



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci **žalobce WAY MORAVA, s.r.o., IČ 25900218**, se sídlem Bohunická cesta 727/15, 664 48 Moravany, **zastoupeného Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D.LLM, advokátem**, se sídlem Moravské nám. 629/4, 602 00 Brno, proti **žalovanému Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice – Zelené Předměstí, o **žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu**,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**
- III. **Žalobci se vrací přeplatek soudního poplatku ve výši 1 000 Kč, který bude žalobci vyplacen z účtu Krajského soudu v Hradci Králové.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno - venkov, podle § 17 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), jako místně příslušný správce daně dožádal Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, (dožádání ze dne 25.6.2015 doručené žalovanému dne 29.6.2015, č. j. 2867525/15/3005-60565-711015 zaevid. žalovaným pod č.j. 1096697/15) provedení daňové kontroly u žalobce dle § 85 a násl. daňového řádu za zdaňovací období září, listopad a prosinec 2013 a leden 2014. V tomto dožádání dožadující místně příslušný správce daně uvedl, že důvodem dožádání je spatřování časových a technických obtíží při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na

daň z přidané hodnoty za účelem prověřování údajů v daňových tvrzeních, plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty a zjišťování možných daňových úniků. Dále uvedl, že shromáždění těchto kauz u jednoho správce daně je v souladu se zásadou hospodárnosti (§7 odst. 2 daňového řádu) a rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu), když konkrétně v daném případě se jednalo o stejný předmět plnění, a to o klimatizační jednotky, a o jejich dodání odběrateli G-ELEKTRIK SPÓLKA Z OGRANICZONA, Polsko, což jsou obdobné obchody (zdanitelná plnění), jako řeší dožádaný správce daně u svého místně příslušného daňového subjektu PRONTO GAS, spol. s r.o. Dále se jedná dle dožadujícího správce daně o společný článek v rámci obchodování s klimatizačními jednotkami, a to o společnost PALOCLA s.r.o. Na základě uvedeného dožádání zahájil žalovaný jako dožádaný správce daně dne 18.8.2015 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty u žalobce za zdaňovací období září, listopad a prosinec 2013 a leden 2014 (protokol o ústním jednání č.j. 1240200/15/2809-60562-609323).

Dne 25.9.2015 obdržel žalovaný od téhož správce daně další dožádání ze dne 22.9.2015 č.j. 3565753/15/3005-60565-711225 (zaevid. u žalovaného pod č.j. 1331147/15). Tímto dožádáním místně příslušný správce daně dožadoval provedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty u žalobce za zdaňovací období červenec-srpen 2013, říjen 2013, únor-prosinec 2014 a leden-červen 2015. Vedle uvedení obtíží při nutnosti komplexnosti řešení skutkově totožných kauz a vedle uvedení s tím související zásady hospodárnosti a rychlosti řízení (obdobně jako u předchozího dožádání) uvedl místně příslušný správce daně tu okolnost, že dožádaný správce daně již provádí u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září, listopadu, prosince roku 2013 a měsíce ledna 2014, přičemž bylo zjištěno, že žalobce v nově dožadovaných zdaňovacích obdobích prováděl obdobné obchodní transakce v rámci téhož obchodního řetězce, tj. dodání zboží do jiného členského státu Evropské Unie. Na základě uvedeného dožádání zahájil žalovaný jako dožádaný správce daně dne 3.2.2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty u žalobce za zdaňovací období červenec-srpen 2013, říjen 2013, únor-prosinec 2014, leden-červen 2015 (protokol o ústním jednání č.j. 38483/16/2809-60562-609323).

Proti uvedenému postupu podal žalobce stížnost, která byla prošetřena a vyhodnocena dožádaným správcem daně jako nedůvodná (vyrozumění č.j. 300394/16/2809-60562-604109 ze dne 3.3.2016). Žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, když tuto stížnost rovněž Odvolací finanční ředitelství v Brně vyhodnotilo jako nedůvodnou (vyrozumění č.j. 38818/16/5100-41451-711055 ze dne 7.9.2016). Bylo zdůrazněno, že konkrétním důvodem dožádání je dodání klimatizační jednotky odběrateli G-ELEKTRIK SPÓLKA Z ORGANICZONA, přičemž obdobné obchody s tímto subjektem od jiných dodavatelů (PRONTO GAS) již dožádaný správce daně řeší, dále byl zjištěn společný článek v obchodování s klimatizačními jednotkami, a to společnost PALOCLA s.r.o. Dle uvedených vyrozumění tak byly splněny podmínky pro dožádání stanovené § 17 daňového řádu.

Shora popsany postup, kdy Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Ústí nad Orlicí, provádí u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, vyhodnotil žalobce jako nezákonný, a proto podal žalobu, kterou se domáhal vydání rozsudku, jímž by soud určil nezákonnost zahájení daňových kontrol na dani z přidané hodnoty u žalobce, zakázal žalovanému provádět daňové kontroly na dani z přidané hodnoty u žalobce a přikázal žalovanému obnovit stav existující před zahájením daňových kontrol na dani z přidané hodnoty u žalobce za shora specifikovaná zdaňovací období.

Žalobce opřel žalobu o tvrzení, že nebyly splněny podmínky pro dožádání podle § 17 daňového řádu, neboť žalobce nebyl řádně seznámen s důvody, pro něž prováděl daňovou

kontrolu dožádaný místně nepřislušný správce daně, když s nimi byl seznámen sdělením ze dne 21.1.2016 (č.j. 6020/16/2809-60562-603596), přičemž formu sdělení v rámci daňové kontroly považuje za irrelevantní. Z ust. § 60, § 63 daňového řádu žalobce dovozuje, že bylo třeba sepsat protokol nebo úřední záznam o sdělení důvodů. Dle žalobce přitom ze sdělení nevyplývá, u kterého daňového subjektu správce daně v minulosti prováděl daňovou kontrolu a proč by tedy měl právě žalovaný provádět daňovou kontrolu u žalobce. Dle žalobce přitom není zřejmé, proč by místně příslušný správce daně nemohl provádět daňovou kontrolu u žalobce sám. Žalobce sporuje, že by mohlo místně příslušný správce daně provádět daňovou kontrolu jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů anebo by ji nemohl provést vůbec (podmínky § 17 daňového řádu), resp. dle něj není zřejmé, který z těchto důvodů je důvodem dožádání. Žalobce tvrdí, že k oblasti místní působnosti dožádaného správce daně nemá žádný vztah, zahraniční daňový subjekt G-ELEKTRIC SPÓLKA Z OGRANICZONA byl jen jedním z jeho odběratelů. Žalobce poukázal na úpravu de lege ferenda, kdy budou správci daně oprávněni vykonávat daňovou kontrolu mimo současnou místní příslušnost, avšak zdůraznil, že věc je třeba posuzovat dle současné právní úpravy, tj. de lege lata. Dle žalobce dožádaný správce daně vystavěl daňovou kontrolu „na zelené louce“, tj. bez účasti místně příslušného správce daně, když takový postup žalobce odmítá ve smyslu jeho zákonnosti a ústavnosti (čl. 2 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) odkázal na odůvodnění dožádání, zdůraznil, že postupoval v souladu s § 17 daňového řádu, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Ještě před rozhodnutím ve věci ověřil soud stav daňové kontroly, přičemž dle žalovaného tato nebyla ukončena, byly však v návaznosti na poznatky zjištěné v průběhu daňové kontroly místně příslušným správcem daně vydány zajišťovací příkazy za účelem zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň podle § 167 daňového řádu.

Krajský soud o žalobě uvažil následovně:

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále též „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.

Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 17.3.2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65 (publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz), uvedl, že „ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou 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.“ (Šestá podmínka byla v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené s účinností od 1.1.2012 vypuštěna.)

Žalobce v žalobě tvrdil, že dožádání bylo nezákonné, resp. že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro aplikaci tohoto institutu, a proto je třeba dožádání a jeho důsledky odstranit. S tímto právním názorem se však krajský soud neztotožnil.

Podle § 17 daňového řádu místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec (odst. 1). Dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže (odst. 2). Spory mezi správcí daně o provedení dožádaných úkonů rozhoduje ten správce daně, který je nejbližše společně nadřízen dožádanému a dožadujícímu správcí daně (odst. 3).

Smyslem institutu dožádání je naplnění zásady procesní ekonomie (§ 7 daňového řádu) spoluprací správců daně založenou na žádosti vzešlé z vůle (procesní strategie, rozhodnutí) místně příslušného správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č. j. 1 Afs 50/2007 – 106). Otázka, zda dožádat o provedení úkonů jiného správce daně, je plně na úvaze správce daně. Daňový subjekt v zásadě nemusí být o zaslání dožádání správcem daně informován (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, bod 58: „*K institutu dožádání, byť podle předchozí úpravy dle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že dožádání se realizuje procesním úkonem. Do přípisu o tomto procesním úkonu může daňový subjekt nahlížet jen za zákonem stanovených podmínek (§ 66 a § 67 daňového řádu), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny* (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30.1.2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS, věc FAIR PLAY TREND). Otázka zda dožádat o provedení úkonů jiného správce daně, je plně na úvaze správce daně. Daňový subjekt v zásadě nemusí být o zaslání dožádání správcem daně informován.“ (Text zvýrazněn krajským soudem.) Důvody, pro něž bylo přistoupeno k dožádání, byly žalobci prokazatelně sděleny (sdělení ze dne 21.1.2016, č. j. 6020/16/2809-60562-603596), tedy žalobce ve světle uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nebyl zkrácen na svých, procesních právech, žalobce sám ani žádné konkrétní zkrácení netvrdil, toliko trval na tom, že v případě sdělení nebyla dodržena zákonná forma. Tato žalobní námitka proto nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti provádění daňové kontroly žalovaným jako dožádaným správcem daně.

Zkušenost ukazuje, že k efektivnímu (rychlému a hospodárnému) prověřování případných řetězových podvodů je nezbytné, aby postupy při správě daní (zejména postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu) u všech subjektů zapojených do případného podvodného řetězce prováděl jeden správce daně (princip jedné /společné/ hlavy“, TMUK – tuzemská multi-územní kontrola), neboť jedině tak lze získat komplexní přehled o vazbách v rámci řetězce a díky tomu i lepší pozici při rozkrývání podvodu. Tedy je zjevné, že v dané věci by místně příslušný správce daně mohl efektivně provádět daňovou kontrolu jen s obtížemi, tedy že je splněna podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání. Navíc je zřejmé, že pokud by postupy při správě daní u jednotlivých daňových subjektů (často

sídlících v různých částech republiky) zapojených do případného podvodného řetězce prováděli místně příslušní správci daně, musely by si získané informace následně mezi sebou složitě předávat, nadto by zjevně vyvstala potřeba řadu procesních úkonů opakovat (zejména výslechy svědků). Tedy je zjevné, že se typově jedná o věc, kdy by v případě provádění daňové kontroly jednotlivými místně příslušnými správci daně u jednotlivých daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce vznikaly neúčelné náklady (např. právě nutnost opakovaných procesních úkonů - provádění důkazů), tedy i v tomto ohledu je naplněna další alternativní podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání.

Pokud tedy v případě žalobce byl žalovaný dožádán o provedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty u žalobce za shora vymezená zdaňovací období podle § 17 daňového řádu, postupoval následně v souladu se zákonem, když zahájil řádně daňové kontroly, což je prokázáno protokoly o zahájení daňových kontrol, neboť jako dožádaný správce daně již v době zahájení daňové kontroly na základě prvního dožádání disponoval poznatky, které mu umožňovaly prověřit celý řetězec, jehož byl žalobce součástí, efektivněji (rychleji a bez vynaložení neúčelných nákladů). Dožádaný správce daně měl znalost o tom, na jaké konkrétní transakce (resp. aspekty transakcí) se má při provádění kontroly zaměřit, měl již totiž informace o odběrateli klimatizační jednotky - G-ELEKTRIK SPÓLKA Z ORGANICZONA, neboť obdobné ochody s tímto subjektem od jiných dodavatelů (PRONTO GAS) již dožádaný správce daně řešil jako místně příslušný správce daně. Dožádaný správce daně též bude schopen (vzhledem ke znalosti vazeb ve zmíněném řetězci) zjištěné skutečnosti komplexně vyhodnotit. Ve vztahu k druhému dožádání pak přistupuje ta okolnost, že v té době již žalovaný vedl daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty u žalobce, přičemž se jednalo o týž obchodní řetězec a o shodný předmět plnění. Tedy uvedený žalobcem napadený postup žalovaného je dle krajského soudu v souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti a efektivnosti řízení.

Pokud jde o roli místně příslušného správce daně v daňovém řízení ve věci žalobce, pak je nutné zdůraznit, že bylo výslovně dožádáno pouze provedení daňové kontroly dle § 85 a násl. daňového řádu, což zákon výslovně umožňuje (v tomto směru je úprava dožádání obsažená v daňovém řádu širší než dřívější úprava obsažená v § 5 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb.). Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci. O tom, že je místně příslušný správce daně v průběhu daňového řízení činný, svědčí i okolnost jím vydaných zajišťovacích příkazů v důsledku poznatků zjištěných při žalovaným prováděné daňové kontrole.

Lze tedy uzavřít, že žalovaný nepostupoval nezákonně, naopak provádí daňovou kontrolu na základě dožádání učiněného v souladu s ust. § 17 daňového řádu, proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).

Nad rámec nutného odůvodnění je vhodné dodat, že žalobě by za současného skutkového a právního stavu (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) nebylo možno vyhovět ani pokud by soud shledal námitky žalobce opodstatněnými, neboť podle § 12 odst. 3 zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění platném a účinném od 29.7. 2016, kontrolní postup při správě daní provede finanční úřad, který jej zahájil nejdříve, a proto daňovou kontrolu v této věci může provést (dokončit) již pouze Finanční úřad pro Pardubický kraj (zahájením daňové kontroly znemožnil její provedení jinými správci daně), který je navíc od 29.7.2016 oprávněn vykonávat vybranou působnost na celém území České republiky (§ 8 odst. 2 věta druhá a § 10 odst. 4 písm. b/ zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve

znění platném a účinném od 29.7.2016). Pro úplnost lze připomenout, že vybraná působnost finančního úřadu zahrnuje pouze provádění kontrolních postupů a vyhledávací činnosti, nikoliv pravomoc k vedení nalézacího či jiného řízení při správě daní jako celku. Vedení tohoto řízení, zejména pak stanovení daně na základě zjištění vzešlých z provedení uvedených postupů, bude nadále v působnosti správce daně (finančního úřadu), jehož místní příslušnost je určena obecnými pravidly upravujícími místní příslušnost (§ 8 odst. 2 věta první zák. č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 13 daňového řádu).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný byl ve věci úspěšný, avšak dle obsahu soudního spisu mu nevznikly takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho obvyklé úřední činnosti (výrok II). S ohledem na úhradu soudního poplatku ve výši o 1 000 Kč vyšší, než je zákonem předepsaná výše soudního poplatku (pol. 18 bod 2 písm. d/ sazebníku soudních poplatků zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, dále jen „zákon o soudních poplatcích“), krajský soud žalobci přeplatek na soudním poplatku podle § 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích vrátil (výrok III).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) 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 nejblíže 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.

V Pardubicích dne 10. března 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová