



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka v právní věci

žalobkyně: **A. C., s. r. o.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Milanem Jelínkem,
se sídlem Sokolovská 49, Praha,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
se sídlem Na Pankráci 17, 19, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Řízení o žalobě se v části, v níž se žalobkyně domáhala určení, že provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 žalovaným u žalobkyně je nezákonným zásahem, zastavuje.
- II. Žalovanému se přikazuje projednat se žalobkyní zprávu o daňové kontrole týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Milana Jelínka, advokáta.

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.“), podanou dne 16. 7. 2018 domáhala určení, že provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 žalovaným je nezákonným zásahem do práv žalobkyně a dále uložení povinnosti žalovanému ukončit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 prováděnou u žalobkyně do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

2. Žalobkyně uvedla, že dne 1. 12. 2015 byl u ní zahájen postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015. Dne 11. 5. 2016 žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly, jejímž předmětem byla přijatá a uskutečněná plnění při obchodování se surovým řepkovým olejem. V mezidobí žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za měsíce listopad a prosinec 2015 a leden 2016. V důsledku zahájených daňových kontrol žalovaný zadržuje žalobkyni vykázaný nadměrný odpočet v celkové výši 9 583 505 Kč, přičemž pouze jeho část ve výši 5 832 190,14 Kč pochází z obchodů se surovým řepkovým olejem. Zbývající část nadměrného odpočtu vykázaného žalobkyní vznikla z jiných transakcí, které nejsou předmětem prověřování, a žalovaný nikdy nevyjádřil žádné pochybnosti o oprávněnosti této části nároku. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016-40, kterým byla žalovanému uložena povinnost vyměřit žalobkyni nespornou část nadměrného odpočtu, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44, a ve věci doposud nebylo znovu rozhodnuto. Totožný požadavek žalobkyně vztahující se ke zdaňovacímu období prosinec 2015 a leden 2016 Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 3/2017-34, zamítl. O kasační stížnosti doposud nebylo rozhodnuto. V důsledku zahájených daňových kontrol musela žalobkyně ukončit obchod se surovým řepkovým olejem, neboť z postupu žalovaného bylo zřejmé, že pokud by žalobkyně v obchodech s touto komoditou pokračovala, čelila by dalším daňovým kontrolám bránícím vyměření daně, včetně vyměření odpočtů z nesouvisejících plnění, což by vedlo k ekonomické likvidaci žalobkyně.
3. Žalobkyně namítla, že žádná z daňových kontrol doposud nebyla ukončena. Ačkoliv žalovaný dne 10. 7. 2017 předložil žalobkyni výsledek kontrolních zjištění, doposud daňovou kontrolu neukončil a žalobkyni nepředložil k projednání zprávu o daňové kontrole. V mezidobí žalovaný neprovedl žádný z žalobkyní navrhovaných důkazů. Namísto toho opakovaně využil prostředků mezinárodní pomoci při správě daní, když se se značnými průtahy a opakovaně obrátil na p. správce daně, přičemž není zřejmé, z jakého důvodu nesoustředil všechny své požadavky do jedné žádosti. Dále pak kontrolu prodlužuje prováděním úkonů irelevantních pro stanovení daně žalobkyně, zejména pokud se jedná o výslech svědkyně R., která žalobkyni pouze zprostředkovávala kontakt na p. odběratele a na předmětných obchodech se jinak nepodílela. Žalovaný vyčkává na další informace od p. daňové správy, aniž by žalobkyni sdělil, o jaké informace se jedná. Do obsahu této žádosti nebylo žalobkyni umožněno nahlédnout, ačkoliv k tomu neexistují objektivní důvody.

4. Dále žalobkyně poukázala na skutečnost, že dokazování provedené žalovaným v průběhu daňové kontroly v žádném případě neprohlubuje pochybnosti sdělené žalovaným ani nevyvolává pochybnosti nové. Žalovaný však nadále v daňové kontrole pokračuje, činí zjevně nadbytečné úkony, to vše za situace, kdy všechny provedené důkazy zcela jednoznačně svědčí ve prospěch tvrzení žalobkyně, tj. že žalobkyně surový řepkový olej nakoupila od tuzemského plátce daně a zcela po právu uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu a toto zboží pak dodala do jiného členského státu p. plátcí daně a zcela po právu uplatnila nárok na osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Dle žalobkyně bylo dále prokázáno, že majoritní odběratel žalobkyně (ve zdaňovacích obdobích říjen – prosinec 2015 odběratel výhradní) pořízení zboží z jiného členského státu řádně přiznal.
5. Ze všech shora uvedených důvodů je žalobkyně přesvědčena o tom, že postup žalovaného při provádění daňové kontroly vykazuje znaky nepřípustné svévole a nesměruje ke zjištění daňové povinnosti žalobkyně. Úřední osoby žalovaného z územního pracoviště v Poděbradech nebyly schopny žalobkyni vysvětlit důvody svého postupu a odkazovaly se na pokyny nadřízených z pracoviště v Praze. Na své vyjádření ze dne 20. 7. 2017 žalobkyně po dobu celého roku neobdržela žádnou reakci, v daňovém spise se neobjevily žádné nové listiny a způsob ukrývání informací před žalobkyní budí dojem, jako by byla organizátorem nejzávažnější formy daňových podvodů. Popsaný způsob výkonu státní moci nelze dle žalobkyně v demokratickém právním státě tolerovat, a to ani za situace, že se jedná o orgán správy daní.
6. Nezákonný zásah tedy žalobkyně spatřuje v nezákonném postupu při provádění daňových kontrol, které žalovaný bez ospravedlnitelného důvodu nesměruje k jejich ukončení a činí další úkony, které nemají a ani nemohou mít za následek přesnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Žalobkyni je zadržován nadměrný odpočet za všechna kontrolovaná zdaňovací období, a to bez ohledu na to, zda se jedná o nárok sporný, či nesporný. Skutečnost, že žalovaný při výkonu státní moci, která je mu svěřena, vychází z předpokladu, že částečné vyměření nadměrného odpočtu není dle platného práva možné, nemůže být k tíži žalobkyně. Žalovaný tak musí vykonávat svou kontrolní činnost s vědomím důsledků, které způsobuje, a tomu přizpůsobit svůj postup a usilovat o co nejrychlejší stanovení daně. Doba, po kterou je žalobkyni nadměrný odpočet zadržován, dle jejího názoru již překročila dobu, po kterou je možno po žalobkyni požadovat, aby zadržení nadměrného odpočtu strpěla za účelem ochrany veřejného zájmu. Dle žalobkyně je žalovaný vázán požadavkem proporcionality. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie plyne, že žalobkyně má povinnost strpět provedení kontroly za účelem ověření oprávněnosti jí uplatněných odpočtů, avšak v rozsahu, který je skutečně nezbytný pro účely předcházení podvodů na DPH. I z tohoto závěru lze dovodit, že správce daně musí kontrolní činnost spojenou se zadržováním nadměrného odpočtu provést v přiměřené lhůtě a nemůže na plátce daně bezdůvodně přesouvat finanční zátěž spojenou s prováděním kontrolní činnosti. Na podporu svých tvrzení poukázala žalobkyně na závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 30. 10. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, a rozsudku Krajského soudu v Praze ve věci sp. zn. 48 Af 27/2016. Skutkové poměry oproti situaci, v níž rozhodoval Krajský soud v Praze, doznaly zásadních změn, neboť žalobkyně se žalobou na ochranu proti nečinnosti požadující částečné vyměření daně nedomohla efektivní obrany svých práv a žalovaný měl dostatek času k tomu, aby oprávněnost nároku žalobkyně dostatečně prověřil. Zásah do veřejných subjektivních práv žalobkyně po uplynutí doby téměř tří let tak již nelze považovat za přiměřený.

7. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný jí nikdy nesdělil žádnou konkrétní pochybnost, která by na první pohled zpochybňovala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Jedinou okolností byl poznatek žalovaného, že žalobkyní nakupovaný surový řepkový olej měl svůj původ v P. a žalobkyně tuto komoditu dodávala p. plátcí daně. Téměř tříleté šetření však nezpochybnilo skutečnost, že žalobkyně zboží nakoupila od tuzemského plátce, který řádně přiznal a odvedl daň na výstupu, ani skutečnost, že zboží bylo dodáno p. plátcí daně.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření nejprve zrekapituloval průběh daňové kontroly a shrnul svá skutková zjištění. K výsledku E. R. uvedl, že odběratel žalobkyně M. C. oslovil žalobkyni prostřednictvím této osoby, která jej dlouhodobě na českém trhu zastupuje, což je obecně známá skutečnost. Jednání s odběrateli byla vedena zejména prostřednictvím komunikačních prostředků, s paní R. jednala žalobkyně též osobně. Jejím výsledkem by tak bylo možné zdokumentovat vývoz surového řepkového oleje do P. a tím buď potvrdit, nebo vyvrátit tvrzení žalobkyně o uskutečnění mezinárodního obchodu s nárokem na osvobození uskutečněného zdanitelného plnění od daně.
9. K námitce žalobkyně ohledně mezinárodní výměny informací žalovaný uvedl, že je neopodstatněná. Dotazy adresované p. daňové správě žalovaný ověřoval, zda důkazy získané nebo předložené v průběhu daňové kontroly odpovídají skutečností vztahujícím se k obchodním aktivitám na území P.. Potřebné informace nebylo možné získat na základě jediné žádosti, neboť znalosti o daňových skutečnostech jsou v průběhu dokazování zpřesňovány. Žádosti o sdělení informací týkající se obchodování žalobkyně s odběrateli byly uskutečněny v roce 2016, v letech 2017-2018 pak žalovaný na základě získaných důkazních prostředků týkajících se přepravy řepkového oleje požádal o informace o skladování oleje v P., o účasti pana C. při přebírání dodávek a jejich vyskladnění jeho odběrateli a o paní R., která měla obchod zprostředkovat. Odpověď na žádost týkající se skladování řepkového oleje ve W. žalovaný obdržel až dne 2. 8. 2018 a ke dni vyjádření k žalobě nebyla odpověď vyhodnocena. Dle názoru žalovaného je žádost o mezinárodní výměnu informací vyloučena z nahlížení. Daňový subjekt je o podání žádosti o mezinárodní výměnu informací informován a po obdržení informace je daňovému subjektu umožněno do písemnosti nahlédnout, neboť se stává důkazním prostředkem. Při nahlížení do spisu žalobkyně nevznesla stížnost proti rozsahu, ve kterém jí bylo umožněno do spisu nahlédnout.
10. Žalovaný dále uvedl, že k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění žalobkyně předložila písemné důkazní prostředky, které žalovaný vyhodnotí zároveň s ostatními důkazními prostředky v novém výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterým kontrolní zjištění buď změní, nebo potvrdí. Pokud žalobkyně poukazuje na jiné soudní spory, k tomu žalovaný uvádí, že tyto s předmětným řízením nijak nesouvisí. Tvrzení, že žalovaný zadržuje odpočty, jejichž existence je nesporná, a nadměrné odpočty, které žalobkyni po právu náleží, nemá dle žalovaného oporu v provedeném dokazování shrnutém ve výsledku kontrolního zjištění č. j. 3458276/17/211960563-200651. Tvrzení žalobkyně, že dokazování v průběhu daňové kontroly neposiluje pochybnosti sdělené žalovaným ani nevyvolává nové pochybnosti, že žalovaný daňovou kontrolu uměle prodlužuje prováděním zcela zbytečných úkonů, které nemají vliv na stanovení daně, a že vedení daňových kontrol vykazuje znaky nepřípustné svévole a nesměruje ke zjištění daňové povinnosti, označil žalovaný za liché.
11. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně nakupovala surový řepkový olej, který byl dovážen z P. prodáván v řetězci a v nezměněném stavu opět do P. vyvezen. V daňové kontrole žalovaný

s využitím mezinárodní výměny informací prověřoval subjekty zúčastněné na obchodování. Mezinárodní výměna informací je však časově náročná a žalovaný rychlost poskytnutí informací z P. nemůže nijak ovlivnit, čemuž odpovídá i úprava v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Daňová kontrola byla zahájena v měsících leden až květen 2016 a v červnu 2017 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Vzhledem ke skutečnosti, že nejprve musel vyřešit otázku existence zdanitelného plnění přeprodávaného v obchodním řetězci v nezměněném stavu, zmapovat obchodní řetězec, jehož součástí byly subjekty z jiného členského státu, má žalovaný za to, že daňová kontrola nedosáhla doby, která by byla nepřiměřená a měla za následek nezákonný zásah do práv žalobkyně. Doba trvání daňové kontroly mohla být kratší, pokud by žalobkyně poskytla součinnost ohledně výsledku paní R..

12. V replice žalobkyně namítla, že celá řada skutkových tvrzení žalovaného nemá oporu ve spisovém materiálu. Uvedla, že ačkoliv žalovaný ve výsledku kontrolního zjištění dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala vznik nároku na odpočet daně v základní sazbě, prakticky žádné dokazování tímto směrem žalovaný neprováděl a už vůbec jím nelze odůvodnit namítané průtahy, neboť veškeré důkazní prostředky k této dílčí otázce žalovaný shromáždil hned na počátku daňové kontroly. K nedostatku součinnosti ohledně identifikace E. R. uvedl, že se na jednotlivých obchodech nepodílela, a tudíž je zřejmé, že by jejím výsledkem nebylo možné tvrzené dodání zboží do jiného členského státu prokázat ani vyvrátit. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by se s panem C. osobně neznala a nikdy s ním nejednala. Rovněž jí není známo, že by takové skutečnosti tvrdil pan C.. Součástí správního spisu je přímá emailová komunikace mezi zaměstnankyní žalobkyně, paní O., a panem C.. Tvrzení, že žalobkyně jednala s panem C. prostřednictvím paní R., tudíž není pravdivé. Paní R. o jednotlivých dodávkách nic nevěděla, neboť její činnost byla omezena na zprostředkování kontaktu. Poslední pokus o její výslech žalovaný učinil dne 30. 5. 2018. Pokud žalovaný odmítá ukončit daňovou kontrolu pod záminkou nutnosti provedení výslechu svědka, u něhož nelze předpokládat, že by o rozhodných skutečnostech cokoli věděl, dochází dle žalobkyně k nedůvodným průtahům v řízení. Pokud tedy žalovaný skutečně trvá na provedení výslechu, je povinen postupovat bez zbytečných průtahů, tedy předvolat svědkyni opakovaně. Počínaje červnem 2018 však žalovaný zůstává nečinný.
13. Žalobkyně i nadále setrvává na svém stanovisku, že žalovaný mohl relevantní skutečnosti zjišťované u p. správy daní zjistit najednou. Opakovaná dožádání nepovažuje za přiměřená, neboť prvotní pochybnost žalovaného byla založena pouze na poznatku, že zboží nakupované žalobkyní mělo původ v P. a žalobkyně jej posléze dodávala p. plátcí daně. Poté, co pochybnost o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně na vstupu byla rozptýlena (neboť dodavatel žalobkyně daň rádně přiznal a odvedl a ani o faktickém dodání nebylo žádných pochybností), žalovaný soustředil svou pozornost na okolnosti prodeje zboží odběratelům žalobkyně. Žalobkyně následně prokázala, že toto zboží bylo fyzicky do P. vyvezeno. Odběratel M. C. navíc prokazatelně pořízení zboží od žalobkyně přiznal p. správci daně. Dalším mezinárodním dožádáním byla posléze potvrzena spolupráce M. C. se společností W. K., do jejíhož areálu bylo zboží prokazatelně přepraveno.
14. Míru zásahu dle žalobkyně prohlubuje též skutečnost, že žalovaný nebyl schopen žalobkyni srozumitelně vysvětlit důvody svého jednání a nastínit další postup ve věci. Vznik nároku na uplatnění osvobození je podmíněn splněním zákonem stanovených hmotněprávních podmínek. Žalovanému nic nebránilo v tom, aby žalobkyni sdělil, jakou

podmínku má za neprokázanou za situace, kdy z informací od p. správce daně vyplývá, že pan C. pověřil společnost W. K. přebíráním řepkového oleje, do jejíhož areálu bylo zboží prokazatelně dopraveno.

15. Při jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Shodně prohlásili, že daňová kontrola, která je předmětem žaloby, nebyla doposud ukončena. Žalobkyně v souvislosti s aktuálním skutkovým stavem upřesnila, že navrhuje, aby soud přikázal žalovanému předložit žalobkyni k projednání zprávu o daňové kontrole. Návrh na určení nezákonnosti zásahu spočívajícího v provádění daňové kontroly vzala žalobkyně zpět.

Skutková zjištění učiněná ze správního spisu

16. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 1. 12. 2015 byla žalobkyni doručena výzva žalovaného k odstranění pochybností s odůvodněním, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 vznikly pochybnosti o pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť vykázané údaje se odlišují od dosavadního vývoje daňových přiznání k DPH za poslední tři měsíce. Za účelem odstranění pochybností byla žalobkyně vyzvána k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a dalších stanovených listin. Dne 7. 12. 2015 žalobkyně výzvě vyhověla a uvedla, že dodala zboží v ceně 20 703 826 Kč do Evropské unie, z toho řepkový olej v ceně 11 612 313 Kč p. plátcí. Ve všech případech dopravu zajišťovala společnost T. s. r. o, která zboží dopravovala od dodavatele (společnost B. L. spol. s r. o.) přímo p. odběrateli (M. C. „S. C.“). Žalovaný se v případě tohoto plnění rozhodl prověřit, zda nedošlo k porušení zákona č. 254/2004 Sb.
17. Při místním šetření konaném dne 29. 1. 2016 bylo zjištěno, že společnost B. L. s. s r. o. v období od října do prosince 2015 nakupovala surový řepkový olej pouze od p. dodavatele P., přičemž doprava byla zajišťována p. přepravcem a cena za dopravu byla součástí fakturované částky. Řepkový olej byl následně uskladněn v Č.. V měsíci říjen až prosinec 2015 byl olej prodán mimo jiné žalobkyni, která uhradila veškeré faktury.
18. Při ústním jednání konaném dne 10. 3. 2016 žalovaný uvedl, že vlastním šetřením zjistil, že žalobkyní obchodovaná komodita má původ v jiném členském státu, konkrétně v P., a v nezměněném stavu je s ní obchodováno v tuzemsku a dále je prostřednictvím žalobkyně, rovněž v nezměněném stavu, dodávána do jiného členského státu, v daném případě opět do P.. Žalovaný tak považoval za potřebné tuto obchodní transakci podrobit dalšímu komplexnějšímu prověření, resp. prověřit jednotlivé subjekty podílející se na obchodu se surovým řepkovým olejem. Z uvedených důvodů dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyní předložené a žalovaným získané důkazní prostředky nepostačují k tomu, aby byly odstraněny pochybnosti o uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a s tím souvisejícím osvobozením dodání zboží ve smyslu § 64 cit. zákona pro osobu registrovanou v jiném členském státě.
19. Ve dnech 4. 3. 2016 a 14. 3. 2016 podala žalobkyně žádost o neprodlené stanovení daně. Dne 11. 4. 2016 podala žalobkyně podnět na ochranu před nečinností, který byl Odvolacím finančním ředitelstvím odložen.
20. Dne 11. 5. 2016 byla správcem daně v návaznosti na výsledky postupu k odstranění pochybností zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu obchodu s řepkovým olejem, tzn. přijatých zdanitelných plnění a z nich

uplatněného nároku na odpočet daně a následně uskutečněných zdanitelných plnění. V mezidobí byla dne 19. 1. 2016 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2015, dne 19. 2. 2016 daňová kontrola daně z přidané hodnoty za období prosinec 2015 a dne 1. 4. 2016 daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 v rozsahu obchodu s řepkovým olejem, to vše v návaznosti na daňová přiznání k dani z přidané hodnoty podaná žalobkyní a bez předchozího postupu k odstranění pochybností. Při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden 2016 dne 1. 4. 2016 žalovaný k dotazu žalobkyně uvedl, že má komplexní pochybnosti obecného charakteru, které spočívají v obchodu s řepkovým olejem jako takovým. Nejde jen o otázku uplatnění sazby daně u přijatých zdanitelných plnění se surovým řepkovým olejem, ale o posouzení těchto transakcí v celém jejich rozsahu. Komplexní pochybnosti se rozumí, zda se dodávky uskutečnily, o jakou komoditu se jedná, zda byly dodávky uskutečněny pro deklarované odběratele a od dodavatelů, tj. že se dodávky tvrzeného surového řepkového oleje opravdu uskutečnily v rámci celého obchodního řetězce.

21. Dne 30. 5. 2016 podala žalobkyně stížnost na nezákonný postup žalovaného. Dne 14. 6. 2016 bylo žalobkyni sděleno, že dne 31. 3. 2016 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH ve vztahu k odběrateli M. C. S. C. a dne 21. 4. 2016 žádost o mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH ve vztahu k odběrateli R. D. S. Z. O. O., čímž došlo ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím k zastavení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Ze správního spisu plyne, že finanční správa obdržela výsledky obou žádostí o mezinárodní výměnu informací dne 29. 7. 2016 a 1. 8. 2016. Na jejich základě bylo zjištěno, že M. C. vykázal přijetí zdanitelného plnění od žalobkyně. P. finanční správa prověřuje daňovou povinnost M. C. za jiná zdaňovací období v roce 2015, ten s ní ovšem komunikuje pouze omezeně, předložil jen neúplné doklady, na položené otázky odpovídá výlučně emailem, a to vyhýbavě. V důsledku nedostatečné součinnosti nebylo možné zahájit kontrolu za ta zdaňovací období roku 2015, jichž se týká dožádání žalovaného. Pan C. zahájil obchodní činnost se surovým řepkovým olejem a kávou ve 2. čtvrtletí 2015, nemá žádné zaměstnance, sklad ani dopravní základnu. Pohyby na účtech jsou nepřehledné, dochází k míchání podnikatelských a soukromých účtů a plateb. Obchodní činnost M. C. vykazuje znaky karuselového obchodu. Ke společnosti R. D. p. finanční správa sdělila, že je nekontaktní, její sídlo je virtuální, nepřiznala žádné intrakomunitární pořízení zboží od žalobkyně ani od jiných subjektů z České republiky. Nepodala žádné souhrnné hlášení a poslední přiznání k dani z přidané hodnoty podala za 4. čtvrtletí 2015. Společnost vykazuje znaky „missing trader“, bylo zahájeno řízení o zrušení registrace k DPH.
22. Dne 10. 8. 2016 a 29. 9. 2016 vydal žalovaný výzvy, jimiž vyzval žalobkyni, aby předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení vztahující se k aplikaci § 64 zákona o dani z přidané hodnoty v rámci probíhajících daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 až leden 2016. Na tyto výzvy reagovala žalobkyně dne 5. 9. 2016 a 18. 10. 2016 předložením smlouvy uzavřené se společností R. D. a dokladů o úhradě zboží dodaného panu C..
23. Dne 16. 11. 2016 provedl správce daně místní šetření u společnosti T., při němž zjistil, že tato společnost zajišťovala v období od října 2015 do ledna 2016 dopravu surového řepkového oleje do P.. Spolupráce společnosti s žalobkyní trvá přibližně čtyři roky, společnost T. dopravuje pro žalobkyni i jiné zemědělské komodity. K průběhu přepravy bylo zjištěno, že u nakládky je přítomen řidič a v některých případech i zástupce žalobkyně paní O. a v místě vykládky je přítomen zaměstnanec p. společnosti.

24. Dne 18. 1. 2017 a 8. 3. 2017 provedl žalovaný výslech zaměstnanců společnosti T. (řidičů a dispečera). Ze svědeckých výpovědí bylo zjištěno, že v areálu v Č. nebo v K. načerpali řidiči řepkový olej a následně jej pro žalobkyni přepravili, nejčastěji do měst K. a W. v P., kde si jej převzala osoba, která se jim blíže neidentifikovala. Ze svědecké výpovědi dispečera společnosti T. bylo zjištěno, že tato společnost v předmětném období přepravovala pro žalobkyni mimo jiné surový řepkový olej, a to z Č. do K., kde byla odběratelem společnost S. C. M. C., s panem C. se však osobně nezná.
25. Ve výsledku kontrolního zjištění, jenž byl žalobkyni odeslán dne 3. 7. 2017, žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že dodavatel surového řepkového oleje na vystavených daňových dokladech uplatnil na dodané plnění základní sazbu daně ve výši 21% a žalobkyně následně z těchto přijatých plnění uplatnila nárok na odpočet daně ve výši odpovídající základní sazbě daně, tedy 21%. Žalobkyní nebylo doloženo faktické použití obchodovaného řepkového oleje, nebyla tedy vyvrácena možnost použití v potravinářském průmyslu. Žalovaný uzavřel, že žalobkyní obchodovaný surový řepkový olej nepatří do CN 15141110 – surový řepkový olej pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu, neboť splňuje kritéria daná přílohou č. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a je zařazen v příslušné CN jako výrobek, který se obvykle používá k výrobě potravin. Jedná se tudíž o zboží, u kterého se uplatňuje první snížená sazba daně, tj. sazba 15 %. Dále žalovaný uzavřel, že žalobkyně předmětnou komoditu dodávala v nezměněném stavu do jiného členského státu, ve všech prověřovaných případech do P.. Tato plnění byla deklarována jako osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích byly jedinými deklarovanými odběrateli subjekty z P., a to M. C. ve všech zdaňovacích obdobích a v lednu 2016 též společnost R. D.. Dopravu surového řepkového oleje vždy objednala a hradila žalobkyně, přičemž samotnou dopravu zajišťovala společnost T. s. r. o. Doprava vždy započala ve skladových prostorech v Č. a skončila v případě odběratele C. v K. v P., v případě společnosti R. D. ve W.. Jednotlivé dodávky surového řepkového oleje byly deklarovaným p. odběratelem vždy uhrazeny na účet žalobkyně. Obchody s komoditou zajišťoval jednatel žalobkyně Ing. M. T. a obchodní zástupkyně paní M. O.. Dle písemného vyjádření žalobkyně bylo dodání zboží do P. zajišťováno prostřednictvím paní E. R.. Bližší identifikaci této osoby však žalobkyně nechtěla poskytnout. V rámci mezinárodní výměny informací žalovaný dále zjistil, že v případě výše uvedených odběratelů žalobkyně existují pochybnosti o tom, že zboží bylo dodáno přímo těmito uvedeným osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Odběratel R. D. je nekontaktní, sídlo firmy se nachází na adrese virtuální kanceláře a nepřiznal daň z pořízení zboží z intrakomunitárních dodávek, které byly vůči tomuto odběrateli deklarovány. U společnosti byly zahájeny úkony směřující k vyškrtnutí z registru plátců DPH. Odběratel M. C. se vyhýbá kontaktu se správcem daně a předkládá neúplné doklady. Nebyl schopen podat vysvětlení k vzniklým pochybnostem ani doložit, komu byl pořízený řepkový olej dále prodán. Dle p. daňové správy charakter transakcí a informací potvrzuje pochybnosti o uskutečnění obchodů. Z žalobkyní předložených důkazních prostředků a zjištění učiněných žalovaným nebylo prokázáno dodání zboží plátcům uvedeným na daňových dokladech. Tato skutečnost nebyla potvrzena ani svědeckými výpověďmi řidičů společnosti T., ani předloženými mezinárodními přepravními listy, na kterých jsou uvedena pouze razítka přepravní společnosti a razítka skladu v P., nikoliv razítka konečného deklarovaného odběratele. Dodání surového řepkového oleje p. odběratelů v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty tak nebylo prokázáno.

26. Dne 31. 7. 2017 bylo žalovanému doručeno vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, ve kterém navrhla doplnění důkazů o doklady týkající se provedených úhrad od deklarovaných odběratelů žalobkyně, objednávku M. C. ze dne 1. 12. 2015, potvrzení o tom, že žalobkyní vystavené faktury byly odběratelem předloženy p. správci daně a dále potvrzení o bezdlužnosti odběratele.
27. Dne 17. 10. 2017 byla žalobkyni zaslána výzva k prokázání tvrzení, že odběratel M. C. S. C. oslovil žalobkyni v souvislosti s obchodem se surovým řepkovým olejem prostřednictvím paní E. R..
28. Dne 22. 11. 2017 bylo žalobkyni sděleno, že dne 8. 11. 2017 byly odeslány žádosti o mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH ve vztahu k oběma místům vykládky řepkového oleje v P. (tj. v K. pro M. C. a ve W. pro R. D.). Tyto žádosti byly vyřízeny dne 25. 1. 2018, resp. 28. 5. 2018. P. finanční správa sdělila, že společnost W., která dle předložených CMR listů přebírala zboží dodané do skladu v K., disponuje v K. skladem tekutých materiálů, v němž na základě smlouvy o spolupráci uzavřené s M. C. pro něj skladovala surový řepkový olej. Dále p. finanční správa ke společnosti W.-B. S., která dle CMR listů přebírala zboží ve W., uvedla, že tato společnost zakoupila zboží od společnosti D. I. S. z o. o., nikoliv od společnosti R. D.. Společnost D. I. je v pozici „buffera“, pořídila olej od společnosti R. D. („missing trader“). Společnost W.-B. S. má na uvedené adrese ve W. sklad oleje a zařízení k jeho zpracování.
29. Dne 18. 1. 2018 bylo žalobkyni sděleno, že dne 16. 1. 2018 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH ve vztahu k odběrateli M. C. S. C., jejímž předmětem bylo zjištění kontaktních informací týkajících se paní E. R. (žádost byla vyřízena dne 15. 2. 2018).
30. Dne 26. 2. 2018 byla E. R. vyzvána, aby se jako svědek dostavila dne 21. 3. 2018 k žalovanému k podání svědecké výpovědi. Opakovaně byla vyzvána dne 19. 3. 2018 k výsledku na den 18. 4. 2018. Vzhledem k tomu, že předvolaná svědkyně se bez omluvy nedostavila, požádal žalovaný dne 27. 4. 2018 o její předvedení, které bylo neúspěšné, neboť dotyčná osoba se na uvedené adrese nezdržuje. Dne 21. 5. 2018 požádal žalovaný Finanční úřad pro hlavní město Prahu o sdělení informací týkajících se paní R. (i pro dožádaného správce daně je paní R. nekontaktní) a dne 26. 6. 2018 vyzval společnost S. O. ke sdělení kontaktních údajů paní R.. Následně se žalovaný marně pokusil telefonicky kontaktovat paní R. na telefonním čísle sděleným společností S. O..
31. Dne 6. 8. 2018 byla do spisu založena odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací v oblasti DPH získaná v rámci daňové kontroly prováděné u společnosti B. L., která se týká p. dodavatelů společnosti P..
32. Dne 12. 3. 2019 byl žalobkyni zaslán výsledek kontrolního zjištění. Žalobkyni byla stanovena lhůta k podání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 30 dnů, která byla k žádosti žalobkyně prodloužena do 17. 4. 2019.
33. Dne 15. 4. 2019 obdržel žalovaný vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, k němuž byly přiloženy další listinné důkazy týkající se dodání zboží M. C..

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

34. V první řadě soud posuzoval, zda jsou splněny podmínky pro věcné projednání žaloby, tedy zda byla podána včas, je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jak v této souvislosti plyne z § 84 odst. 1 s. ř. s., žaloba na ochranu před nezákonným zásahem musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, nejpozději do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Zásah žalovaného tak, jak je tvrzen žalobkyní, stále trvá, a proto ani lhůta

pro podání žaloby nemohla uplynout (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18). Dále soud uzavřel, že efektivním prostředkem ochrany před nezákonností probíhající daňové kontroly, který by byl žalobkyni k dispozici před podáním žaloby, není stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42). Vzhledem k tomu, že zásah vymezený žalobkyní spočívá v nečinnosti žalovaného, postupovala žalobkyně před podáním žaloby procesně správně (viz rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018-36, bod 17), jestliže nejprve uplatnila podnět k ochraně proti nečinnosti žalovaného dle § 38 daňového řádu (viz podání ze dne 19. 4. 2018) a vyčkala na jeho vyřízení (viz sdělení Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2018). Podaná žaloba je tedy přípustná.

35. Žalobkyně již v minulosti podala žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jichž se měl žalovaný dopustit ať již zahájením, nebo prováděním daňové kontroly daně z přidané hodnoty za některé ze zdaňovacích období od října 2015 do ledna 2016 (na tato řízení vedená u Krajského soudu v Praze poukazuje žalobkyně v žalobě). V nyní posuzované věci je ovšem nezákonný zásah žalovaného vymezen tak, že spočívá v nečinnosti žalovaného, který otál s ukončením daňové kontroly. Takto vymezený zásah se tedy po skutkové a právní stránce liší od zásahů, které učinila žalobkyně předmětem předchozích soudních řízení týkajících se téže daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že předmět soudních řízení není totožný, neexistuje překážka litispendence ani překážka věci rozsouzené.
36. Soud dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, uvádí, že žalobce se může domáhat ochrany proti nečinnosti žalovaného spočívající v nepřiměřené délce provádění daňové kontroly a prodlení s ukončením daňové kontroly právě žalobou na ochranu před nezákonným zásahem (viz též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, bod 42).

Posouzení žaloby

37. Jádrem žaloby je tvrzení o nezákonnosti probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 prováděné žalovaným spočívající v nepřiměřené době trvání a v průtazích způsobených opakovanými žádostmi žalovaného o mezinárodní výměnu informací a trvání na provedení úkonů, kterými dle žalobkyně nemůže být skutkový stav prokázán.
38. 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.
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).
39. Definiční znaky žaloby proti nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. jsou vymezeny Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65). Podle uvedené judikatury je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li zároveň splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo

donucením (zásahem v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. rozšířena v tom smyslu, že domáhat se lze určení i toho, že zásah byl nezákonný.

40. Z citovaných ustanovení vyplývá, že žalobce se může v rámci řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu 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 Nejvyšší správní soud 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 hrozí jeho opakování). Žalobce tak musí v závislosti na skutkové situaci volit adekvátní obranu. Jestliže zásah trvá (trvají jeho důsledky či hrozí 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 hrozí 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 eventuelní 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.“*
41. V projednávané věci se žalobkyně domáhá ochrany před probíhajícími daňovými kontrolami (*de facto* jednotnou daňovou kontrolou) daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016 a původně navrhovala, aby soud určil, že jejich provádění je nezákonným zásahem, a současně aby přikázal žalovanému daňové kontroly ukončit do 30 dnů od právní moci rozsudku. S ohledem na skutečnost, že tvrzený zásah stále trvá, je zřejmé, že návrhu na určení nezákonnosti zásahu by nemohlo být vyhověno (viz též rozsudky NSS ze dne 18. 1. 2017, č. j. 6 Afs 266/2016-33, a ze dne 23. 8. 2017, č. j. 3 As 67/2017-29). Žalobkyně při jednání vzala žalobu zpět v rozsahu návrhu na určení nezákonnosti zásahu, soud proto výrokem I. rozsudku řízení v této části zastavil (§ 47 písm. a) s. ř. s., viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 5 Afs 98/2018-16]. Pokud se jedná o návrh žalobkyně, aby žalovanému byla uložena povinnost předmětné daňové kontroly ukončit, jde o žalobní petit, jenž příléhavě vystihuje podstatu

žalovaného zásahu spočívající v nečinnosti žalovaného s ukončením daňové kontroly (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 A 77/2014-45, část G, publ. pod č. 3269/2015 Sb. NSS). Z části VI. žaloby jednoznačně plyne, že žalobkyně zahrnuje pod pojem ukončení daňové kontroly zpracování výsledku kontrolních zjištění, poskytnutí prostoru žalobkyni pro vyjádření k tomuto výsledku a projednání zprávy o daňové kontrole. Při jednání pak žalobkyně upřesnila, že vzhledem k úkonům, které žalovaný učinil v roce 2019, navrhuje, aby soud žalovanému přikázal předložit žalobkyni k projednání zprávu o daňové kontrole. Pro posouzení důvodnosti této části žalobního petitu je třeba zabývat se námitkami žalobkyně, na základě kterých dovozuje, že probíhající daňové kontroly jsou nezákonným zásahem. Soud přitom vycházel v souladu s § 87 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu ke dni vyhlášení tohoto rozsudku.

42. 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).
43. Ve smyslu výše citovaného ustanovení správce daně činí úkony, které směřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o rozsahu daňové povinnosti zejména v návaznosti na tvrzení daňového subjektu. Přitom je vázán základními zásadami daňového řízení, takže mimo jiné musí postupovat bez zbytečných průtahů, uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena; musí rovněž šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly byly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39).
44. K východiskům, z nichž je třeba při posuzování možné nadbytečnosti úkonů správce daně vycházet, Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku dále uvedl, že „*daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz náleznost Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). 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 přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (...) Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec. (...) Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. (...) Oproti tomu může být zdánlivá nepřiměřenost úkonů daňové kontroly zapříčiněna nově zjištěnými skutečnostmi, které je třeba*

ověřit či doplnit, procesními komplikacemi danými náročností posuzovaného případu a zjišťovaných skutečností, nedisciplinovaností daňového subjektu či svědků a podobně.“

45. V posuzovaném případě žalovaný v rámci jím prováděné daňové kontroly zahájené ve vztahu k jednotlivým měsíčním zdaňovacím obdobím ve dnech 19. 1. 2016, 19. 2. 2016, 1. 4. 2016 a 11. 5. 2016 (v tomto případě v návaznosti na výsledky postupu k odstranění pochybností) prověřuje charakter obchodované komodity v podobě surového řepkového oleje včetně skutečností deklarovaných žalobkyní ohledně jejích dodavatelů a odběratelů, resp. zda skutečně byla žalobkyní obchodovaná komodita odebrána od českého dodavatele a následně dodána do jiného členského státu plátcí daně z přidané hodnoty uvedenému na daňových dokladech, a to s cílem odstranění pochybností ohledně nároku žalobkyně na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele a s tím souvisejícího dodání osvobozeného od daně pro osobu registrovanou k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě. Za tímto účelem žalovaný vyzval žalobkyni k předložení relevantních dokumentů, ohledně charakteru zboží provedl dotaz na Celní úřad pro Středočeský kraj, za účelem ověření dodání zboží žalobkyni a zjištění jeho původu provedl místní šetření u dodavatele žalobkyně a k pochybnostem ohledně dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie místní šetření u přepravní společnosti a vyslechl její zaměstnance (řidiče a dispečera). Dále žalovaný opakovaně učinil dotazy na p. daňovou správu a opakovaně předvolal k výsledku svědkyni E. R., která měla obchod žalobkyně s p. plátcem daně zprostředkovat, a pokusil se o její předvedení.
46. V první řadě je třeba připomenout, že je pouze na uvážení žalovaného, zda doposud provedené důkazy ke zjištění skutkového stavu postačují či je zapotřebí provést důkazy další. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování 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. Zásada volného hodnocení důkazů je tedy postavena na správním uvážení, které však musí být vystaveno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory (bližší viz komentář Lichnovský, Ondříšek a kol., *Daňový řád*, C. H. Beck, 3. vydání, 2016). Ačkoliv tedy žalobkyně má plné právo se ke všem navrhaným i prováděným důkazům vyjádřit, konečné rozhodnutí, zda důkaz bude proveden, jakož i zhodnocení jeho významu pro zjištění skutkového stavu je zcela v rukou správce daně, tedy žalovaného. Do správního uvážení žalovaného nemůže zasahovat ani soud a na základě podané žaloby je oprávněn pouze posoudit, zda se nejedná o důkazy zjevně nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu řízení. Soud se proto nemohl zabývat námitkami žalobkyně ohledně skutkových zjištění učiněných žalovaným na základě jím provedených důkazů, tedy zda lze uplatněný nárok na odpočet považovat za prokázaný, nýbrž toliko tím, zda žalovaným činěné úkony nejsou zjevně neúčelné či nadbytečné. Žalobkyně pomíjí, že ačkoliv by jí předložené doklady prokazovaly nárok na odpočet daně, což by bylo potvrzeno i důkazy opatřenými žalovaným, nelze žalovanému bránit v provádění dokazování, jehož účelem je ověřit existenci skutečností vylučujících uznání nároku na odpočet daně, které není povinna tvrdit ani prokázat žalobkyně, nýbrž je povinen je prokázat správce daně.
47. V návaznosti na výše uvedené je třeba zmínit, že povinností žalobkyně je prokázat takové skutečnosti, s nimiž § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty spojuje osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Pokud žalobkyně ve vztahu k těmto skutečnostem unese důkazní břemeno, neznamená to, že by měla za všech okolností nárok na odpočet daně. Existují dva případy,

kdy by bylo možné žalobkyni odepřít nárok na odpočet daně na vstupu: 1) pokud je obchodní transakce, z které žalobkyně nárokuje odpočet na dani, součástí obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, nebo 2) pokud je uplatněný nárok na odpočet daně výsledkem zneužití práva. Ve vztahu k oběma těmto případům tíží důkazní břemeno převážně žalovaného. Je zřejmé, že žalobkyně nebude žalovanému předkládat takové důkazní prostředky, jimiž by usnadňovala žalovanému unesení jeho důkazního břemene. Důkazní prostředky prokazující důvody pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu si musí obstarat žalovaný vlastní vyhledávací činností. K tomu je třeba žalovanému poskytnout potřebný časový prostor a akceptovat úkony směřující k obstarání těchto důkazních prostředků i v situaci, kdy doposud provedené důkazy potvrzují vznik nároku žalobkyně na odpočet daně. Žalovaný musí mít možnost prověřit různé i méně pravděpodobné varianty předpokládaného skutkového stavu (viz citaci rozsudku obsaženou v bodě 44 shora).

48. Z obsahu správního spisu vyplývá, že pochybnosti žalovaného se upřesňují tak, jak postupuje dokazování. Není jakéhokoli sporu, že žalobkyně předložila žalovanému doklady, jimiž formálně prokázala podmínky § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že surový řepkový olej, který dodala svým p. odběratelům, je plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného ohledně zdaňovacího období říjen 2015 zjistil, jaké vlastnosti má obchodovaný řepkový olej, tedy do jaké daňové sazby spadá. Bylo rovněž zjištěno, že obchodovaný řepkový olej, který žalobkyni dodal její český dodavatel, byl dopraven na území České republiky z P. (jednalo se o intrakomunitární dodání zboží). Na základě žádostí o mezinárodní výměnu informací podaných na jaře 2016, které byly vyřízeny na přelomu července a srpna 2016, získal žalovaný poznatky o tom, že první z odběratelů žalobkyně společnost R. D. nevykázala pořízení zboží z České republiky, nesplnila tedy z něho daňovou povinnost a v obchodním řetězci zaujímá pozici *missing trader*. Druhý z odběratelů žalobkyně M. C. sice vykázal pořízení zboží od žalobkyně, ovšem s p. daňovou správou spolupracuje jen omezeně, není schopen vysvětlit nejasnosti, které zjistil p. správce daně při jím prováděné kontrole a nemá prostory ke skladování pořízeného zboží. S komoditou ostatně začal obchodovat teprve v druhém čtvrtletí roku 2015. Následně žalovaný místním šetřením provedeným u dopravce T. a výsledky řidičů a dispečera ověřoval, zda byla uskutečněna doprava surového řepkového oleje do P., jak je deklarováno na CMR listech. Žalovaný poté sepsal závěry kontrolního zjištění a poskytl žalobkyni prostor k vyjádření a uplatnění důkazních návrhů. Poté pokračoval žalovaný v dokazování. Jelikož CMR listy jsou v části vyplňované příjemcem zboží opatřeny otiskem razítka jiných obchodních subjektů, než kterým vystavila žalobkyně faktury, přistoupil žalovaný v říjnu 2017 k druhému kolu mezinárodní výměny informací, které bylo zaměřeno na prověření míst, kam měla žalobkyně dodat zboží, a subjektů, které potvrdily převzetí zboží na CMR listech. Tyto žádosti byly vyřízeny v lednu a květnu 2018. Bylo zjištěno, že jak v K., tak ve W. existují na uvedených adresách zařízení, která jsou schopna skladovat (případně též zpracovat) surový řepkový olej. Subjekt, jenž potvrzoval převzetí zboží při vykládce v K. (společnost W.), k tomu byl zmocněn M. C.. M. C. spolupracuje s p. finanční správou stále jen omezeně, daňová kontrola u něho prováděná ještě nebyla skončena. Bylo zjištěno, že obchodní spolupráce mezi M. C. a společností W. byla iniciována touto společností. Společnost W. nevede žádnou evidenci subjektů, jimž byl surový řepkový olej z jejího skladu vydán, nemá proto přehled o odběratelích pana C.. Následně bylo p. finanční správou sděleno, že pan C. začal podnikat

na základě nabídky od další osoby, která činnost pana C. v podstatné míře řídila. V předloženém účetnictví pana C. jsou faktury vystavené E. R. za zajištění dodávky oleje od další české obchodní společnosti. Současně získal žalovaný identifikační údaje paní R., které mu žalobkyně před tím odmítla sdělit. Pokud jde o dodávky řepkového oleje do W., převzetí zboží na CMR listech potvrdila společnost W.-B. S., jejímž dodavatelem je společnost D. I., která zboží pořídila od společnosti R. D.. Po naskladnění oleje se olej stal majetkem společnosti W.-B. S., přičemž neexistují žádné informace o tom, zda byl dále prodán nebo spotřebován ve výrobě. Od února 2018 se žalovaný marně snažil vyslechnout E. R.. V srpnu 2018 pak byla doplněna z jiné daňové kontroly informace od p. finanční správy popisující řetězec na území P. předcházející dodání obchodovaného zboží do České republiky (články před společností P.).

49. Je zřejmé, že výsledky dokazování přivedly žalovaného od úvah, zda byly splněny podmínky vzniku nároku na odpočet daně dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, k úvahám, zda jsou splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně. Provedeným dokazováním bylo zjištěno, že se se zbožím pořízeným a dále dodaným žalobkyní obchoduje v nezměněném stavu, zboží bylo dodáno do České republiky z P., na území České republiky došlo k jednomu tuzemskému zdanitelnému plnění (dodání zboží žalobkyni) a následně bylo opět dodáno do P. republiky. Bylo ověřeno, že k přeshraniční přepravě zboží reálně došlo. Celý tento řetězec postrádá ekonomický smysl. Jeden odběratel žalobkyně nepřiznal a neodvedl daň z pořízení zboží z České republiky, druhý odběratel sice plnění vykázal, ovšem poskytuje pouze omezenou spolupráci p. finanční správě, nelze vysledovat další články v řetězci na území P.. Je zřejmé, že obchodní transakce vykazují znaky kolotočového obchodu, s nímž je pravidelně spojen podvod na dani z přidané hodnoty (v případě společnosti R. D. byla zjištěna ztráta na dani, v případě M. C. ještě nebylo šetření ukončeno). V této souvislosti je třeba zmínit, že obchodní spolupráci mezi žalobkyní a M. C. měla dle tvrzení žalobkyně zprostředkovat paní E. R., která M. C. zastupovala.
50. Pokud se jedná o namítané opakované mezinárodní dožádání, nelze uzavřít, že by se jednalo o zjevně nadbytečné úkony. Charakter i průběh daňové kontroly je dán podezřením žalovaného, že žalobkyně je zapojena do tzv. karuselového podvodu, který představuje jedno z největších a nejhůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33). Nebezpečnost a obtížná odhalitelnost těchto podvodů je dána zejména tím, že je do nich často zapojena celá řada subjektů, z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56). Nedůvodnost kontrolních postupů nelze založit pouze na tom, že tvrzený podvod na dani z přidané hodnoty nebyl spáchán ani žalobkyní, ani jejími přímými obchodními partnery (zejména nikoliv jejím českým dodavatelem). 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 (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49). Z hlediska daňového podvodu na dani z přidané hodnoty, k němuž dochází v souvislosti s intrakomunitárními plněními, nelze jednotlivé části obchodního řetězce izolovat podle toho, k jakému

členskému státu (a tedy státnímu rozpočtu) se vztahují, nýbrž je třeba pohlížet na celý obchodní řetězec komplexně.

51. Žádosti o mezinárodní výměnu informací činěné vůči daňovým správám jiných členských států Evropské unie, v nichž se zboží nacházelo, je v takových případech zcela běžným postupem, který je nezbytný k řádnému zjištění skutkového stavu věci.
52. Žalovaný učinil na p. správce daně věcné dotazy, a to nejprve k prověření dokladů předložených žalobkyní v účetnictví jejích odběratelů a posléze k prověření místa předání zboží dopravcem zajištěným žalobkyní a subjektů, které převzetí zboží dopravci potvrdily. Mezi těmito dvěma skupinami žádostí o mezinárodní výměnu informací bylo uskutečnění přepravy prověřeno u dopravce, a to místním šetřením a výsledky řidičů a dispečera, přičemž otázky byly směřovány i k tomu, zda se osoby přebírající zboží řidičům nějak prokazovaly. Je tedy zřejmé, že druhá skupina žádostí o mezinárodní výměnu informací navazuje na poznatky opatřené první skupinou žádostí a vychází ze skutečností v mezidobí zjištěných dokazováním provedeným žalovaným na území České republiky. Postup žalovaného se tak jeví jako logický a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré požadavky mohly být soustředěny do jedné žádosti, tím spíše, že žalobkyně toto své tvrzení nijak blíže neodůvodňuje. Pokud jde o žádost o mezinárodní výměnu informací týkající se paní E. R., její potřeba byla vyvolána tím, že žalobkyně odmítla poskytnout žalovanému údaje k identifikaci a kontaktování této osoby. Jelikož paní R. měla jednat jako zmocněnec M. C., je pochopitelné, že se žalovaný za dané procesní situace obrátil na p. finanční správu, aby potřebné informace zjistila od pana C..
53. K účelnosti výsledku E. R. soud uvádí, že jím má být do jisté míry nahrazena nedostatečná spolupráce M. C. s p. finanční správou. Od paní R., která zastupovala M. C., vzešla dle tvrzení žalobkyně iniciativa při navázání obchodní spolupráce. Byť to žalobkyně popírá, nelze vyloučit, že má paní R. poznatky (získané např. od pana C.) o jednotlivých obchodních případech, které se uskutečnily mezi žalobkyní a panem C. a rovněž tak je možné, že by mohla mít alespoň obecné povědomí o tom, jak pan C. s pořízeným zbožím dále naložil. Okolnosti navázání obchodní spolupráce jsou významné přinejmenším z hlediska posuzování subjektivní stránky účasti žalobkyně na případném podvodu na dani z přidané hodnoty. Je zřejmé, že žalobkyně na provedení tohoto důkazu, který by potenciálně mohl zpochybnit její nárok na odpočet daně na vstupu, nemá zájem, to z něj však nečiní nadbytečný či neúčelný důkazní prostředek. Objasnění výše nastíněných skutečností, o nichž by mohla mít paní R. alespoň rámcové poznatky, je pro posouzení výše daňové povinnosti žalobkyně významné.
54. Z obsahu správního spisu plyne, že jednotlivé úkony žalovaného na sebe téměř plynule časově navazovaly. Nelze opomenout, že provedení jakéhokoliv důkazního prostředku s sebou nese potřebu jeho vyhodnocení, a to v kontextu dosavadních zjištění, stanovení dalšího procesního postupu a přípravu dalších úkonů. Prodlevy mezi jednotlivými úkony v řádu několika málo měsíců nelze považovat za nečinnost.
55. K žalobkyní namítané nečinnosti žalovaného ohledně dalších pokusů vyslechnout svědkyni R. soud uvádí, že tato svědkyně byla v únoru a březnu 2018 dvakrát předvolána k výsledku, poté požádal žalovaný o její předvedení (v dubnu 2018). Následně žalovaný zjišťoval u správce daně místně příslušného E. R. informace týkající se této osoby, v červnu 2018 pak požádal o součinnost společnost S. O., která žalovanému poskytla telefonický kontakt na žalobkyni. O telefonický kontakt se žalovaný následně pokusil, avšak marně. Je tedy zřejmé, že žalovaný i po neúspěšném pokusu o předvedení svědkyně činil ve věci jejího výsledku úkony za účelem zajištění její účasti. Vzhledem ke skutečnosti, že žaloba

byla podána dne 16. 7. 2018, poslední pokus o předvedení svědkyně R. proběhl dne 30. 5. 2018 a i poté se žalovaný pokoušel získat další informace využitelné pro navázání kontaktu se svědkyní, nepovažuje soud tvrzení žalobkyně ohledně nečinnosti žalovaného v souvislosti s předvoláním svědkyně za důvodné.

56. Soud tedy neshledal, že by, posuzováno ke dni zahájení soudního řízení (tj. ke dni 16. 7. 2018), doba trvání daňové kontroly byla nepřiměřená nebo že by žalovaný vyžadoval provedení důkazů, které by byly zjevně neúčelné. Žalovaný naopak postupoval při provádění daňové kontroly soustředěně, jednotlivé úkony na sebe věcně navazují, a to relativně plynule. Délka trvání daňové kontroly odpovídala tomu, že kvůli prověření všech rozhodných skutečností bylo třeba přistoupit k mezinárodní výměně informací v oblasti daně z přidané hodnoty. Rizika, že prověřování daňových povinností může trvat značnou dobu, si musela být žalobkyně od počátku vědoma, neboť významnou část jejích obchodních transakcí tvoří intrakomunitární dodání, u nichž je využití mezinárodní výměny informací prakticky nezbytnou součástí prověřování výše daňové povinnosti.
57. Žalobkyně zdůrazňuje, že doba trvání daňové kontroly musí být přiměřená a musí zohledňovat, že po celou dobu je žalobkyni zadržován celý nárok na nadměrný odpočet. K tomu soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49, uvádí, že daňové řízení je regulováno velmi podrobně, není proto nepřípustné, pokud finanční správa a soudy postupují podle této podrobné zákonné úpravy, aniž by ke každému jednotlivému kroku výslovně prováděly test proporcionality. Žalobkyně nespatřuje nepříznivé působení provádění daňové kontroly v tom, že by byla „obtěžována“ požadavky žalovaného a musela vynakládat značné osobní a časové úsilí ke splnění požadavků žalobkyně. Naopak sama ve svých podáních uvádí, že podle obsahu správního spisu (přínejmenším jeho veřejné části) neprovedl žalovaný příliš úkonů. Počet procesních úkonů žalobkyně, jejichž podstatou je stížnost na postup žalovaného, převyšuje počet procesních úkonů žalobkyně ve věci samé. Z žaloby i kontextu podání předcházejících žalob plyne, že nepřiměřenost trvání daňové kontroly vnímá žalobkyně ve vztahu k částce nárokováného nadměrného odpočtu, který jí je kvůli provádění kontroly zadržován.
58. Zjišťování přiměřenosti zásahu veřejné moci se standardně provádí prostřednictvím testu proporcionality, který sestává ze tří kroků. V rámci prvního kroku se prověřuje vhodnost zásahu, tedy zda jím lze dosáhnout sledovaný legitimní cíl. Tento předpoklad je v dané věci naplněn, neboť provádění daňové kontroly sleduje veřejný zájem na správném stanovení daňové povinnosti a boji proti podvodům na dani z přidané hodnoty. V rámci druhého kroku se prověřuje potřebnost zásahu v tom ohledu, zda neexistuje jiný, mírnější nástroj k dosažení sledovaného cíle. V daném případě žalobkyně tvrdila, že by měla být vyměřena daň v souladu s jejím řádným daňovým tvrzením, měl by jí být vyplacen nadměrný odpočet a správnost takto stanovené daně by měla být následně prověřena daňovou kontrolou. Postupem, který žalobkyně navrhuje, by však mohlo dojít ke zmaření sledovaného účelu, neboť by byl vyplacen nárokováný nadměrný odpočet a teprve poté by byla prováděna časově náročná kontrolní činnost. Nelze zaručit, že by po dokončení daňové kontroly byla případná doměřená daň vymahatelná. Ostatně ukončení nyní prováděné daňové kontroly bez toho, že by byly plně došetřeny všechny rozhodné skutečnosti, by mohlo zabránit provedení následné daňové kontroly, neboť by se jednalo již o opakovanou daňovou kontrolu ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu, kterou lze provést pouze tehdy, jestliže správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které

zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům. Žalobkyní proponovaným šetrnějším procesním postupem by nemohlo být dostatečně efektivně dosaženo sledovaného cíle. Daňová kontrola, přestože byla prováděna již déle než dva roky, proto ob stojí i ve druhém kroku testu proporcionality.

59. Třetím krokem testu proporcionality je přiměřenost v užším slova smyslu. V této souvislosti je třeba připomenout, že jakkoliv nemůže žalobkyně po celou dobu provádění daňové kontroly disponovat peněžními prostředky odpovídajícími výši uplatněného nadměrného odpočtu, bude jí následně tato ekonomická ztráta kompenzována v případě uznání jejího nároku (alespoň zčásti) úrokem (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). Soudu je zřejmé, že této kompenzace se žalobkyni může dostat až po vyměření daně (tedy po skončení daňové kontroly), tedy že se žalobkyně musí po dobu provádění kontroly vypořádat s narušením finančních toků v důsledku zadržování nadměrného odpočtu jiným způsobem. Překlenutí těchto finančních obtíží změnou obchodní politiky či s pomocí cizích zdrojů je přiměřené významu veřejného zájmu sledovaného prováděním daňové kontroly. Doba trvání daňové kontroly je v dané věci dána procesní složitostí opatřování důkazů, která tkví v samotné podstatě významné části plnění uskutečněných žalobkyní. Ostatně jestliže obchodní činnost žalobkyně je zaměřena z významné části na nákup surového řepkového oleje a jeho prodej (bez jakéhokoliv zpracování) s dodáním do jiného členského státu Evropské unie, v důsledku čehož u ní dochází k inkasování celé daně na vstupu, muselo být žalobkyni od počátku zřejmé, že se nachází v nesmírně citlivém postavení v rámci celého obchodního řetězce, tedy že tím na sebe přitáhne pozornost finanční správy. Na délce řízení se navíc částečně podílela i sama žalobkyně, a to jednak nedostatkem spolupráce s žalovaným ve věci provedení výsledku svědkyně R., jednak neustálým podáváním stížností a podnětů na ochranu proti nečinnosti, což v daném případě překračuje běžný rozsah obrany daňových subjektů v případě daňové kontroly. Soud neshledal, že by provádění daňové kontroly ke dni zahájení soudního řízení bylo nepřiměřené.
60. Žalobkyně dále obecně poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle níž je sice povinná strpět provedení kontroly za účelem ověření oprávněnosti uplatněných odpočtů, avšak tato povinnost není bezbřehá a nesmí vybočit z toho, co je skutečně nezbytné pro účely předcházení podvodů na dani z přidané hodnoty. I s ohledem na princip proporcionality je třeba provést daňovou kontrolu v přiměřené lhůtě a způsobem, který nebude na žalobkyni bezdůvodně přesouvat finanční zátěž spojenou s prováděním kontrolní činnosti. K tomu soud uvádí, že Soudní dvůr Evropské unie např. v rozsudku ze dne 29. 7. 2010, C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, shrnul, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o dani z přidané hodnoty. Členské státy Evropské unie musí mít zajištěnu možnost prošetřit oprávněnost uplatňovaného odpočtu daně, avšak opatření, která mají právo přijmout, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů směřujících ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Nemohou být tudíž používána způsobem, jaký by zpochybňoval neutralitu daně, jež je základní zásadou společného systému daně z přidané hodnoty. V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C- 107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*, Soudní dvůr potvrdil, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, přičemž pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné

k řádnému provedení daňové kontroly, nelze prodloužení uvedené lhůty považovat za nepřiměřené. Hospodářské znevýhodnění daňového subjektu, jenž po tuto dobu nemůže disponovat nadměrným odpočtem, je třeba kompenzovat zaplacením úroků, což vede k dodržení zásady daňové neutrality.

61. Z toho plyne, že judikatura Soudního dvora Evropské unie připouští, aby před vyplacením nadměrného odpočtu byla provedena daňová kontrola, a to za podmínky, že způsob jejího provádění nepřekročí rozsah toho, co je nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Je-li navíc újma způsobená zadržením nadměrného odpočtu kompenzována úrokem, nemůže prováděná kontrola představovat narušení daňové neutrality. Soud výše popsal, že žalovaný (posuzováno ke dni zahájení soudního řízení) postupoval v daňové kontrole bez průtahů, všechny provedené úkony byly účelné, reagovaly na postupně se prohlubující pochybnosti a sledovaly cíl spočívající ve správném stanovení daně a boji proti daňovým únikům. K přiměřenosti doby trvání daňové kontroly odkazuje soud na výše provedený test proporcionality. Žalobkyně má nárok na úrok po dobu zadržování nadměrného odpočtu. V daném případě tedy k narušení principu neutrality daně z přidané hodnoty nedošlo.
62. K námitce žalobkyně, že jí nebylo umožněno nahlédnout do žádosti žalovaného směřující na p. správce daně či do jiných listin, soud uvádí, že judikatura správních soudů respektuje skutečnost, že správní spis vedený správcem daně může obsahovat i neveřejnou část, která může být po určitou dobu nezbytnou k zajištění podkladů pro daňové řízení daňovému subjektu nedostupná (§ 66 odst. 1 ve spojení s § 65 daňového řádu). Žalovaný totiž musí zvažovat riziko, že žalobkyně by v návaznosti na sdělení informací mohla mařit řádné prověřování daňových povinností a správné zjištění jejich výše. Odpovědi na žádosti o mezinárodní výměnu informací byly žalobkyni zaslány dne 10. 8. 2016 a 5. 9. 2016, s další odpovědí se žalobkyně seznámila při nahlížení do spisu dne 11. 4. 2018 (viz protokol o jednání z tohoto dne). Je tedy zřejmé, že ačkoliv jsou žádosti o mezinárodní výměnu informací a poskytnuté odpovědi součástí neveřejné části spisu, bylo žalobkyni umožněno seznámit se s nimi. Žalobkyně neuplatnila námitku proti rozsahu, v němž jí bylo umožněno nahlížet do správního spisu.
63. Žalobkyně dále namítla, že jí nikdy nebyla sdělena žádná konkrétní pochybnost, která by na první pohled zpochybňovala oprávněnost uplatňovaného nároku na odpočet. S tímto tvrzením rovněž nelze souhlasit, neboť z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že žalovaný k dotazu žalobkyně minimálně jednou sdělil, že má pochybnosti ohledně uplatněné sazby daně a zda byly dodávky uskutečněny ve vztahu k deklarovaným odběratelům a dodavatelům. Takovéto sdělení ohledně charakteru pochybností žalovaného soud považuje za dostatečně jasné a konkrétní. Dále při zahajování daňové kontroly za zdaňovací období leden 2016 bylo žalobkyni sděleno, že je třeba komplexně prověřit celé obchodní transakce, tedy jednotlivé články. Pochybnosti žalovaného jsou navíc zcela zřejmé i z průběhu daňové kontroly a z prováděného dokazování, zejména z výsledku svědků, kterým byl zástupce žalobkyně osobně přítomen, a odpovědí na žádosti o mezinárodní výměnu informací, s nimiž byla žalobkyně seznámena.
64. Konečně nelze souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, že na své vyjádření na výsledek kontrolního zjištění neobdržela žádnou reakci a že se v daňovém spise neobjevily žádné nové listiny, neboť dne 17. 10. 2017 byla zástupci žalobkyně doručena výzva žalovaného k prokázání dalších rozhodných skutečností, dne 22. 11. 2017 a 18. 1. 2018 sdělení ohledně mezinárodního dožádání a v následujících dnech došlo k předvolání a k pokusu o předvedení svědkyně R.. Ačkoliv tedy žalobkyně neobdržela konkrétní odpověď na své

vyjádření v písemné podobě, žalovaný činil další kroky k odstranění pochybností, o nichž žalobkyni vyrozumíval a následně ji i k jejímu dotazu seznámil s důvody výsledku. Nebylo povinností žalovaného průběžně aktivně seznamovat žalobkyni s výsledky prováděného dokazování a aktuálním průběžným stavem kontrolních postupů, své stanovisko k vyjádření žalobkyně formuluje žalovaný ve výzvách k prokázání skutečností, výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 232/2016-49, bod 45). Požadavek žalobkyně, aby byla vyrozuměna o stanovisku žalovaného k jejímu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jestliže žalovaný v návaznosti na něj pokračoval v provádění dokazování, nemá oporu v daňovém řádu.

65. Soud tedy činí dílčí závěr, že v době, kdy byla žaloba podána, byla nedůvodná. Jak soud nicméně uvedl již výše, důvodnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, který trvá, se posuzuje podle stavu ke dni rozhodování soudu. Soud proto musel zohlednit též vývoj daňové kontroly, který nastal po podání žaloby. Za tím účelem si společně s nařízením jednání vyžádal doplnění správního spisu o listiny, které byly v dalším průběhu daňové kontroly založeny do správního spisu poté, co byl spis předložen soudu.
66. Z těchto listin vyplynulo (viz body 32 a 33 výše), že žalovaný po dobu cca 7 měsíců (od 6. 8. 2018, kdy se seznámil s odpovědí na žádost o mezinárodní výměnu informací týkající se společnosti P., do 12. 3. 2019, kdy odeslal žalobkyni výsledek kontrolního zjištění) neučinil ve věci žádný úkon. To potvrzuje i výsledek kontrolního zjištění ze dne 12. 3. 2019, v němž jsou shrnuty všechny úkony žalovaného. Je zřejmé, že vyhodnocení provedených důkazů, z nichž poslední byl obstarán dne 6. 8. 2018, vyžaduje určitý čas, stejně jako následné sepsání výsledku kontrolního zjištění. Prodleva v délce 7 měsíců je ovšem nepřiměřená, a to tím spíše, že tato prodleva nastala v době, kdy daňová kontrola probíhala již déle než dva a půl roku. Žalovaný tuto prodlevu ani na výslovný dotaz soudu učiněný při jednání přesvědčivě nevysvětlil. Takové vysvětlení není obsaženo ani ve vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2019 o odložení podnětu na ochranu před nečinností. V něm Odvolací finanční ředitelství poukázalo na potřebu reagovat na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 36/2018-43, ohledně podřazení surového řepkového oleje pod konkrétní daňovou sazbu. Ze správního spisu ovšem neplyne, že by kvůli tomu bylo zapotřebí provádět další dokazování, postačilo již učiněná zjištění prověřit ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu, což jistě není činnost, která by byla časově náročná.
67. Soudem konstatovaná nečinnost pominula dne 12. 3. 2019. Z obsahu spisu i vyjádření žalovaného plyne, že uzavření daňové kontroly projednáním zprávy o daňové kontrole nic nebrání. Úkony, které žalovaný činí od března 2019 do současnosti, jejichž účelem je ukončit daňovou kontrolu, nemění nic na tom, že s ohledem na předchozí sedmiměsíční prodlevu by bylo další provádění daňové kontroly nepřiměřené. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto výrokem II. tohoto rozsudku přikázal žalovanému na základě § 87 odst. 2 s. ř. s., aby ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku provedl procesní úkon, který s ohledem na aktuální skutkový stav zbývá k ukončení daňové kontroly, tedy projednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole.
68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně sice byla plně procesně úspěšná, neboť soud shledal zásah, který byl předmětem řízení, nezákonným. Z hlediska míry procesního úspěchu není významné, zda vyhověl oběma uplatněným petitům, nebo jen jednomu z nich (ohledně druhého petitu byla žaloba vzata zpět), neboť oba vychází z nezákonnosti téhož zásahu žalovaného. Soud nicméně musel přihlídnout k tomu, že ke dni zahájení řízení nebyl zásah nezákonný. Původně nedůvodná žaloba se

stala důvodnou až v průběhu soudního řízení. Jde o důvod hodný zvláštního zřetele ve smyslu § 60 odst. 7 s. ř. s., pro nějž soud přistoupil ke snížení náhrady nákladů řízení na polovinu. Žalobkyni v řízení vznikly účelné náklady na hájení jejího práva spočívající v soudním poplatku za žalobu ve výši 2 000 Kč a nákladech na zastoupení advokátem. Zástupce žalobkyně provedl v řízení čtyři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky ze dne 27. 9. 2018 a účast při jednání soudu – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)], dále mu náleží čtyři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Jelikož je zástupce žalobkyně společníkem právnické osoby vykonávající advokacii, která je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je tato společnost povinna odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z částky 13 600 Kč, tedy 2 856 Kč. Žalobkyně dále ve vyčíslení nákladů řízení ze dne 6. 6. 2019 požadovala přiznat náhradu cestovních výdajů a náhradu za promeškaný čas jejího zástupce za cestu z Hradce Králové k jednání soudu a zpět. Tyto náklady nemá soud za účelně vynaložené, neboť zástupce, jehož si žalobkyně zvolila, má sídlo v Praze a nikoliv v Hradci Králové a uvedené náklady vznikly až v důsledku toho, že žalobkyní zmocněný zástupce neposkytl úkon právní služby spočívající v účasti u jednání soudu osobně (aniž by bylo zřejmé, že mu v tom bránila nepřekonatelná překážka), nýbrž za sebe zmocnil dalšího advokáta (se sídlem v Hradci Králové) ze stejné advokátní kanceláře, která má sídlo v Praze. Vznik těchto nákladů za uvedených okolností nelze klást k tíži žalovanému. Žalobkyni tak v řízení vznikly účelné náklady v celkové výši 18 456 Kč a má právo na jejich náhradu v částce 9 228 Kč. Lhůtu k plnění stanovil soud v souladu s § 54 odst. 7 s. ř. s. v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku s tím, že s ohledem na § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s., je žalovaný povinen náhradu nákladů řízení zaplatit k rukám zástupce žalobkyně (advokáta).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 je 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 29. května 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu