přibližně o 75 EUR více, než kolik C. v souhrnu zaplatila za zboží této společnosti. T. tak za zboží svým dodavatelům zaplatila přinejmenším shodnou částku, jakou obdržela od C., což se nejeví jako ekonomicky výhodné. Žalovaný z výpisu

z bankovního účtu žalobkyně č. 4282332/0800 zjistil, že byly provedeny úhrady na účet C., přičemž na tento účet přicházely platby od společností L. a B. Úhrady B. byly provedeny až po uskutečnění zdanitelného plnění, za plnění od L. byly platby prováděny formou zálohy a doplatku. Zálohy tvořily většinu souhrnné ceny, přičemž k části plateb záloh došlo ve stejný den, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, k části až po jeho uskutečnění. Žalovaný další mezinárodní výměnou informací (č. j. 550859/16/2101-60561-208949 a č. j. 983764/16/2101-60561-208949) zjišťoval, zda se plnění pro B. a L. uskutečnila. Společnost L. potvrdila uskutečněná plnění a doplnila, že zboží dále dodávala do Polska společnosti D. s. z o, VAT ID PL8952017253 (dále jen „D.“). V odpovědi bylo uvedeno, že zboží bylo zdaněno. Žalovaný se pokusil v rámci mezinárodní výměny informací ověřit plnění mezi L. a D. (č. j. 3126461/16/2101-60561-208949), jelikož tato společnost se nacházela též na CMR listu k daňovému dokladu č. 15Z00010 a příjemce č. 1/28559. Zjistil, že společnost D. již v době obchodů nebyla platně registrována k DPH. Dle sdělení polské daňové správy je nekontaktní a nejspíše jde o podvod, neboť již dříve zjistili, že tato společnost žádnou činnost nevykonávala a sloužila v minulosti k podvodům na DPH. Jejím jednatelem byl v té době slovenský občan F. R.. V rámci mezinárodní výměny informací ohledně F. R. (č. j. 1720028/17/2101-60561-208949) bylo zjištěno, že kromě společnosti D. figuroval v několika slovenských společnostech. Jednou z nich byla společnost, na jejíž účet odcházely peněžní prostředky z účtu dodavatele C. a byla uvedena též v knize vystavených a přijatých faktur, kterou předložila G. S.. F. R. uvedl, že slovenské společnosti zakládal a následně převedl na nové jednatele z podnětu osoby jednatele dodavatele C.. Ve vztahu k D. sdělil, že nemůže doklady předložit, má je účetní. Společnost zaměstnance nemá, má nějaký objekt (dvůr). Tvrdil, že tam vykládali měděné tabule, vykládek se účastnil pouze on, skladovou evidenci nevede, jelikož se zboží ihned znovu naloží a odveze do ČR. Převahu zajišťovala G. S., s jejímž jednatelem se osobně zná. Uvedl, že žalobkyni, C. ani společnost dodavatele C. nezná, ačkoli z výpisu z bankovního účtu dodavatele C. jsou patrné odchozí peněžní částky ve prospěch společnosti D.. Žalovaný dospěl k závěru, že došlo k podvodu na DPH a žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní na plnění, které je součástí podvodného řetězce, jehož účelem je získání daňového zvýhodnění. Žalobkyně figurovala v obchodním řetězci: Jiný členský stát – T. – C. – žalobkyně – jiný členský stát (v konkrétním případě u daňového dokladu č. 15Z00010, k němuž byl doložen CMR list, byl řetězec tvořen společnostmi D. (PL), F., T., C., žalobkyní, L. (SK) a D. (PL). Žalovaný vyhodnotil, že řetězec vykazuje řadu nestandardních znaků: Dodávky se uskutečnily v jediný den; zboží bylo placeno tzv. pozpátku; T. za zboží zaplatila svým dodavatelům více, než obdržela od C., a transakce tedy pro ni byly ztrátové; na daňových dokladech není bližší specifikace zboží; zboží mělo dle vyjádření žalobkyně a rámcových smluv měnit několikrát během krátkého časového úseku vlastníka bez osobního předání; přepravce – jednatel G. S. si nepamatoval, pro koho dopravu vykonala; C. nepředložila žádnou přepravní dokumentaci, žalobkyně předložila pouze jeden CMR list, T. nic; zboží bylo dopravováno přímo k žalobkyni, přičemž dopravu nezajišťovala C., žalobkyně a pravděpodobně ani dodavatel C., dodavatelům dodavatele již muselo být sděleno místo vykládky; z předloženého CMR listu vyplývá, že odesílatelem zboží ze Slovenska byla společnost D., k níž se zboží opět následným prodejem od žalobkyně přes Slovensko vracelo; nakládky a vykládky se neúčastnil nikdo za společnost C., ač to bylo sjednáno ve smlouvě; hlavní předmět činnosti C. je odlišný a o obchodování s měděnými katodami měla minimální znalosti; dle vyjádření C. jí bylo dodavatelem sděleno, že zboží pořídil od tuzemské společnosti, což neodpovídá výpisům

z účtů; dle smluv společnosti C. s dodavatelem i odběratelem měla být prováděna při příjmu zboží kontrola chemického složení ručním spektrometrem, avšak C. ji neprováděla, nevěděla, zda ji prováděla žalobkyně a zda je to třeba, pokud byla dodávka opatřena certifikátem o původu; smlouvy mezi žalobkyní a C. a C. a T. odkazují na více než rok neúčinný právní předpis; předložené certifikáty byly falešné, společnost T. měla virtuální sídlo, za předmětné období nepodala přiznání k DPH a za předchozí období tvrdila pouze plnění v minimální výši, což neodpovídalo pohybům na účtech. Žalovaný shledal, že došlo k narušení daňové neutrality, neboť jedna ze společností v obchodním řetězci nepodala přiznání k DPH, neodvedla daň ze svých uskutečněných zdanitelných plnění, neposkytla správci daně součinnost a daňová povinnost byla stanovena z moci úřední. Žalovaný identifikoval následující objektivní okolnosti, na jejichž základě dle žalovaného žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH: Na daňových dokladech chybí podrobnější specifikace předmětu plnění; žalobkyně předložila pouze jeden doklad související s přepravou, ač u ní měla přeprava končit, což není u zboží této hodnoty běžné; žalobkyně nepředložila certifikáty potvrzující původ zboží; žalobkyně si jako dodavatele zvolila společnost, u níž nešlo o hlavní předmět činnosti, přičemž C. měla o obchodování s touto komoditou jen minimální znalosti, přičemž v té době bylo známo, že obchod s barevnými kovy bývá často zasažen podvodem a jde o rizikovou komoditu; smlouva odkazovala na neúčinnou právní normu, což je v případě smlouvy týkající se plnění ve značné hodnotě nestandardní. Žalovaný tak dospěl k závěru, že byla splněna všechna kritéria tzv. Axel Kittel testu a je na místě žalobkyni odeprít nárok na odpočet DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 6 584 555 Kč. Žalovaný uvedl, že ověřoval též plnění, jež bylo dodáno do jiného členského státu odběratelům M. GmbH, CC. A. F. H. G., A. M. GmbH a M. B. A. (viz mezinárodní výměna informací č. j. 4773817/18/2101-60561-208949, č. j. 5133473/18/2101-60561-208949, č. j. 4437411/18/2101-60561-208949, a č. j. 272601/19/2101-60561-208949). Všechny dodávky byly potvrzeny ze strany odběratelů a správci daně bylo potvrzeno, že daň z těchto plnění byla přiznána.

44. Dne 5. 11. 2019 proběhlo ústní jednání s žalobkyní v návaznosti na výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně požadovala, aby byl doplněn do výsledku kontrolního zjištění soupis všech důkazních prostředků, které žalovaný shromáždil, a jejich hodnocení a aby byl žalobkyni poskytnut soupis všech částí spisu. Namítala, že pokud je výsledek svědka C. S. důkazem, žalobkyně o něm nebyla informována, nebylo jí umožněno být výsledku přítomna a klást otázky. Žádala, aby jí v případě, že jsou nebo byly prováděny výsledky svědků, bylo umožněno realizovat právo být u výsledků přítomna. Žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly neprováděl výsledky svědků, ale vycházel z protokolů sepsaných v rámci správy daní jiných daňových subjektů. Vyjádření žalobkyně posoudil jako návrh na provedení svědeckých výpovědí v rámci správy daní žalobkyně, jemuž vyhoví, a vyzval žalobkyni, aby identifikovala osoby, které žádá vyslechnout. Žalobkyně sdělila, že jelikož výsledek kontrolního zjištění neobsahuje úplný soupis a nebyl jí poskytnut úplný daňový spis, ponechává to na žalovaném. Žalovaný žalobkyni potvrdil, že nemá pochybnosti o faktickém uskutečnění tvrzených plnění. Podstatou sporu je, zda žalobkyně byla účastna na podvodu. Žalobkyně uvedla, že předmět plnění v daňových dokladech dostatečně specifikovala. Žádný právní předpis jí nepředepisuje, jak má být plnění konkretizováno. Pokud předložila pouze jeden CMR list k daňovému dokladu č. 15Z00010, je to z důvodu, že nebyla objednatelkou přepravy, a tudíž ani příjemcem CMR listu. S ohledem na vlastní kontrolní systém pro ni nejsou významné certifikáty ani odborné znalosti dodavatele. Uvedla, že typizované smlouvy používala před rekodifikací, odkaz na obchodní zákoník

nečiní smlouvy neplatnými a jde o bezvýznamný lidský omyl, který nemůže založit pochybnost ohledně účasti na podvodu. K nepodání daňového přiznání a neodvedení DPH společností T. za březen 2015 uvedla, že jelikož jediný jednatel této společnosti zemřel dne ..., nemohla společnost logicky podat daňové přiznání a platit daně. Ve výsledcích kontrolního zjištění chybí jakákoli úvaha o tom, proč žalobkyně plánovala podvod. V daňovém spise absentují informace o tom, zda a jak se žalovaný pokusil vyměřit u této společnosti DPH za březen 2015 z moci úřední, zda daň vymáhal, zda se přihlásil do pozůstalostního řízení, zda ustanovil společnosti opatrovníka, či zda dal podnět rejstříkovému soudu, aby tato společnost vstoupila do likvidace. Společnost je nadále zapsaná v obchodním rejstříku a více než čtyři roky nemá jednatele. Poukázala na to, že šlo o první jednání po čtyřech letech od zahájení daňové kontroly, a namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

45. Přípisem ze dne 14. 11. 2019 žalovaný žalobkyni k namítané prekluzi sdělil, že dne 13. 10. 2015 byla zahájena daňová kontrola, a začala tak běžet tříletá lhůta ke stanovení daně. S ohledem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta neběžela ode dne odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci do dne oznámení o ukončení spolupráce:
- žádost odeslána dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210149/15) a odpověď obdržena dne 8. 3. 2016 (č. j. 983764/16);
 - žádost odeslána dne 14. 4. 2016 (č. j. 1665740/16) a odpověď obdržena dne 7. 6. 2016 (č. j. 3126461/16);
 - žádost odeslána dne 1. 8. 2016 (č. j. 343934/16) a odpověď obdržena dne 30. 1. 2017 (č. j. 1720028/17);
 - žádost odeslána dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18) a odpověď obdržena dne 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19).
46. V podání ze dne 10. 1. 2020 žalobkyně znovu namítla, že lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období březen 2015 již uplynula, neboť daňová kontrola nebyla zahájena řádně a mezinárodní dožádání jsou činěna čistě účelově. Vznesla dotaz, zda neprobíhá další mezinárodní dožádání.
47. Dne 14. 1. 2020 se za účasti člena představenstva žalobkyně a jejího zástupce uskutečnil výslech svědka C. S.. Svědek vypověděl, že je zhruba od roku 1999 majitelem C.. Společnost provádí servisní a obchodní činnost. V březnu 2015 prodávala žalobkyni polotovary z mědi v objemu asi deseti až jedenácti dodávek. Žalobkyni našel na internetu a oslovil odpovědného pracovníka s nabídkou. Smlouva byla podepsána na tři roky. Spolupráci s žalobkyní ukončila C. na přelomu března a dubna 2015, neboť dodavatel C. nebyl schopen dodávat další zboží, které mělo být dodáno v rámci přenesené daňové povinnosti. Vůči dodavateli byla vedena exekuce finančním úřadem a přišel o peníze, včetně peněz C., které byly zaplacený jako záloha na dodávku zboží. Uvedl, že předložené daňové doklady č. 15Z00007, č. 15Z00008, č. 15Z00009, č. 15Z00010, č. 15Z00013, č. 15Z00014, č. 15Z00015, č. 15Z00017, č. 15Z00018 a č. 15Z00020 jsou podepsané jeho účetní, opatřeny razítkem a datově odpovídají. Kromě těchto dokladů byly vystavovány dodací listy a jako potvrzení dodávky obdrželi vážní lístky. Dopravu zařizoval dodavatel. Za C. byl první dodávce přítomen bratr svědka, dále si příjem zboží organizoval zákazník, který měl zařízení pro kontrolu jakosti. Ani v jiných případech nebývá zástupce C. u předání zboží. Dokumenty ověřující kvalitu dokládal, ale žalobkyně si ji ověřovala sama

spektrometrem; předloženým certifikátům odběratelé příliš nevěřili, neboť se stalo, že kvůli vadě při výrobě originální dokumenty neodpovídaly skutečnosti. K dotazu ohledně původu zboží dodávaného žalobkyni uvedl, že v Evropě existují tři základní výrobci dodávaného zboží – BOR, A. a B.. Se společností T. obchodoval pouze měsíc a ten byl v naprostém pořádku. Spolupracoval s ní z důvodu, že v roce 2014 spolupracoval se společností D., která byla též bezproblémová a patřila také panu Z.. Spolupráce však skončila po nečekané smrti pana Z., jenž zemřel těsně před plněním daňové povinnosti. S panem Z. jednal osobně. V rámci společnosti T. jednal ještě s bratry H.. Účetnictví pro D. a zřejmě i T. měla zpracovávat paní M., od níž v roce 2014 dostával potvrzení o přiznání k DPH, v roce 2015 již nikoli.

48. Dne 6. 2. 2020 proběhl výslech P. Š., který uvedl, že je obchodním zástupcem žalobkyně od roku 2005. Za žalobkyni zajišťoval mj. obchody s měděnými katodami. Prověřoval obchodní partnery a rozhodoval, zda bude navázán obchodní vztah. Se společností C. obchodovali s mědí. Jednal s jejím jednatelem panem S., spolupráce měla být původně delší. Byl telefonicky kontaktován jednatelem, proběhlo i ústní jednání. Prověřil, že C. je spolehlivým plátcem DPH a má zveřejněný účet, obor činnosti odpovídá tomu, co nabízí, a má existující sídlo. Byl u první vykládky objednaného zboží, jemuž byl přítomen též bratr jednatel C.. Nevěděl, zda byl u všech dalších dodání. Při dodání byl předán dodací list a byla prováděna kontrola kvality. Kontrolu provedl sám vybroušením katody a změřením pomocí spektrometru. Probíhalo vážení a žalobkyně vystavovala přijímací doklad. Pro kontrolu kvality stačilo, aby měděné katody odpovídaly normě EN 1978, což bylo kontrolováno spektrometrem. Obchodní spolupráce s jinými dodavateli mědi probíhala stejně. Certifikáty pro žalobkyni nebyly důležité, důležitá byla kvalita zboží. Na základě jednání s panem S., jednatelem C., nabyl dojmu, že se vyzná v obchodu s měděnými surovinami. S bratrem C. S. se setkal při návštěvě v sídle C., když prověřoval budoucího obchodního partnera. Spolupráci ukončili, neboť dodavatel C. zemřel a nebyli schopni dodávat další zboží. Převahu zboží v případě měděných katod zajišťovala vždy dodavatelská společnost.
49. Dne 11. 2. 2020 byl vyslechnut S. S., který vypověděl, že v minulosti občas pro společnost C. fakturoval, vyřizoval formality, posílal dodávky, jezdil se dívat na zboží a občas i kontroloval převzetí zboží. Pokyny ze strany C. obdržel od svého bratra C. S.. Dodavatelem katod byla společnost T., pan Z.. Jednat s ním nemohl, jelikož mluvil maďarsky. Pokud jde o dopravu, nahlásili, kam má být zboží dodáno. Převahu zajišťoval dodavatel. Spolupráce s žalobkyní probíhala zhruba jeden až dva měsíce. Byla ukončena, jelikož finanční úřad zablokoval dodavateli účet. C. náhradního dodavatele nenašlo. V dalších letech již s katodami ani s žalobkyní neobchodovala. S měděnými katodami obchodovala asi od roku 2013. Ke katodám přivedl společnost pan N.
50. Součástí správního spisu jsou mezinárodní výměny informací provedené v průběhu daňové kontroly žalobkyně (pozn. soudu: čísla žádostí jsou stanovena soudem pro lepší orientaci):
 - žádost č. 1 ze dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210149/15) a odpověď ze dne 8. 3. 2016 (č. j. 983764/16) týkající se společnosti L.;
 - žádost č. 2 ze dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210059/15) a odpověď ze dne 28. 1. 2016 (č. j. 550859/16) týkající se společnosti B.;
 - žádost č. 3 ze dne 14. 4. 2016 (č. j. 1665740/16) a odpověď ze dne 7. 6. 2016 (č. j. 3126461/16) týkající se společnosti D.;

- žádost č. 4 ze dne 1. 8. 2016 (č. j. 3439374/16) a odpověď ze dne 30. 1. 2017 (č. j. 1720028/17) týkající se pana F. R.;
 - žádost č. 5 ze dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18) a odpověď ze dne 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19) týkající se společnosti M. B. A.;
 - žádost č. 6 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191733/18) a odpověď ze dne 4. 12. 2018 (č. j. 5133473/18) týkající se společnosti C. A. F. H. G.;
 - žádost č. 7 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191710/18) a odpověď ze dne 29. 10. 2018 (č. j. 4773817/18) týkající se společnosti M. GmbH;
 - žádost č. 8 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191763/18) a odpověď ze dne 20. 9. 2018 (č. j. 4437411/18) týkající se společnosti A. M. GmbH;
 - žádost č. 9 ze dne 20. 12. 2019 (č. j. 5250444/19) a odpověď ze dne 17. 1. 2020 (č. j. 1095234/20) týkající se pana C. Z.;
 - e-mailová žádost o doplnění informací ohledně C. Z. odeslaná maďarskému správci daně dne 6. 3. 2020;
 - žádost č. 10 ze dne 7. 2. 2020 (č. j. 422770/20) a odpověď ze dne 2. 7. 2020 týkající se pana J. M..
51. Daňový spis obsahuje též žádosti a odpovědi v rámci mezinárodní výměny informací vztahující se ke společnostem C. a T., a to žádost týkající se společnosti G. S. ze dne 12. 2. 2016 (č. j. 480949/16/2101-60561-209021, č. 1603002503 a 1600480949) a odpověď ze dne 19. 5. 2016 (č. j. 2871054/16/2101-60561-209021, č. 160447447 a 1602871054) opatřené v rámci daňové kontroly u C.; žádosti a odpovědi ohledně předložených certifikátů týkající se společností A. AG [žádost ze dne 23. 8. 2017 (č. j. 4493793/17/2101-60561-208949) a odpověď ze dne 19. 10. 2017 (č. j. 3956618/17/2101-60561-209021)] a M. B. AG [žádost ze dne 23. 8. 2017 (č. j. 3956515/17/2101-60561-208930) a odpověď ze dne 6. 9. 2017 (č. j. 4150506/17/2101-60561-208949)] a žádosti a odpovědi ohledně slovenských účtů T. týkající se účtu u Všeobecné úverové banky, a.s.; VOLKSBANK Slovensko, a.s., a Slovenské sporiteľny, a.s.
52. Součástí spisu jsou též protokoly o ústním jednání ve věci C. ze dne 16. 10. 2015 a 31. 3. 2016, na nichž se jednatel C. C. S. vyjadřoval k obchodům s T. a žalobkyní, a dne 31. 3. 2016 předložil kopie certifikátů.
53. Dne 28. 1. 2020 požádal žalovaný Městský soud v Praze o sdělení aktuálních informací o společnosti T.. Městský soud přípisem ze dne 4. 2. 2020 sdělil, že mu dosud nebylo doručeno rozhodnutí v rámci Evropské unie ve věci zemřelého společníka pana C. Z., které by řešilo, kdo je dědicem podílu. Podnět na zrušení společnosti a jmenování likvidátora nelze učinit z důvodu nevyřešeného dědictví. V rejstříkovém spise se nenachází záznam o osobě, která by vyřizovala dědické řízení. Soud v současné chvíli dědictví řeší s velvyslanectvím Maďarské republiky.
54. Soud při jednání provedl důkaz žádostí Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, z níž vyplývá, že na Krajském ředitelství policie hlavního města Prahy bylo prověřováno podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, jehož se měla dopustit společnost T.. Policejní orgán uvedl, že od C. byly zjištěny informace vedoucí k závěru, že k trestnému činu nedošlo. Zboží mělo skutečně

existovat a C. je dodávala žalobkyni. Z těchto důvodů byla žalobkyně vyzvána k doložení obchodně závazkových vztahů s C. fakturami, vážnými lístky a doklady o úhradách.

55. Soud dále provedl důkaz žalobkyní předloženým sdělením žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, v němž žalovaný žalobkyni sdělil, že jí zasílá požadované písemnosti z veřejné části kontrolního spisu vedeného v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2015 v následujících číslech jednací: 4825702/19/2101-60561-208949, 4825925/19/2101-60561-208949, 4825994/19/2101-60561-208949, 4826075/19/2101-60561-208949, 4826142/19/2101-60561-208949, 4826175/19/2101-60561-208949, 4826180/19/2101-60561-208949, 4826198/19/2101-60561-208949, 4826220/19/2101-60561-208949, 4826231/19/2101-60561-208949 a 4826232/19/2101-60561-208949. V odůvodnění uvedl, že dne 17. 10. 2019 obdržel podání žalobkyně s návrhem termínu jednání a požadavkem na zaslání soupisu písemností a kopií dosud nedoručených písemností, které bylo zaevidováno pod č. j. 4667128/19/2101-60561-208949 a 4667107/19/2101-60561-208949. Dne 22. 10. 2019 obdržel od žalobkyně urgenci, kterou zaevidoval pod č. j. 4704300/19/2101-60561-208949. Dne 23. 10. 2019 žalobkyni odeslal sdělení č. j. 4729195/19/2101-60561-208949 a soupis veřejné a vyhledávací části spisu. Dne 25. 10. 2019 zaevidoval podání žalobkyně označené jako „Urgence spisového materiálu 02“ pod č. j. 4776513/19/2101-60561-208949 a č. j. 4816965/19/2101-60561-208949. V návaznosti na to žalobkyni zasílá v několika datových zprávách písemnosti, jichž nebyla přímým adresátem, s tím, že písemnosti v přílohách budou označeny pořadovými čísly, pod nimiž jsou uvedeny v soupisu písemností, který byl žalobkyni dříve zaslán. Uvedl, že ve vyhledávací části byly ponechány dvě interní písemnosti pod pořadovým číslem 5 a 9.
56. Shodná písemnost č. j. 4825702/19/2101-60561-208949 je též ve veřejné části spisu na CD pod pořadovým číslem 50.
57. Žalobkyně dále předložila sdělení žalovaného, oddělení vyměřovacího II, ze dne 25. 11. 2019, č. j. 4993139/19/2101-50522-209106, v němž žalovaný žalobkyni informoval, že jí na základě žádosti posílá požadované soupisy písemností jednotlivých částí spisu, které dosud neobdržela, jehož přílohou byla tabulka týkající se kontrolního postupu číslo části 103300484, s označením veřejná část, soupis od 1. 1. 2013, ve které je uvedeno sedm položek.
58. Z výpisů z obchodního rejstříku vyplývá, že společnost T. byla ke dni 5. 10. 2020 zapsána v obchodním rejstříku. Jako jediný společník byl zapsán C. Z.. Jako jednatel byl C. Z. vymazán dne 1. 3. 2016 s datem zániku funkce dne 24. 4. 2015. Dle údajů v registru plátců DPH ke dni 5. 10. 2020 byla T. označena za nespolehlivého plátce dne 17. 5. 2019. Její registrace k DPH byla platná od 10. 6. 2014 do 15. 5. 2019.
59. Z předloženého soupisu obsahu části spisu ve věci jiného daňového subjektu soud nezjistil žádné rozhodné skutečnosti.
60. Soud neprovedl důkaz listinou označenou jako obsah spisu k žalobě 55 Af 13/2020, neboť je součástí spisu, jímž není třeba provádět dokazování, přičemž žalobkyně tuto skutečnost nezpochybňovala.

Posouzení žalobních bodů

61. Jádrem žaloby je tvrzení o nezákonnosti probíhající daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2015, kterou žalobkyně spatřuje v tom, že daňová kontrola je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
62. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
63. Podle § 87 s. ř. s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (odst. 1). Soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. (odst. 2 věta první).
64. Podle judikatury správních soudů (viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS) je žaloba proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná, jsou-li současně splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a přitom byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Podmínka trvání zásahu, jejíž naplnění judikatura správních soudů taktéž požadovala, již v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. dána není.
65. Žalobce se může domáhat ochrany prostřednictvím dvou různých petitů, a to návrhem na určení nezákonnosti zásahu (deklaratorní petit) a návrhem na uložení zákazu pokračovat v nezákonném zásahu a případně též povinnosti obnovit předešlý stav (petit na plnění). Vzájemným vztahem těchto dvou možných petitů se zabýval NSS v rozsudku ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48, v němž dospěl k tomuto závěru: „Zákonný text může svádět k závěru, že správní soud je oprávněn vydat výrok určovací a výrok na plnění vedle sebe. Při bližším pohledu je ovšem zřejmé, že tyto výroky vedle sebe neobstojí: určovací žalobu nelze uplatnit za trvání zásahu (srov. sloveso „byl“ v § 82 a § 87 odst. 2 s. ř. s.). Naopak výroku příkazujícího či zakazujícího je možné se domáhat výlučně u zásahu, který trvá (nebo trvají jeho důsledky či brozí jeho opakování). Žalobce tak musí v závislosti na skutkové situaci volit adekvátní obranu. Jestliže zásah trvá (trvají jeho důsledky či brozí jeho opakování), je na místě navrhnout soudu vydání výroku na plnění (zakazujícího či příkazujícího). Pokud byl zásah před podáním žaloby ukončen, může se žalobce domáhat určení, že zásah byl nezákonný. V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem tedy nemůže žalobce požadovat vydání určovacího výroku, že žalovaný zásah byl nezákonný, dokud tento zásah nebo jeho důsledky trvají anebo brozí jeho opakování. Došlo-li k ukončení zásahu (netrvá zásah, jeho důsledky ani nehrozí jeho opakování), nelze se domáhat, aby soud zakázal správnímu orgánu pokračovat v porušování žalobcova práva a přikázal mu obnovit stav před zásahem. Dojde-li ke změně skutkového stavu až v průběhu řízení před krajským soudem, je žalobce oprávněn změnit žalobní petit; správní soud změnu petitu připustí za podmínek § 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého přiměřeně podle § 64 s. ř. s. (viz obdobně rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006-69, publikovaný pod č. 1590/2008 Sb. NSS). Žalobce rovněž může již v žalobě navrhnout eventuální petit: primárně se bude domáhat zákazu pokračování v porušování konkrétního žalobcova práva nebo příkazu obnovit stav před zásahem a eventuálně (pokud zásah v mezidobí skončí) bude požadovat určení, že zásah byl nezákonný.“

66. V projednávané věci se žalobkyně domáhá ochrany před probíhající daňovou kontrolou DPH za zdaňovací období březen 2015 a navrhuje, aby soud (z důvodu prekluze) určil, že její provádění je nezákonným zásahem, a současně aby přikázal žalovanému daňovou kontrolu ukončit a zakázal provádění dalších úkonů ve vztahu k této dani a zdaňovacímu období. Žalobkyně se tedy současně domáhá určení, že zásah byl nezákonný, a uložení povinnosti zdržet se provádění trvajících zásahů. S ohledem na shora uvedené takový postup není možný.
67. Jelikož daňová kontrola na DPH za březen 2015 dosud probíhá, odpovídá tvrzené podstatě zásahu (pokračování daňové kontroly po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně) žalobní petit, jímž se žalobkyně domáhá, aby soud uložil žalovanému povinnost předmětnou daňovou kontrolu ukončit a zakázal provádět další úkony. Petit na určení je nedůvodný, neboť zásah trvá.
68. Pro posouzení důvodnosti negatorního žalobního petitu se soud zabýval námitkami, na jejichž základě žalobkyně dovozuje, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně již uplynula.
69. Soud je vázán tím, jak žalobkyně vymezila nezákonný zásah, proti němuž se domáhala ochrany. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah ze strany žalovaného v tom, že žalovaný prováděl daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu. Z hlediska důvodnosti žaloby je proto podstatné pouze to, zda nastala prekluze daňové povinnosti žalobkyně, pokud jde o DPH za zdaňovací období březen 2015. Soud se proto zabýval pouze tím, jaký vliv měly žalobkyní uvedené skutečnosti na běh lhůty pro stanovení daně. Z jiného pohledu soud zákonnost úkonů žalovaného neposuzoval.

Zahájení daňové kontroly

70. Žalobkyně má za to, že k zahájení daňové kontroly nedošlo při ústním jednáním konaném dne 13. 10. 2015, o němž byl sepsán protokol. Namítá, že osoby, které se dostavily do její provozovny, nebyly pověřeny k provedení daňové kontroly, neprokázaly se služebními průkazy a samotný protokol neobsahuje formální náležitosti.
71. Ze správního spisu je patrné, že dne 13. 10. 2015 u žalobkyně zahájily kontrolu Ing. A. C. a M. H. jako úřední osoby. V protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že J. O., člen představenstva žalobkyně a současně osoba oprávněná jednat jménem žalobkyně, a P. Š., zaměstnanec žalobkyně jako třetí osoba, byli žalovanému (úředním osobám) známi z předchozího jednání. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalovaný si od zástupce žalobkyně vyžádal předložení daňové evidence ke kontrolované dani a související doklady, které byly předloženy.
72. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (odst. 2). Dle odst. 3 téhož ustanovení úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. O tom, kdo je v dané věci úřední

osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena (§ 12 odst. 4 daňového řádu).

73. Daňový řád před novelou č. 458/2011 Sb. obsahoval požadavek na vyhotovení úředního záznamu o tom, kdo je úřední osobou. Novelou však došlo k jeho vypuštění. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce vyhodnotil požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě jako nadbytečný. Za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „*Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou*“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).
74. K zahájení daňové kontroly není nutné vydávat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu a které by úřední osoby měly předkládat při zahájení daňové kontroly. Rozdělení činnosti mezi pracovníky je otázkou vnitřní organizace práce správce daně. Žalobkyně měla právo na předložení služebních průkazů (§ 12 odst. 3 daňového řádu, § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném do 31. 3. 2019). Z protokolu o zahájení daňové kontroly sice není patrné, zda pracovnice žalovaného při zahájení daňové kontroly předložily své služební průkazy, avšak pokud jejich předložení žalobkyně nevyžadovala, není případné nepředložení služebních průkazů takovou vadou, pro kterou by nebylo možné považovat daňovou kontrolu za zahájenou (přiměřeně srov. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2012, č. j. 1 As 25/2012-34, bod 28, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 10 Ca 127/2005-41, č. 1087/2007 Sb. NSS). Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly, který byl podepsán osobou oprávněnou jednat za žalobkyni, lze dovodit, že žalobkyně neměla pochybnosti o tom, že Ing. A. C. a M. H. jsou pracovníky žalovaného oprávněnými k provedení kontroly a jako s takovými s nimi jednala, vyhověla jejich výzvám a předložila požadované listiny. V daném případě nelze přehlédnout, že osoba oprávněná jednat za žalobkyni a její zaměstnanec byli úředním osobám známi z předešlého jednání. Žalobkyni (jejímu zástupci) bylo též předem z datové schránky žalovaného doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly podepsané vedoucím oddělení, dle kterého věc vyřizovala Ing. A. C.. Žalovaný v řízení před soudem pověřením obou zaměstnankyň k zahájení daňové kontroly potvrdil (viz rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54).
75. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že protokol o zahájení daňové kontroly postrádá formální náležitosti. Formální náležitosti protokolu stanoví § 60 odst. 3 daňového řádu. Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vylíčení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j)

vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám. Protokol veškeré formální náležitosti stanové daňovým řádem obsahuje. Daňový řád nestanoví, že by protokol musel obsahovat označení státu či malý státní znak, resp. otisk úředního razítka, na němž je vyznačen malý státní znak (§ 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb.), a to na rozdíl od náležitostí rozhodnutí [§ 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu]. Z daňového řádu plyne, že protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka ani tehdy, je-li jeho součástí rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se jeho příjemce vyzývá k uplatnění práva nebo ke splnění povinnosti (§ 61 odst. 2 daňového řádu). Povinnost označit protokol malým státním znakem nelze dovozovat ani z právní úpravy, která obecně upravuje užívání státních symbolů [§ 2 odst. 1 písm. e) a § 5 zákona č. 352/2001 Sb.], neboť použití malého státního znaku (úředního razítka) upravuje speciálně daňový řád.

76. Žalobkyně dále tvrdí, že daňová kontrola byla materiálně zahájena dříve. S tím se soud neztotožňuje. Daňová kontrola se zahajuje úkonem vůči daňovému subjektu dle § 87 daňového řádu. Formalizovaný způsob zahájení odpovídá důsledkům, které má okamžik zahájení daňové kontroly (mj. vliv na běh lhůty pro stanovení daně). Nelze zaměňovat úkony v rámci kontrolní činnosti správce daně týkající se jiných daňových subjektů (byť se týkají obchodních transakcí, v nichž jedním z článků byla žalobkyně) se zahájením daňové kontroly vůči žalobkyni. Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na odpověď na dožádání č. j. 4377755/15/2008-60564-110115 (žalobkyní označovaná č. j. 2123432/15/2102-60564-108273), v níž Finanční úřad pro hlavní město Prahu sdělil žalovanému údaje ohledně T.. Tento úkon se však týkal daňové kontroly na DPH probíhající u C. a daňové povinnosti této společnosti. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně prověřoval obchodní transakce, v nichž vystupovala žalobkyně jako další článek. Dřívější zahájení úkonů, které by odpovídaly provádění daňové kontroly u žalobkyně, nedokládá ani listina ze dne 16. 9. 2015, č. j. 3616795/15/2102-60566-108273, již byl žalovaný požádán o dokončení daňové kontroly u C. z důvodu, že žalobkyně byla posledním známým článkem obchodního řetězce. Aby mohla být prováděna daňová kontrola, musí být správcem daně učiněn úkon vůči daňovému subjektu, při němž bude vymezen rozsah a předmět daňové kontroly. To bylo ve vztahu k žalobkyni učiněno až během ústního jednání dne 13. 10. 2015. Opačný závěr neplyne ani z žádosti Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV. Soud též připomíná, že správce daně je oprávněn provádět vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu), pokud tím neobchází institut daňové kontroly, o čemž v daném případě nic nesvědčí.
77. Žalobkyně dále namítala, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, neboť ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, a proto nemělo její zahájení za následek přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
78. S tímto názorem se soud neztotožňuje. Zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. I pokud by byly splněny podmínky pro to, aby před zahájením daňové kontroly měl správce daně povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, avšak správce daně takovou výzvu nevydá, jde sice o jednání nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla následně vztah k výši doměřené daně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, 4005/2020 Sb. NSS). S ohledem na vymezení zásahu se soud pro

nadbytečnost nezabýval tím, zda při zahájení daňové kontroly k takovému nezákonnému jednání došlo. Podstatné v posuzované věci je, že zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu tříleté lhůty pro stanovení daně.

79. Soud s ohledem na výše uvedené pro nadbytečnost neprovedl k důkazu a ani nevyžádal od Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy trestní spis, jenž obsahuje přípis ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, neboť by na posouzení věci nemohl ničeho změnit.

Mezinárodní dožádání

80. Žalobkyně obecně namítala, že žádné z mezinárodních dožádání nemělo být učiněno a nemělo vliv na běh prekluzivní lhůty, neboť nesplňují podmínku zákonnosti a účelnosti. Žalobkyně považuje daňovou kontrolu za nesmyslnou. Dle žalobkyně je nesporné, že T. nepodala daňové přiznání a nezaplatila daň jen proto, že její jednatel zemřel.
81. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
82. Podle § 85 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (odst. 1). Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (odst. 3).
83. K východiskům, z nichž je třeba vycházet při posuzování úkonů správce daně v rámci daňové kontroly, se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, v němž k daňové kontrole uvedl: *„Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. [...] 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.“* Judikatura dospěla k závěru, že *„[n]ení 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.“* (viz rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).

84. V posuzovaném případě žalovaný v rámci daňové kontroly zahájené dne 13. 10. 2015 prověřuje všechna plnění a všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.
85. Soud připomíná, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, č. 1983/2010 Sb. NSS). V daném případě bylo v době zahájení daňové kontroly žalovanému známo, že v obchodním řetězci, v němž měly být převáděny měděné katody a měděný drát a v němž vystupovaly společnosti T., C. a žalobkyně, T. nepřiznala a neuhradila DPH. Pouze skutečnost, že v dubnu 2015 došlo k úmrtí společníka a jednatele T. *a priori* nevylučuje možnost existence podvodu na DPH (žalovanému bylo známo, že T. v únoru 2015 nevykázala žádná uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, platby od C. byly převáděny na slovenský účet, dodávky byly pořízeny z jiného členského státu a měly být přepravovány přímo k žalobkyni, finanční tok však probíhal přes několik tuzemských plátců DPH). Ostatně dle informací jednatele C. nebylo důvodem ukončení spolupráce s T. úmrtí jediného jednatele a společníka, ale postih účtu této společnosti ze strany správce daně.
86. Znakem podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty (viz např. rozsudky SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/043, *Kittel*, či ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*). Za takového stavu je pro posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce. Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost subjektu uplatňujícího odpočet daně o daňovém podvodu, neboť nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Existenci podvodu na DPH jakož i skutečnost, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Správce daně přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 1 daňového řádu). Je na jeho uvážení, jaké důkazy provede, resp. jaké podklady v průběhu daňové kontroly vyhodnotí jako postačující ke zjištění skutkového stavu. Správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu).
87. Soud v rámci projednání žaloby na ochranu před probíhající daňovou kontrolou může pouze posoudit, zda u mezinárodních dožádání nešlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu řízení. Detailnější ochrany se může žalobkyni případně dostat v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, neboť teprve tam dojde k vyhodnocení důkazní situace. Ochrana v rámci zásahové žaloby může být založena jen na zjevných okolnostech.
88. I když předložené doklady formálně prokazují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nelze správci daně bránit ve zjišťování okolností obchodních transakcí za účelem ověření,

zda není dán důvod odpočet odepřít, je-li plnění součástí obchodního řetězce, v němž nebyla přiznána a zaplacená daň z přidané hodnoty. Nelze pominout, že okolnosti, které mohou vést k závěru o existenci podvodu a vědomosti žalobkyně, není povinná tvrdit ani prokazovat žalobkyně, nýbrž správce daně. Je zřejmé, že žalobkyně nebude předkládat důkazní prostředky, jimiž by žalovanému usnadňovala unesení jeho důkazního břemene. Žalovanému je třeba umožnit obstarat podklady prokazující důvody pro odepření nároku na odpočet daně. K tomu je třeba mu poskytnout potřebný časový prostor a akceptovat úkony směřující k jejich obstarání. Žalovaný musí mít možnost prověřit různé i méně pravděpodobné varianty předpokládaného skutkového stavu (viz rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39). Vystupují-li v obchodním řetězci subjekty z jiných členských států, využití mezinárodní spolupráce při prověřování okolností obchodních případů se jeví obecně racionální.

89. V daném případě se průběh daňové kontroly odvíjel od podezření žalovaného, že žalobkyně je zapojena do tzv. karuselového podvodu. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49, *[k]aruselové podvody přitom představují jedno z největších a nejhůře odhalitelných obrožení fungování unijního systému výběru DPH [...] Komplikovanost jejich odhalování je dána právě tím, že zahrnují alespoň tři subjekty (často výrazně více) z různých členských států EU, takže jejich odhalování je náročné na mezinárodní spolupráci i na čas. [...] Nebezpečnost a obtížná odhalitelnost karuselových obchodů je dána právě tím, že je do nich zapojena mnohdy dlouhá řada článků, z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně, jiné na tomto podvodu pouze vědomě profitují, jiné pak skutečně vůbec nemusejí vědět o tom, že jsou součástí takového řetězce. Prošetření, do které z těchto skupin spadá konkrétní domácí daňový subjekt, je přitom z povahy věci náročné.* Prošetřování existence podvodu na DPH, k němuž dochází v souvislosti s intrakomunitárními plněními, již z povahy těchto podvodů typicky zahrnuje prošetřování dílčích článků zapojených do obchodního řetězce. Žádosti o mezinárodní výměnu informací vůči daňovým správám jiných členských států Evropské unie, je v takových případech zcela běžným postupem, který je nezbytný k řádnému zjištění skutkového stavu věci.
90. Z obsahu předloženého daňového spisu vyplývá, že mezinárodní dožádání, jimiž žalovaný zjišťoval okolnosti obchodních případů žalobkyně, na sebe logicky navazují. Žalovaný před zahájením daňové kontroly u žalobkyně začal zjišťovat informace týkající se zdaňovacího období březen 2015 na DPH u C. a u T., která za toto zdaňovací období nepřiznala a neuhradila DPH. Žalovaný měl pochybnost, zda se dodání ve vztahu mezi T., C. a žalobkyní uskutečnila a zda nejsou součástí karuselového podvodu na DPH. Žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za březen 2015 v rozsahu všech rozhodných skutečností ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období a dani. Žalobkyně uvedla, že zboží nakoupené od C. dodávala odběratelům na Slovensku a v Německu. Pro ověření, zda se tak opravdu stalo, zda bylo zboží přijato, plnění přiznáno a zdaněno, jakož i zjištění dalších okolností týkajících se obchodování s předmětným zbožím (mj. dalších článků, jimž bylo zboží dále přeprodáno, a údajů o objednateli, sdělení, jak bylo zboží objednáno a jak byl navázán kontakt mezi odběratelem a dodavatelem) přikročil žalovaný současně dne 3. 12. 2015 ke dvěma žádostem o mezinárodní výměnu informací. Z odpovědi slovenské daňové správy ze dne 8. 3. 2016 žalovaný zjistil, že zboží mělo být přeprodáno polské společnosti D. (která byla uvedena mj. na CMR listu předloženém žalobkyní jako odesílatel).

91. V návaznosti na tuto odpověď žalovaný přistoupil dne 14. 4. 2016 k dožádání polské daňové správy (žádost č. 3), kterou požádal o poskytnutí informací, kam bylo zboží ze Slovenska dovezeno, kdo ho přebíral, od koho bylo zboží zakoupeno a komu bylo následně prodáno a kam bylo dodáno, informace o přepravě a úhradě zboží a o zaslání dokladů o nákupu zboží a jeho následném prodeji, popř. dokumenty o využití zboží spolu s certifikáty dokládajícími, že se jedná o obchod s měděnými katodami. Žádal o podrobné sdělení všech dostupných údajů o objednateli a odběrateli, jakým způsobem bylo zboží objednáno a jak byl navázán kontakt mezi dodavatelem a odběratelem. Dne 7. 6. 2016 poskytla polská daňová správa odpověď, z níž plyne, že sídlo společnosti D. je virtuální, s touto společností nemají žádný kontakt a ani přístup k jejím dokladům. Předsedou a jediným akcionářem je občan Slovenska F. R.. Nikdo ze zaměstnanců ani zástupců se na adrese sídla nenachází. Korespondence je sice ve virtuální kanceláři přebírána, následně je preposílána na adresu F. R. do K. (X) nebo naskenováním na jeho emailovou adresu. Kvůli žádostem jiných daňových správ byla zahájena kontrola za období leden až březen 2014, která byla provedena bez účasti daňového subjektu a bez přístupu k dokumentaci. D. nepředložila souhrnné hlášení a přiznání k DPH za březen 2015. Od 24. 10. 2014 byla vyškrtuta z registru plátců DPH. Polská daňová správa nebyla schopna potvrdit transakce s žalobkyní. Během daňové kontroly za období leden až prosinec 2013 správce daně zjistil, že D. neprovozovala obchodní činnost, byla pouze nástrojem při páčání daňového podvodu. Na základě těchto skutečností bylo uvedeno, že D. byla subjektem využívaným k provádění daňových podvodů ve zdaňovacím období březen 2015.
92. Na odpověď na žádost č. 3 reagoval žalovaný žádostí č. 4 ze dne 1. 8. 2016, v níž požádal slovenskou daňovou správu o provedení výlehu F. R., který se uskutečnil dne 22. 11. 2016 (protokol o ústním projednání ze dne 22. 11. 2016, č. 104339269/2016, který byl připojen k odpovědi ze dne 30. 1. 2017). Uvedl, že při vykládce měděných tabulí v Polsku byl přítomen osobně. Skladovou evidenci nebylo nutné vést, neboť se zboží ihned přepravilo do České republiky. Přepravu zajišťovala výlučně G. S.. Zboží předával řidiči kamionu. Původ zboží mu není znám. Uvedl, že nezná žalobkyni, C. ani T., neobchodoval s nimi; osobně však znal C. Z..
93. V daném případě pak nelze zcela pominout (byť nemají vliv na běh lhůty pro stanovení daně) též mezinárodní dožádání v rámci kontrol u C. a T. ohledně předložených certifikátů a bankovních účtů, jejichž výsledky mohly mít význam pro závěr o existenci podvodného řetězce, a tedy i pro projednávanou věc.
94. Žádostmi č. 5 až 8 ze dne 4. 9. a 5. 9. 2018 žalovaný ověřoval žalobkyní deklarovaná dodání zboží do jiného členského státu, a to dodání 18 607 kg Cu granulátu společnosti M. B. A., SK4020148418, za cenu 88 608,39 EUR (žádost č. 5), dodání kovového odpadu za cenu 23 332 EUR společnosti C. A. F. H. G. (žádost č. 6), dodání 24 000 kg měděného drátu společnosti M. GmbH za cenu 126 597,60 EUR (žádost č. 7) a dodání 21 240 kg hliníkového odpadu (AlMg 3) za cenu 41 401,92 EUR společnosti A. M. G. (žádost č. 8). Všechny odpovědi potvrdily uskutečnění dodání zboží, uhrazení ceny a přiznání DPH. Další prověřování týkající se těchto dodání žalovaný po obdržení odpovědí neprováděl.
95. Takto základní prověření je v případě dodání kovů či kovového odpadu do jiného členského státu přiměřené a nevybočuje z vymezeného předmětu a rozsahu daňové kontroly. I když se obchodní vztah se společností M. B. A. (žádost č. 5) dle daňových dokladů netýkal měděných katod, soud zdůrazňuje, že předmětem daňové kontroly byla DPH za březen 2015 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a

stanovení daně v tomto období. Jak bylo výše uvedeno, správce daně může zahájit daňovou kontrolu i v rozsahu plnění, u nichž nedisponuje konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti. Nelze považovat za zjevně nerozumné či neúčelné, pokud žalovaný, který měl jistou pochybnost o části obchodních transakcí týkající se obchodů žalobkyně s kovy (obchody s měděnými katodami a měděným drátem v řetězci, v němž vystupovaly žalobkyně, C. a T. a v němž bylo zboží dodáváno z a do jiných členských států) přistoupil k ověření dalších obchodů žalobkyně v daném zdaňovacím období - dodání kovů (mj. měděného granulátu či měděného drátu) do jiného členského státu v relativně vysoké hodnotě - a prověření, zda nedošlo k narušení neutrality DPH. Jelikož bylo potvrzeno dodání zboží, uhrazení ceny a přiznání DPH, žalovaný upustil od zjišťování dalších okolností týkajících se těchto obchodů. Ačkoli mohl žalovaný přistoupit k prověření těchto obchodů v rámci mezinárodní spolupráce dříve, nic nenasvědčuje tomu, že by žádost č. 5 byla učiněna účelově pouze s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, která se v té době nikterak nechýlila ke svému konci (též s přihlédnutím k tomu, že se lhůta stavila v důsledku žádostí č. 1, 3 a 4). O tom, že žádost nebyla vznesena čistě účelově, svědčí i to, že se žalovaný současně obrátil se dvěma žádostmi na německou daňovou správu a jednou na rakouskou daňovou správu za účelem potvrzení, zda se obchody, jež se též netýkaly měděných katod, uskutečnily, a zda byla odvedena DPH. Soud tedy neshledal, že by žádost č. 5 byla učiněna čistě účelově, byla zjevně neúčelná či vybočovala z předmětu a rozsahu daňové kontroly. I s touto žádostí byl proto spojen následek dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a žádost č. 5 tak stavila prekluzivní lhůtu ode dne 4. 9. 2018 do dne 10. 1. 2019.

96. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, která namítla, že žádosti č. 9 a 10 byly účelové pouze s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť byly učiněny více než rok a čtvrt po posledním úkonu a po skončení dokazování, týkaly se věcí a otázek, které žalovaný prověřoval již v roce 2015, a mohly být učiněny dříve.
97. Tyto žádosti nebyly učiněny více než rok a čtvrt po posledním úkonu ani po skončení dokazování. Žalovaný se žádostmi č. 9 a 10 zjevně pokusil mj. reagovat na vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 11. 2019, v němž žalobkyně žádala jeho doplnění, provedení výslechu svědků tak, aby měla možnost jim být přítomna a klást otázky, a namítala, že T. nemohla podat daňové přiznání a zaplatit daň z důvodu úmrtí jednatele a jediného společníka dne 24. 4. 2015 a ve správním spise chybí informace o tom, zda a jak byla daň této společnosti *ex officio* vyměřena, zda ji správce daně vymáhal, přihlásil se do pozůstalostního řízení, ustanovil jí opatrovníka a zda dal podnět rejstříkovému soudu, aby rozhodl o jejím zrušení s likvidací.
98. V návaznosti na vyjádření žalobkyně žalovaný doplňoval dokazování (výsledky svědků) a přistoupil též ke dvěma žádostem o mezinárodní dožádání. Žádostí č. 9 ze dne 20. 12. 2019 žádal maďarskou daňovou správu o ověření data úmrtí C. Z. a o informace, zda byl ustanoven správce dědictví, ukončeno dědické řízení, kdo nabyt podíl ve společnosti T., zda bylo v pozůstalosti nalezeno účetnictví společnosti a o sdělení případných osob, které se s C. Z. podílely na obchodování s měděnými katodami a ověření, zda občanský průkaz, podle něhož byl na Slovensku úředně ověřen podpis C. Z. na smlouvě o převodu podílu, patří panu Z.. Žádost odůvodnil tím, že prověřuje obchodování s měděnými katodami, při němž došlo k narušení neutrality DPH. Prvním článkem řetězce na území České republiky byla T., jejímž jednatelem a jediným společníkem byl od 30. 7. 2014 do 24. 4. 2015 C. Z., který dle informací žalovaného zemřel dne ..., dosud však není znám správce dědictví ani

osoba, která by v jeho činnosti pokračovala. V březnu 2015 T. prodala v České republice zboží v ceně zhruba 1,7 milionu EUR, nepodala však daňové přiznání a neodvedla DPH. V České republice nebylo možné zjistit okolnosti smrti pana Z., zajistit účetnictví ani další doklady k činnosti společnosti.

99. Dále žalovaný požádal dne 7. 2. 2020 (žádost č. 10) slovenskou daňovou správu o provedení výsledku J. M., mj. zda vykonal dopravu v březnu 2015 dle dodacích listů, kde probíhala nakládka zboží, kdo byl nakládce přítomen, jaké doklady a pokyny obdržel a od koho, jak probíhala vykládka, jaké listiny a komu při ní předával, zda probíhala kontrola zboží, zda poté nakládal nové zboží, kdo dopravu objednal a hradil a zda jsou mu známy uvedené osoby. Žádal, aby o výsledku byl vyrozuměn zástupce žalobkyně. V žádosti dále uvedl, že v rámci prověřování obchodního řetězce s měděnými katodami, v němž byla narušena neutralita DPH, prověřuje okolnosti týkající se přepravy, neboť nemá informaci, kde bylo zboží naloženo, kdo přepravu organizoval a kdo ji platil. Dle dodacích listů bylo zboží přepravováno vozidlem registrační značky X, jehož vlastníkem byla G. S., řidičem J. M.. Žalovaný v minulosti žádal o prověření dopravy, ale okolnosti nebyly zjištěny dostatečně: V. T., jednatel G. S., nevěděl, kdo přepravu objednal, J. M. se k jednání nedostavil.
100. Slovenský správce daně sdělil, že J. M. byl předvolán k výsledku na den 25. 3. 2020, o čemž byl vyrozuměn i zmocněnec žalobkyně. Výsledek však nebyl realizován z důvodu vyhlášení mimořádné situace v souvislosti s nemocí Covid-19 a bude proveden po jejím skončení.
101. Maďarský správce daně v odpovědi ze dne 17. 1. 2020, č. j. 1095234/20, kterou žalovaný označil za částečnou, potvrdil, že C. Z. byl maďarským občanem, který zemřel dne ... a označený občanský průkaz lze spojit s touto osobou. Správce daně uvedl, že nemá další informace. Neboť „plátce“ zemřel, nejsou schopni odpovědět na další otázky, neboť nemohou zahájit kontrolu.
102. Žalovaný požádal dne 28. 1. 2020 Městský soud v Praze o sdělení aktuálních informací o T., městský soud přípisem ze dne 4. 2. 2020 sdělil, že mu nebylo doručeno rozhodnutí o dědictví a v rejstříkovém spise se nenachází záznam o osobě, která by vyřizovala dědické řízení, dědictví řeší s velvyslanectvím Maďarské republiky.
103. Žalovaný dne 6. 3. 2020 e-mailem maďarskému správci daně sdělil, že odpověď č. j. 1095234/20 považuje za částečnou, a požádal o doplnění informací. Uvedl, že v České republice není schopen ověřit informaci od obchodních partnerů C. Z., podle nichž šlo o spolehlivého partnera se zkušenostmi s obchodem s měděnými katodami. Žádal o informace o ekonomických aktivitách C. Z. v Maďarsku, aby bylo možné posoudit, zda skutečně organizoval předmětné obchody. Žádal též o sdělení, zda byl veden jako podnikatel, a pokud ano, jakým aktivitám se věnoval. Uvedl, že v České republice není dostupná informace, zda v obchodních aktivitách pokračuje nástupce, nebo zda byl ustanoven správce pozůstalosti. Vyjádřil předpoklad, že v Maďarsku je vedeno dědické řízení, které se musí týkat též vlastnického práva k podílu v T.. Žádal o sdělení, zda byla ustanovena osoba oprávněná nakládat s dědictvím, a případně poskytnutí kontaktních informací. Rovněž žádal o informaci, zda je dle maďarského práva nezbytné zahájit kontrolu, aby bylo možné poskytnout požadované informace. Vyjádřil domněnku, že informace by bylo možné získat v rámci plnění úředních povinností, případně zahájením kontroly u osoby spravující pozůstalost.
104. V odpovědi ze dne 2. 7. 2020 slovenský správce daně uvedl, že J. M. byl za přítomnosti zmocněnce žalobkyně vyslechnut dne 30. 6. 2020. J. M. vypověděl, že v březnu 2015

pracoval jako řidič u G. S.. Zboží naložil na Slovensku. Při nakládce obdržel CMR listy, na kterých bylo uvedeno místo vykládky, kam zboží přepravil. Kdyby se po cestě vyskytl problém, musel ho hlásit V. T.. U převzetí zboží byla přítomná osoba obsluhující vysokozdvizný vozík, občas přišel někdo zboží zkontrolovat. Doklady, které měl, předával těmto osobám. Nevěděl, kdo si přepravu objednával, ani kdo ji hradil. Po vykládce zboží v Malé Štáhle tam nikdy nenakládal jiné zboží. Pro další zboží jezdil jinam, jen výjimečně jel zpět na Slovensko s prázdným vozidlem. Uvedl, že C. Z., C. S. S., P. Š. ani J. O. nezná, je mu známa společnost K. – M- a.s. (žalobkyně). Na dotaz zmocněnce žalobkyně, zda ví, co je spektrometr, odpověděl, že s ním občas měřili kvalitu zboží.

105. Žalobkyně má pravdu v tom, že žalovaný se již v souvislosti s prověřováním obchodů ve vztahu k C. v roce 2016 obrátil na slovenského správce daně s tím, aby provedl zjištění týkající se G. S., která měla zajišťovat přepravu měděných katod žalobkyni, a výslech řidiče J. M.. Konkrétně dne 12. 2. 2016 požádal o zjištění, zda G. S. vlastní vozidlo registrační značky X, zda zaměstnává J. M., zda ve dnech uvedených na daňových dokladech zajišťovala přepravu do Malé Štáhle, kdo přepravu objednal a uhradil. Dále žádal o zaslání dokladů o úhradách, o vydané faktury a o kopii záznamů o jízdách výše specifikovaného vozidla. Žádost uzavřel otázkami, které měly být při výsledku položeny J. M., tj. zda prováděl přepravu zboží do M. Š., jakým způsobem se zboží přepravovalo, jak docházelo k předání zboží, zda byl u předávky přítomen někdo ze společnosti C., kde bylo zboží naloženo a kdo mu zboží předal. Z odpovědi ze dne 19. 5. 2016 vyplývá, že se dne 9. 3. 2016 dostavil pouze jednatel G. S. V. T.. Pan M. se k výsledku nedostavil z důvodu pracovní neschopnosti. Jednatel uvedl, že v březnu 2015 s C. neobchodovali, přepravu zboží však vykonávali. Místem vykládky byl K. – M. (žalobkyně), ale objednatelem byla jiná společnost, nevěděl však která. K dalšímu ústnímu jednání se V. T. nedostavil ani po opakovaném předvolání. V žádosti č. 10 ze dne 7. 2. 2020 žalovaný konstatoval, že již v minulosti žádal o prověření přepravy měděných katod, ale okolnosti nebyly zjištěny dostatečně, přičemž pan M. se nedostavil k výsledku. Z odpovědi nebylo dostatečně jasné, zda byl k výsledku předvolán. I když tak žalovaný učinil až po necelých čtyřech letech ode dne, kdy se dozvěděl, že se pan M. k výsledku nedostavil, nelze odhlédnout od toho, že při ústním jednání konaném dne 5. 11. 2019 (viz protokol č. j. 4861085/19/2101-60561-208930) vytkl zmocněnec žalobkyně žalovanému, že prováděl výsledky svědků, aniž by o tom byla žalobkyně jakkoli vyrozuměna a byla jí dána příležitost se výsledků účastnit a klást svědkům otázky. Žalovaný uvedl, že výsledky neprováděl, pouze pracoval s protokoly o ústních jednáních s jinými daňovými subjekty při vyhledávací činnosti. Žalovaný vyjádření žalobkyně považoval za návrhy na provedení svědeckých výpovědí a požádal žalobkyni o specifikaci osob, které by měl vyslechnout. Žalobkyně však uvedla, že s ohledem na předložený nekompletní správní spis konkrétní jména neuvede, tedy až na pana C. S., a doplnila, že jen žalovaný ví, co konkrétně se stalo důkazem. Jelikož se žalovaný již v roce 2016 pokusil vyslechnout J. M., avšak neúspěšně, přistoupil skrze žádost č. 10 k provedení jeho výsledku za účasti žalobkyně či jejího zmocněnce. Žalovaný přitom ve výsledku kontrolního zjištění považoval za významné též informace o původu zboží a o tom, kdo zajišťoval (míněno objednával) jeho přepravu, včetně vyjádření jednatele dopravce v rámci mezinárodního dožádání ve vztahu k C.. Dle předchozích vyjádření C. i výsledku svědka C. S. ze dne 14. 1. 2020 měl dopravu zajistit dodavatel C., což nekorespondovalo s dalšími zjištěními správce daně, přičemž svědek (ani v rámci vyjádření za C.) nebyl schopen objasnit původ dodávaného zboží. Za dané situace, kdy žalobkyně žádala, aby osoby, z jejichž vyjádření žalovaný vycházel, byly vyslechnuty jako svědci, nelze žalovanému

vytýkat, že se rozhodl k okolnostem přepravy vyslechnout jako svědka řidiče J. M. (nikoli jednatele společnosti G. S.). Jednatel přepravce nebyl schopen k objednání přepravy bližší informace poskytnout a výslech J. M. se správce daně neúspěšně pokusil zajistit již v souvislosti s daňovou kontrolou u C., což vyplývá z žádosti o mezinárodní spolupráci a z odpovědi slovenského správce daně, které jsou součástí předloženého spisu. V řízení před soudem nebylo prokázáno, že by byl jeho výslech dříve proveden, přičemž žalobkyně potvrdila, že dříve neměla možnost se jeho výslechu účastnit. Nelze přehlédnout, že žalobkyně nebyla schopna uvést, ve vztahu k jaké společnosti měl být dle žalobkyně výslech J. M. dříve proveden a co mělo být jeho obsahem, přičemž zmíněná společnost L. ani není českou společností. Pokud J. M. sdělil, že se k věci vyjádřil společník G. S., jeví se pravděpodobné, že jde o vyjádření, které učinil při jednání, k němuž byl předvolán v souvislosti s daňovou kontrolou u C., z něhož J. M. omluvil z důvodu pracovní neschopnosti. Tato skutečnost plyne z odpovědi na mezinárodní dožádání ve věci C., ze které správce daně vycházel ve výsledku kontrolního zjištění a která je též součástí kontrolního spisu žalobkyně. V daném případě tedy nešlo o opakovaný výslech svědka, ale opakovaný pokus jej vyslechnout a současně umožnit zástupci žalobkyně být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky. Výslech řidiče, který měl fakticky realizovat všechny přepravy zboží k žalobkyni, mohl přispět k objasnění okolností a faktického průběhu předmětných obchodních transakcí, který nebyl zcela objasněn. Mezinárodní dožádání tak soud nepovažuje za zjevně neúčelné nebo účelové či zcela vybočující z předmětu daňové kontroly.

106. Soud připomíná, že v rámci zásahové žaloby nemůže hodnotit správcem daně provedené důkazy, vyjadřovat se k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, nevybočují-li zjevně z předmětu zahájené daňové kontroly, ani posuzovat správnost či nesprávnost předběžného hodnocení důkazní situace správcem daně v rámci výsledku kontrolního zjištění. Tyto okolnosti jsou předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (viz výše citovaný rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). Soud dodává, že účelnost provedeného úkonu nelze posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkaz prostředek (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011-170), respektive podle toho, zda bude podporovat pochybnosti správce daně o předmětných transakcích. I negativní výsledek slouží správci k daně ke zvážení, zda unáší své důkazní břemeno, a k vyhodnocení dalšího postupu.
107. Žalobkyně považuje za neúčelné rovněž dožádání maďarského správce daně týkající se C. Z.. Ve výsledku kontrolního zjištění (str. 10) měl žalovaný postaveno najisto, že pan C. Z. zemřel dne ..., T. byla označena za nespolehlivého plátce, v rámci řízení ohledně zdaňovacího období březen 2015 se správcem nekomunikovala, přičemž nezveřejňuje a neukládá účetní závěrky do sbírky listin. Na str. 15 konstatoval, že nepodala přiznání k DPH za březen 2015 a neodvedla DPH, což s dalšími zjištěními vzbudilo podezření o narušení daňové neutrality. Při ústním jednání konaném dne 5. 11. 2019 (viz protokol č. j. 4861085/19/2101-60561-208930) zmocněnec žalobkyně uvedl, že je zřejmé, že když jediný jednatel T. pan C. Z. zemřel dne ..., nemohla tato společnost podat přiznání k DPH za březen 2015. Konstatoval, že ve správním spise absentují informace o tom, jak byla správcem daně vyměřena této společnosti daň, zda tak učinil z moci úřední, jestli už daň vymáhal, zda se přihlásil do pozůstalostního řízení, zda ustanovil této společnosti opatrovníka, zdali dal podnět rejstříkovému soudu ke zrušení této společnosti.

108. Z obsahu výsledku kontrolního zjištění, provedeného ústního jednání ze dne 5. 11. 2019 a žádosti č. 9 o mezinárodní výměnu informací vyplývá, že žalovaný žádostí č. 9 reagoval na výtky žalobkyně týkající se absence informací ohledně vyměření DPH společnosti T. a řešení pozůstalosti po panu Z.. To připouští i žalobkyně, která při jednání soudu poukázala na to, že k tomuto mezinárodnímu dožádání ohledně výsledku pozůstalostního řízení správce daně přistoupil proto, že to její zástupce navrhl. Žalovaný sice seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění až dne 9. 10. 2019, nicméně v průběhu daňové kontroly správce daně není povinen seznamovat daňový subjekt s dosavadními zjištěními (srov. § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu). Jelikož měla žalobkyně připomínky týkající se neodvedení daně v důsledku úmrtí C. Z., jednatele T., nelze žalovanému vytýkat, že se pokusil výtky žalobkyně rozptýlit učiněním dalších dotazů, a soud tak nepovažuje žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 20. 12. 2019 za zjevně účelovou. Vzhledem k úmrtí jednatele a jediného společníka T. C. Z. mohl záviset další postup v řízení do jisté míry i na tom, jak bude určeno právní nástupnictví po panu Z. nebo alespoň vyřešena správa jeho pozůstalosti. Byť se správce daně zčásti dotazoval též na skutečnosti již prokázané (mj. žádal o potvrzení data úmrtí C. Z.), nelze považovat za zjevně neúčelné dotazy směřující ke zjištění, co se stalo s podílem C. Z. v T., zda již bylo skončeno pozůstalostní řízení a kdo je jeho právním nástupcem, případně zda byl ustanoven správce pozůstalosti, s nímž by mohl správce daně případně komunikovat a obstarat jeho prostřednictvím písemnosti ze společnosti T., která byla s ohledem na úmrtí jediného jednatele a společníka zcela nekontaktní a jejíž stanovisko nebylo možné získat. Jde o podstatná skutková zjištění pro posouzení věci, neboť je to právě T., u níž měla dle žalovaného nastat ztráta daně. Chce-li žalovaný vyloučit nárok na odpočet žalobkyně z důvodu zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem, musí prokázat, že došlo ke ztrátě daně, a to nikoli jen v důsledku úmrtí jediného jednatele a společníka, ale v příčinné souvislosti s podvodným jednáním. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností není pro žalovaného jednoduché unést a je pochopitelné, že se v návaznosti na vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění snaží využít všech v úvahu přicházejících zdrojů, včetně mezinárodního dožádání na maďarskou státní správu. Byť by C. Z. zemřel v České republice, na základě mezinárodní smlouvy s Maďarskem zveřejněné pod č. 63/1990 Sb. (viz čl. 84 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012) byly k projednání pozůstalosti po státních občanech Maďarska příslušné orgány Maďarska. Výsledky řízení by se pak měly promítnout v zápisu T. v obchodním rejstříku. Jelikož však v obchodním rejstříku byl stále zapsán jako jediný společník T. C. Z., přikročil správce daně k mezinárodnímu dožádání. Žalobce má pravdu, že žalovaný mohl požádat o mezinárodní spolupráci dříve, v daném případě nicméně žalovanému nelze vytýkat, že se pokusil reagovat na výtky žalobkyně. Ostatně i dřívější mezinárodní dožádání by stálo v lhůtu pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že ani na dotaz z prosince 2019 nebyl maďarský správce daně schopen podat konečnou odpověď, je pravděpodobné, že i případný dřívější dotaz by musel být opakován. S ohledem na výše uvedené tak dle názoru soudu nebylo mezinárodní dožádání učiněno zjevně bezúčelně ani zjevně účelově pouze s cílem prodloužit stavení prekluzivní lhůty. Ta se stavila od 10. 12. 2019 do 17. 1. 2020, kdy žalovaný obdržel na dotaz částečnou odpověď. V této odpovědi maďarský správce daně mimo jiné nezodpověděl dotaz ohledně výsledku pozůstalostního řízení a o tom, zda se na podnikání pana Z. spolu s ním podílely i jiné osoby. Žalovaný následně emailem ze dne 6. 3. 2020 maďarského správce daně požádal o doplnění odpovědi. Odpověď na tuto žádost žalovaný dle svého sdělení dosud neobdržel. Soud však neshledává důvodným, aby doba od obdržení částečné odpovědi do dne, kdy byla zaslána žádost o její

doplnění, šla k tíži žalobce a aby se po tuto dobu stavila prekluzivní lhůta, za situace, kdy žalovanému trvalo více než měsíc, než výzvu k doplnění informací učinil, ačkoli z odpovědi maďarské strany bylo zřejmé, že považovala svou odpověď za konečnou. K dalšímu stavení prekluzivní lhůty by tak došlo od 6. 3. 2020. Vzhledem k tomu, že v období do 2. 7. 2020 neběžela prekluzivní lhůta z důvodu žádosti č. 10, stálo její běh vyžádané doplnění odpovědi v době od 3. 7. 2020.

109. Soud tak uzavírá, že dnem zahájení daňové kontroly započala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 13. 10. 2018 (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu se lhůta stavila žádostí č. 1 ode dne 3. 12. 2015 do 8. 3. 2016 po dobu 97 dní, žádostí č. 3 ode dne 14. 4. 2016 do 7. 6. 2016 na 55 dní, žádostí č. 4 ode dne 1. 8. 2016 do 30. 1. 2017 na 183 dní, žádostí č. 5 ode dne 4. 9. 2018 do 10. 1. 2019 na 129 dní, žádostí č. 9 ode dne 10. 12. 2019 do 17. 1. 2020 na 39 dní a žádostí č. 10 od 7. 2. 2020 do 2. 7. 2020 na 147 dní. Po tomto datu lhůta pro stanovení daně dále neběží, a to z důvodu mezinárodního dožádání, které se týká C. Z., na které žalovaný dle svého sdělení dosud neobdržel odpověď. Námitka, že daňová kontrola je prováděna ve vztahu k prekludované daňové povinnosti, proto není důvodná.
110. Soud zdůrazňuje, že nehodnotil, zda v průběhu daňové kontroly nedocházelo k průtahům a zda žalovaný nebyl v průběhu daňové kontroly nečinný. Proti nečinnosti či průtahům správce daně v rámci daňové kontroly se lze bránit zásahovou žalobou, kterou se může daňový subjekt domáhat jejího ukončení projednáním zprávy o daňové kontrole. K tomu však žalobkyně nepřistoupila. Soud pouze na okraj poznamenává, že z obsahu spisu a mezinárodních dožádání je zjevné, že žalovaný nebyl nečinný pod dobu čtyř let od zahájení daňové kontroly do sdělení výsledku kontrolního zjištění, jak naznačovala žalobkyně při jednání soudu.
111. K předloženému daňovému spisu soud dodává, že za situace, kdy soudní řízení o zásahové žalobě nestaví lhůtu pro stanovení daně a žalovaný dále vede řízení, je logické, že soudu předloží pouze kopii spisu, nikoli celý originální spis. V dané věci žalobkyně poukazuje na to, že soupisy listin předložené soudu v listinné podobě jsou neúplné, resp. že předložené listiny představují pouze torzo spisu. Žalovaný však k výzvě soudu předložil kromě listinné části spisu též kopii spisu na CD (včetně soupisu všech písemností ve veřejné a vyhledávací části s uvedením pořadového čísla položky, čísla jedacího, označení písemnosti a uvedení, zda je zařazena do veřejné nebo vyhledávací části spisu), ze které soud vycházel a která představovala dostatečný podklad pro rozhodnutí, tedy pro posouzení otázky, zda s ohledem na uplatněná žalobní tvrzení není daňová kontrola vedena po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
112. Soud poznamenává, že ve veřejné části spisu předložené elektronicky jsou zařazeny veškeré písemnosti uvedené ve sdělení žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, které dle žalobkyně ve spise chyběly. Písemnosti uvedené na první straně sdělení v tabulce jsou evidovány pod č. 50 až 60, podání žalobkyně ze dne 17. 10. 2019 č. j. 4667128/19/2101-60561-208949 a 4667107/19/2101-60561-208949 pod č. 43 a 44, podání žalobkyně ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4704300/19/2101-60561-208949, pod č. 46, sdělení žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 4729195/19/2101-60561-208949, pod č. 47 a podání žalobkyně ze dne 25. 10. 2019, č. j. 4776513/19/2101-60561-208949 a 4816965/19/2101-60561-208949, pod č. 48 a 49. V příloze k sdělení žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 4729195/19/2101-60561-208949, jsou obsaženy též soupisy veřejné a vyhledávací části kontrolního spisu, které odpovídají soupisům předloženým soudu, a to v

případě veřejné části po položku 46, v případě vyhledávací části po položku 23, což odpovídá době jejich vyhotovení. Písemnost č. j. 4993139/19/2101-50522-209106 nebyla dle čísla jednacího a oddělení, které ji vyhotovilo, pořízena v této věci. Soud nezjistil, že by ve spise chyběly odpovědi na mezinárodní dožádání, protokoly o výsledku svědků nebo jiné podstatné písemnosti.

Závěr a náklady řízení

113. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu v části, v níž směřovala proti doměřovacímu řízení, odmítl pro nepřípustnost dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ve zbývajících částech soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
114. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému dle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 9. října 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu