



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. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci **žalobce: Kovové profily, spol. s r.o.**, IČ: 457 97 064, se sídlem Podnikatelská 545, 190 11 Praha 9 - Běchovice, **zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou**, se sídlem Náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha 2, **proti žalovanému: Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

*Vymezení věci a posouzení přípustnosti žaloby:*

Žalobce podal k nadepsanému krajskému soudu podle ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), dne 29.4.2016 žalobu na ochranu

proti nezákonnému zásahu správce daně, žalovaného Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Nezákonný zásah žalovaného spočívá dle žalobce v konkrétním postupu, resp. v nečinnosti správce daně v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty vedené u žalobce jako daňového subjektu za zdaňovací období říjen 2014, zahájené dne 13. 4. 2015; listopad 2014, zahájené dne 22. 1. 2015; prosinec 2014, zahájené dne 16. 3. 2015; leden 2015, zahájené dne 16. 3. 2015; únor 2015, zahájené dne 13. 4. 2015 (dále též souhrnně „daňová kontrola“). Žalobce přitom tvrdí, že byl zkrácen na svých právech nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve způsobu provádění předmětné daňové kontroly, resp. v tom, že žalovaný nepostupuje bez zbytečných průtahů, případně realizuje neúčelné úkony, jejichž jediným smyslem je „legalizovat“ jeho nezákonné průtahy, tj. de facto prodloužit předmětné daňové řízení (a v případě mezinárodního dožádání i lhůtu pro stanovení daně), čímž se však žalovaný dle názoru žalobce dopouští nezákonného postupu. Žalobce je přesvědčen o tom, že žalovaný postupuje v daňovém řízení v rozporu s čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 4, čl. 11, čl. 26, čl. 36 či čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ust. § 5, § 6 odst. 2, 3 a 4, § 7, § 38, § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Pokud jde o přípustnost žaloby proti nezákonnosti vedení daňové kontroly ve smyslu subsidiarity tzv. zásahové žaloby ve vztahu k žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, pak je třeba v této otázce vycházet z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2013, č.j. 2 Afs 144/2004-110, podle kterého zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom zdůraznil, že: *„Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím (viz např. rozsudek ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004 -60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). publ. pod č. 437/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).“*

Žalobce tvrdí, že žalobu uplatnil po marném vyčerpání prostředků nápravy, které mu poskytuje daňový řád. Žalobce tak konkrétně brojil proti tvrzenému nezákonnému postupu žalovaného v průběhu provádění předmětné daňové kontroly a podnětem na ochranu proti nečinnosti ze dne 28. 2. 2016. Stížnost žalobce byla vyřízena vyrozuměním správce daně ze dne 27. 11. 2015, č.j. 7181155/15/2009-60564-107194, když byla shledána nedůvodnou. Dne 21. 12. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, o níž Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 22. 2. 2016, č.j. 7191/16/5100-41454-711804, rozhodlo tak, že ji posoudilo jako nedůvodnou. Podnět žalobce na ochranu proti nečinnosti byl vyřízen vyrozuměním o odložení podnětu pro nedůvodnost ze dne 21. 3. 2016, č.j. 12506/16/5300-22444-711887. V daném případě tak žalobce prokázal vyčerpání jiných prostředků nápravy podle ust. § 85 s.ř.s, které jsou podmínkou přípustnosti tzv. „zásahové žaloby“ (viz rovněž např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 5 Afs 167/2015–46).

Ve shora uvedeném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29.8.2013, č.j. 2 Afs 144/2004-110, je dále uveden ve vztahu k nezákonnosti daňové kontroly a ke lhůtě k podání žaloby tento právní názor: *„Zde je třeba rozlišovat dva případy, kdy může být provádění daňové kontroly považováno za nezákonný zásah. V prvním případě bude nezákonným zásahem konkrétní úkon správce daně, ve druhém případě naplní znaky nezákonného zásahu teprve několik úkonů správce daně ve svém souhrnu. Může se jednat*

*například o extenzivní, šikanózní jednání správce daně vůči daňovému subjektu, kdy teprve kumulativní účinek provedených úkonů je natolik intenzivní, že představuje zásah do práv daňového subjektu v rozporu se zákonem. Objektivní lhůta k podání žaloby podle ust. § 82 s.ř.s. začne v takovém případě zpravidla běžet od posledního úkonu, které dohromady představují nezákonný zásah.“* V daném případě přitom žalobce brojí proti faktickému způsobu provádění daňové kontroly žalovaným.

Pokud jde o lhůtu pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s.ř.s. (Žalobu lze podat do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.), pak byla žaloba podána včas, neboť žalobce tvrdí nezákonný zásah daňové kontroly spočívající v nečinnosti, resp. v její neúčelnosti, tedy žalobce spatřuje nezákonný zásah ve faktickém způsobu provádění daňové kontroly žalovaným, nikoliv v jednom konkrétním úkonu, když žalobce podal žalobu ve lhůtě dvou měsíců od seznámení se s vyřízením jeho podnětu (vyrozumění ze dne 21. 3. 2016, žalobce podal žalobu dne 29. 4., přičemž tato daňová kontrola v době podání žaloby stále probíhala.

Krajský soud se rovněž zabýval pasivní procesní legitimací žalovaného, když označení žalovaného určuje tvrzení žalobce označující správní orgán, který zásah provedl (§ 83 odst. 1 s.ř.s.) či provádí, pokud zásah trvá. Žalobce, zastoupen právním zástupcem přitom, a to i v doplňujícím vyjádření (replíce) trval na označení dožádaného daňového orgánu za žalovaného. V takovém případě krajský soud má povinnost z jednoznačného projevu vůle žalobce zastoupeného právním zástupcem vycházet, tedy jej respektovat (obdobně viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 09.12.2014, čj. Nad 224/2014-53). Jinou otázkou je otázka posouzení věcné pasivní legitimace žalovaného, která sebou nese úspěch či neúspěch žaloby ve věci samé.

Tedy dle názoru krajského soudu byly splněny podmínky řízení stanovené pro věcné projednání žaloby.

#### *Žalobní body:*

Žalobce namítá posouzení zákonnosti zásahu postupu správce daně k odstranění pochybností, následného přechodu do daňových kontrol a zdůrazňuje, že postup žalovaného spočívající ve způsobu vedení daňové kontroly společně s realizací neúčelných procesních úkonů a faktickou nečinností žalovaného představuje nezákonný zásah. Žalobci je v souvislosti s daňovou kontrolou zadržován nadměrný odpočet přesahující 52 mil. Kč, přičemž tvrdí, že výše nadměrného odpočtu je tvořena plněními týkajícími se mj. opláštění haly v objektu Scania ve Švédsku, obchodování s platinou a obchodování se stříbrným granulátem a přičemž daňová kontrola u některých zdaňovacích období trvá již téměř jeden a půl roku, aniž by žalobci jako daňovému subjektu byla sdělena jakákoliv konkrétní pochybnost ohledně plnění jeho daňových povinností. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný tvrdí, že se stále nachází ve fázi „shromažďování důkazních prostředků“ resp. že se předpokládá „rozsáhlé a časově náročné dokazování,“ či že musí „shromáždit veškeré dostupné důkazní prostředky.“ Žalobce se dovolává toho, že správce daně je v rámci výkonu své pravomoci povinen k ověření daňových tvrzení zvolit pouze takový postup, který vzhledem k okolnostem, tj. zejména s ohledem na jeho procesní aktivitu a předložené důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly, nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti, podle něhož správce

daně v daňovém řízení postupuje v úzké součinnosti s daňovým subjektem, respektuje pravidla rozložení a přenášení důkazního břemene a při vyžadování plnění povinností daňového subjektu v daňové kontrole volí jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují mu přitom ještě dosáhnout cíle správce daní. Tímto způsobem ovšem žalovaný jako správce daně dle žalobce nepostupoval a nadále nepostupuje.

V konkrétní rovině pak žalobce popsal svůj přístup k obchodování se stříbrným granulátem a platinou, když uvedl, že dne 9. 9. 2014 sdělil místně příslušnému správci daně záměr rozšířit ekonomickou činnost o obchodování s komoditou vzácných kovů, sdělil jména plánovaných dodavatelů a odběratelů a souhlasil s návrhem úředních osob správce daně zasílat jako přílohu daňových přiznání soupis daňových dokladů a popis činnosti; provedl kontrolu, zda si plánovaný dodavatel společnost PAM Praha, resp. i plánovaný subdodavatel společnosti PAM Praha společnost DYNASTY PARTNERS s.r.o. plní své daňové povinnosti, a to prostřednictvím kontroly realizované Ing. Brewczynskym, auditorem a daňovým poradcem, přičemž řádné plnění daňových povinností bylo následně potvrzeno i výše uvedenými společnostmi (kopie daňových přiznání včetně záznamní povinnosti a dokladů o platbách, předložených správci daně dne 13. 4. 2015); zkontroloval veřejně dostupné údaje o výše uvedených společnostech včetně jejich statutárních orgánů či zástupců ve veřejně dostupných zdrojích; požádal společnost DYNASTY PARTNERS s.r.o. o sdělení jejích subdodavatelů, přičemž ta odmítla sdělit tuto skutečnost s odkazem na obchodní tajemství, avšak společnost DYNASTY PARTNERS s.r.o. vyjádřila ochotu sdělit tyto informace přímo správci daně, a to na jeho žádost; informoval obě své banky poskytující mu úvěr o rozšíření jeho ekonomické činnosti; nechal provést školení svých zaměstnanců tak, aby byli připraveni na specifika obchodování s komoditou vzácných kovů; vydal vnitřní předpis pro své zaměstnance související s novou formou obchodování; uzavřel rámcovou smlouvou s plánovaným dodavatelem společností PAM Praha zajištěnou bianco směnkou avalovanou přímo jednatelem; získal informace o plánovaném odběrateli vzácných kovů (konkrétně stříbrného granulátu a platiny), společnosti Affinor, prokazující její řádné podnikání, řádně vedené účetnictví či plnění daňových povinností, přičemž společnost Affinor předložila i potvrzení mezinárodní poradenské společnosti KPMG, že pro společnost Affinor vede účetnictví; pojistil své pohledávky vůči Affinor z důvodu jejich možného neuhrazení, a to u společnosti KUPEG úvěrová pojišťovna, a.s. Dále byl žalobce podroben důkladné prověrce ze strany svých odběratelů, a to společnostmi Affinor a později i INTL FC STONE, neboť tyto společnosti jakožto partneři burzy vzácných kovů jsou povinny prověřovat své budoucí dodavatele, přičemž tato kontrola trvala téměř měsíc. Žalobce dále tvrdí, že byl navíc povinen zaslat těmto odběratelům své hospodářské výsledky, a to i za několik let zpětně, či důvěrné informace o jeho společnících či statutárních orgánech. Žalobce tvrdí, že veškeré rozhodné skutečnosti o své ekonomické činnosti již doložil správci daně.

Žalobce žalovanému vytýká, že dosud řádně nespecifikoval jeho pochybnosti stran daňové povinnosti žalobce, aby mu tak umožnil se k těmto pochybnostem vyjádřit a tyto pochybnosti odstranit, a to mj. právě poukazem na konkrétní důkazní prostředky, které v rámci postupu k odstranění pochybností již předkládal. Žalobce žalovanému vytýká neúčelnou činnost včetně mezinárodních dožádání, kdy bylo jedním z příkladů excesivního procesního úkonu správce daně dožádání ohledně daňového subjektu, s nímž žalobce žádný přímý obchodní vztah neměl.

Další námitky žalobce směřovaly do způsobu vedení vyhledávací části spisu, jejímž obsahem jsou písemnosti nazvané jaké „ostatní písemnosti“ či „došlá písemnost“, přičemž takový způsob označování nerespektuje zákonné a judikатурní požadavky na řádné pojmenování písemností ve vyhledávací části spisu.

Dále žalobce namítá, že daňová kontrola před žalovaným fakticky probíhá zcela bez součinnosti s daňovým subjektem, který je odkázán pouze na realizaci občasných nahlížení do daňového spisu či podávání stížností proti postupu správce daně, které však nejsou nikterak reflektovány. Činnost žalovaného tak dle žalobce zcela popírá zásadu součinnosti a spolupráce.

Daňový subjekt má za to, že princip přiměřenosti ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, je porušován tím, že správce daně po několika měsících trvání daňové kontroly zcela evidentně neznal rozsah a obsah předložených podkladů (viz jednání ze dne 13. 4. 2015), nespolupracuje s daňovým subjektem, neboť ho správce daně staví do pozice pasivního účastníka daňové kontroly, který musí pouze a jen čekat, jak „dopadnou“ daňová řízení a kontrolní postupy u zcela jiných daňových subjektů, ani po téměř roce od zahájení daňové kontroly nesdělil, jaké důvodné pochybnosti má, zda se tyto pochybnosti týkají celé jeho ekonomické činnosti, či pouze obchodování s drahými kovy (což sice vyplývá z vlastního průběhu daňové kontroly a ze sdělení ze dne 9. 10. 2015, ale explicitně takto správcem daně nikdy vyjádřeno nebylo) a dále, zda se jeho pochybnosti týkají daňového subjektu, či zda se vztahují výhradně k jiným subjektům nacházejícím se v pomyslném obchodním řetězci daleko před daňovým subjektem.

S ohledem na výše uvedené je proto daňový subjekt toho názoru, že postup správce daně v rámci daňové kontroly naplňuje znaky nezákonného zásahu, neboť zcela zjevně nesměruje k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností ohledně základu daně či daně daňového subjektu, jelikož žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, resp. správce daně žádné konkrétní a důvodné pochybnosti daňovému subjektu doposud nesdělil. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014 a označil provádění daňové kontroly za zásah spočívající v nezákonné administrativní zátěži, jíž je žalobce jako daňový subjekt vystaven.

Žalobce proto navrhl, aby krajský soud:

rozhodl, že postup žalovaného spočívající ve způsobu provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2014 a leden až únor 2015 je dle ust. § 87 s.ř.s. nezákonným zásahem,

zakázal žalovanému pokračovat v porušování práv žalobce,

zakázal žalovanému vydávat výzvy, kterými bude zjišťovat informace a skutečnosti nepodstatné pro ověření daňové povinnosti žalobce,

přikázal žalovanému ukončit daňovou kontrolu, resp. seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění,

*in eventum* přikázal žalovanému zúžit rozsah daňové kontroly pouze na zdanitelná plnění, jejichž předmětem bylo dodání stříbrného granulótu.

*Vyjádření žalovaného:*

Žalovaný předně namítal, že není pasivně legitimován ve vedeném soudním řízení, neboť není místně příslušným správcem daně, neboť toliko ode dne 24. 9. 2015 vykonává daňovou kontrolu na základě dožádání místně příslušného správce daně podle § 17 daňového řádu. Žalovaný aktuálně u svých místně příslušných daňových subjektů zahájil rozsáhlé daňové kontroly o skutkově totožných kauzách, tudíž z důvodu procesní ekonomie a hospodárnosti se místně příslušný správce daně rozhodl využít institutu dožádání ve věci žalobce a dožádat žalovaného, aby v rámci šetření obchodních řetězců provedl, resp. dokončil daňovou kontrolu a související úkony či postupy v rovině nalézacích řízení. Žalovaný však upozorňuje, že dožádaným správcem daně (žalovaným) nebudou provedena celá vyměřovací a doměřovací řízení.

Žalobce tvrdí, že mu je žalovaným zadržována částka převyšující 52 mil. Kč, která je tvořena plněními týkajícími se mj. opláštění haly v objektu Scania ve Švédsku a obchodování s platinou a stříbrným granulátem. Z dosavadních zjištění žalovaného však vyplývá, že za předmětná kontrolovaná zdaňovací období (říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015) tvoří daň z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění za nákup stříbrného granulátu a platiny v celkovém součtu částku převyšující 77 mil. Kč (základ daně 369 mil. Kč a daň z přidané hodnoty 21% ve výši 77 mil. Kč). Z tohoto je tedy patrné, že částka týkající se pouze nákupu drahých kovů značně převyšuje uplatněný nadměrný odpočet za kontrolovaná zdaňovací období. Zákonem stanovená povinnost vrácení nadměrného odpočtu žalovanému vzniká v souladu s ustanovením § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, okamžikem vyměření nadměrného odpočtu, tj. autoritativním stanovením nadměrného odpočtu, konkrétně dnem vydání platebního výměru. V tomto případě správce daně řádně zahájil a dosud neukončil daňové kontroly nevyměřené daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období.

*Posouzení důvodnosti žaloby krajským soudem:*

Z daňového spisu a z vyjádření žalovaného zjistil krajský soud dosavadní průběh řízení:

Žalobce je ode dne 29. 7. 1992 zapsán do obchodního rejstříku a jeho sídlo je od 27. 11. 2002 na adrese Praha 9 – Běchovice, Podnikatelská 545. Místně příslušným správcem daně daňového subjektu je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9, který dožádal dne 23. 9. 2015 žalovaný Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích, aby ve smyslu ustanovení § 17 daňového řádu, za něj dokončil daňovou kontrolu, protože žalovaný řeší skutkově totožné kauzy a s ohledem na nashromážděné poznatky v souladu s ustanovením § 7 daňového řádu, může provádět výše uvedený postup efektivněji bez vynaložení neúčelných nákladů.

Žalobce je od 1. 1. 1993 registrován u místně příslušného správce daně jako plátce daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím. Předmětem ekonomické činnosti žalobce je dle obchodního rejstříku projektová činnost ve výstavbě a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Dle sdělení jednatele žalobce je hlavní ekonomickou činností opláštění komerčních budov a hal, jíž se zabývá cca 23 let a zaměstnává cca 22 zaměstnanců. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobce mimo uvedenou ekonomickou činnost obchodoval s drahými kovy, a to se stříbrným granulátem a platinou.

Spisový materiál byl žalovaným převzat od místně příslušného správce daně dne 1. 10. 2015 – viz úřední záznam č. j. 6312301/15/2009-60564-109536. Tedy jestliže žalobce žaluje faktický zásah žalovaného, pak tak může krajský soud přezkoumat jeho faktickou činnost v rámci daňového řízení právě a pouze od tohoto data, nikoliv činnost dřívější, kterou vykonával místně příslušný správce daně, nikoliv žalovaný jako dožádaný daňový orgán, přičemž předesílá, že daňové kontroly na jednotlivá vymezená zdaňovací období na daň z přidané hodnoty byly řádně protokolárně zahájeny.

U žalobce jako u daňového subjektu provádí žalovaný následující daňové kontroly na DPH:

- za zdaňovací období říjen 2014 (kontrola zahájena místně příslušným správcem daně dne 13. 4. 2015, protokol č. j. 2507966/15 dne 13. 4. 2015);
- za zdaňovací období listopad 2014 (kontrola zahájena místně příslušným správcem daně dne 22.1.2015, protokol č. j. 277201/15);
- za zdaňovací období prosinec 2014 (kontrola zahájena místně příslušným správcem daně dne 16. 3. 2015, protokol č. j. 1668106/15);
- za zdaňovací období leden 2015 (kontrola zahájena místně příslušným správcem daně dne 16. 3. 2015, protokol č. j. 1667735/15);
- za zdaňovací období únor 2015 (kontrola zahájena místně příslušným správcem daně dne 13. 4. 2015, protokol č. j. 2402522/15). Žalovaný současně u jiných daňových subjektů jako místně příslušný správce daně šetří skutkově totožné kauzy (nákup a prodej drahých kovů), kdy na základě dožádání rovněž od dalších místně příslušných správců daně, jejichž daňové subjekty byly detekovány jako součást šetřeného řetězce, došlo ke sloučení těchto kauz k jednomu finančnímu úřadu, tedy k žalovanému.

V rámci zdaňovacího období říjen 2014 byly místně příslušným správcem daně uskutečněny tyto úkony.

Dne 13. 4. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o zahájení kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014, evidovaný pod č. j. 2507966/15/2009-60564-109536 (1).

Dne 13. 4. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 2507781/15/2009-60564-109536, v rámci kterého žalobce předložil doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (2).

V rámci zdaňovacího období listopad 2014 byly místně příslušným správcem daně uskutečněny níže uvedené úkony.

Dne 22. 1. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o zahájení kontroly na DPH za zdaňovací období listopad 2014, evidovaný pod č. j. 277201/15/2009-60564-109536(3). Téhož dne 22. 1. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 277228/15/2009-60564-109536, v rámci kterého žalobce předložil doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (4).

Dne 9. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, evidovanou pod č. j. 1553625/15/2009-60564-109536, adresovanou Citibank Europe plc, organizační složka, Praha 5 – Stodůlky (5). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 10. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 1612569/15.

Dne 9. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst.

4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, evidovanou pod č. j. 1552995/15/2009-60564-109536, adresovanou UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., Praha 4 – Michle (6). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 11. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 1645046/15 (7).

Dne 9. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 zákona daňového řádu, za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, evidovanou pod č. j. 1552103/15/2009-60564-109536, adresovanou Komerční banka a.s., Praha 1 (8). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 23. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 1954838/15 (9).

Dne 9. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, evidovanou pod č. j. 1550739/15/200-60564-109536, adresovanou Československá obchodní banka, a.s., Praha 5 (10). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 30. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 2279019/15 (11).

Dne 12. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně v rámci daňové kontroly žalobci výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, evidovanou pod č. j. 1667175/15/2009-60564-109536 (12). V této výzvě příslušný správce daně požadoval podrobný denní rozpis dopravy granulátu stříbra do Belgie (např. odkud bylo zboží vyzvednuto a kým, kde zboží bylo naloženo, SPZ vozidla, do kterého bylo zboží naloženo, kdo je vlastníkem tohoto vozidla, a další specifické skutečnosti k těmto dodávkám).

Dne 18. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, pro účet vedený v EUR, evidovanou pod č. j. 1798285/15/2009-60564-109536, adresovanou Citibank Europe plc, organizační složka, Praha 5 – Stodůlky (13). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 20. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 1908972/15 (14).

Dne 18. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, pro účet vedený v USD, evidovanou pod č. j. 1799031/15/200-60564-109536, adresovanou Citibank Europe plc, organizační složka, Praha 5 – Stodůlky (15). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 20. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 1908790/15 (16).

Dne 18. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně výzvu k poskytnutí informací dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, za období od srpna 2014 do dne vydání výzvy, pro účet vedený v EUR, evidovanou pod č. j. 1797955/15, adresovanou UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., Praha 4 – Michle (17). Odpověď peněžního ústavu obdržel příslušný správce daně dne 25. 3. 2015, evidovanou pod č. j. 2139332/15 (18).

Výše uvedené výzvy k poskytnutí informací adresované peněžním ústavům se vztahují na všechna předmětná kontrolovaná zdaňovací období, tj. za období říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015.

Dne 18. 3. 2015 byl na základě telefonické žádosti žalobce s tímto sepsán protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo nahlížení do spisové složky, evidovaný pod č. j. 1758438/15 (19).

V rámci zdaňovacího období prosinec 2014 byly místně příslušným správcem daně uskutečněny níže uvedené úkony.

Dne 4. 3. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 1360791/15/2009-60564-109536, v rámci kterého žalobce předložil doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (20). Předmětem tohoto protokolu bylo ústní jednání ve věci postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu na dani z přidané hodnoty.

Dne 16. 3. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, evidovaný pod č. j. č. j. 1668106/15/2009-60564-109536 (21). Předmětem jednání bylo jednak ústní jednání ve věci postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu (dále též POP) u daně z přidané hodnoty v souladu s ust. § 90 odst. 1 daňového řádu – projednání zjištěných skutečností a dále pak ústní jednání ve věci zahájení daňové kontroly v souladu s ust. § 85 až § 88 daňového řádu, u daně z přidané hodnoty a vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly.

Dne 19. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně v rámci daňové kontroly žalobci výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, evidovanou pod č. j. 1822105/15 (22). V této výzvě příslušný správce daně požadoval vysvětlit rozdíl mezi fakturou vydanou pro společnost INTL a s tím související hodnotou uvedenou na jednotném správním dokladu (JSD).

Dne 19. 3. 2015 zaslal příslušný správce daně v rámci daňové kontroly žalobci výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, evidovanou pod č. j. 1836603/15/2009-60564-109536 (23). V této výzvě příslušný správce daně požadoval podrobný denní rozpis dopravy granulátu stříbra do Belgie (např. odkud bylo zboží vyzvednuto a kým, kde zboží bylo naloženo, registrační značka vozidla, do kterého bylo zboží naloženo, kdo je vlastníkem tohoto vozidla, a další specifické skutečnosti k těmto dodávkám).

V rámci zdaňovacího období leden 2015 byly místně příslušným správcem daně uskutečněny níže uvedené úkony.

Dne 16. 3. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o zahájení kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, evidovaný pod č. j. 1667735/15/2009-60564-109536 (24).

Dne 16. 3. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 1667568/15/2009-60564-109536, v rámci kterého žalobce předložil doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (25).

V rámci zdaňovacího období únor 2015 byly místně příslušným správcem daně uskutečněny níže uvedené úkony.

Dne 13. 4. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o zahájení kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, evidovaný pod č. j. 2402522/15/2009-60564-109536 (26).

Dne 13. 4. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 2402720/15/2009-60564-109536, v rámci kterého žalobce předložil doklady vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (27).

Dne 21. 4. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, evidovaný pod č. j. 2964838/15/2009-60564-109536, jehož předmětem bylo ústní jednání vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období a současně i předložení dalších dokladů vztahujících se ke kontrolovanému zdaňovacímu období únor 2015 (28).

Dne 7. 5. 2015 zaslal příslušný správce daně v rámci daňové kontroly společnosti PAM Praha s.r.o., Praha 3, DIČ: CZ26183315 (výhradní dodavatel drahých kovů daňového subjektu) výzvu dle ust. § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 daňového řádu, evidovanou pod č. j. 3685330/15/200-60564-109536 (29). V této výzvě příslušný správce daně požadoval zaslání kopií dokladů v této výzvě konkrétně specifikovaných (např. faktury vydané pro žalobce, smlouvy s žalobcem, úhrady faktur, předávací protokoly, doklady týkající se dopravy apod.)

Dne 19. 5. 2015 byla odeslána příslušným správcem daně žádost o poskytnutí informací (SCAC) do USA, ve kterém požadoval zjistit skutečnosti blíže specifikované v předmětné žádosti.

Dne 21. 5. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, evidovaný pod č. j. 2592608/15/2009-60564-109536, jehož předmětem bylo nahlížení do spisové složky za zdaňovací období únor 2015 (30).

Následné další úkony uskutečněné v rámci předmětných daňových kontrol za zdaňovací období říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015.

Dne 1. 6. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, evidovaný pod č. j. 4256911/15, jehož předmětem bylo nahlížení do spisových složek za kontrolovaná zdaňovací období, tj. za říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015 (31).

Dne 11. 9. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, evidovaný pod č. j. 4351102/15/2009-60564-109536, jehož předmětem bylo nahlížení do spisových složek za kontrolovaná zdaňovací období, tj. za říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015 (32). V rámci tohoto protokolu jednatel žalobce žádal správce daně o informaci, „zda brání nějaké konkrétní důvody k ukončení daňových kontrol a vrácení nadměrného odpočtu. DS je názoru, že předložil veškeré požadovatelné a požadované informace a splnil tím tudíž svou důkazní povinnost vyplývající ze zákona“.

K žádosti žalobce příslušný správce daně vydal dne 17. 9. 2015 sdělení, evidované pod č. j. 6090495/15/2009-60564-109536 (33), ve kterém daňovému subjektu sděluje: „... v současné době nejsou ještě kontroly na dani z přidané hodnoty ukončeny a správce daně je nyní ve fázi dokazování dle § 92 daňového řádu. Cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně má za povinnost při svých šetřeních zjistit veškeré skutečnosti, které jsou relevantní k dosažení tohoto cíle. Správce daně nemá zájem na prodlužování řízení, ale musí provést veškeré úkony a shromáždit veškeré dostupné důkazní prostředky ke správnému stanovení daně a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně postupuje v souladu s daňovým řádem.“

Dne 16. 9. 2015 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, evidovaný pod č. j. 6084335/15/2009-60564-109536, jehož předmětem bylo nahlížení do spisových složek za kontrolovaná zdaňovací období, tj. za říjen až prosinec 2014 a leden a únor 2015 (34).

Další úkony příslušného správce daně ve vztahu k předmětným kontrolovaným obdobím jsou zřejmé z písemností a listin, vztahujících se k předmětným zdaňovacím obdobím, které byly nejprve součástí části spisu vyhledávací (neveřejné), následně dne 20. 5. 2015 byly příslušným správcem daně přeřazeny z části spisu vyhledávacího do veřejné části spisu. Jedná se o následující listiny:

- 1) Žádost o výměnu informací v rámci EU (GB887937443 – platina – 2/2015) ze dne 29. 4. 2015 (35)
- 2) Žádost o výměnu informací v rámci EU (BE0899125662 – granulát stříbra - 2/2015) ze dne 29. 4. 2015 (36)
- 3) Žádost o výměnu informací v rámci EU (BE0899125662 – granulát stříbra - 10/2014) ze dne 29. 4. 2015 (37)
- 4) Žádost o výměnu informací v rámci EU (BE0899125662 – granulát stříbra - 1/2015) ze dne 24. 3. 2015 (38)
- 5) Žádost o výměnu informací v rámci EU (GB887937443 – platina - 1/2015) ze dne 24. 3. 2015 (39)

- 6) Výzva k součinnosti Česká pošta s. p., CZ47114983, č. j. 1995976/152009-60564- 109536 (40)
- 7) Výzva k součinnosti Menzies Aviation (Czech), s.r.o., CZ16948904, č. j. 1993504/15/2009-60564-109536 ze dne 24. 3. 2015 (41)
- 8) Odpověď na výzvu k součinnosti č. j. 1993504/15/2009-60564-109536 ze dne 24. 3. 2015, doručena dne 2. 4. 2015, č. j. 2457204/15 (42)
- 9) Výzva k součinnosti ZOOM-CARGO s.r.o., CZ25690191, č. j. 1992109/15/2009- 60564-109536 ze dne 24. 3. 2015 (43)
- 10) Odpověď na výzvu k součinnosti č. j. 19900096/15/2009-60564-109536 ze dne 24. 3. 2015, doručena dne 1. 4. 2015, č. j. 2608542/15 (44)
- 11) Výzva k součinnosti Celní úřad Praha Ruzyně-letišť Praha, č. j. 1989911/15/2009-60564-109536, ze dne 24. 3. 2015 (45)
- 12) Odpověď na výzvu k součinnosti Celní úřad Praha Ruzyně-letišť Praha, č. j. 1989911/15/2009-60564-109536, ze dne 24. 3. 2015 (46). Doručena dne 15. 4. 2015, č. j. 2955284/15.
- 13) Žádost o výměnu informací v rámci EU (GB887937443 – platina - 12/2014) ze dne 24. 3. 2015 (47)
- 14) Žádost o výměnu informací v rámci EU (BE0899125662 – granulát stříbra - 12/2014) ze dne 24. 3. 2015 (48)
- 15) Výzva k součinnosti G4S Cash Solutions (CZ), a.s., CZ27590151, č. j. 1837080/15/2009-60564-109536, ze dne 19. 3. 2015 (49)
- 16) Žádost o výměnu informací v rámci EU (BE0899125662 – granulát stříbra - 11/2014) ze dne 24. 3. 2015 (50)

#### Činnost žalovaného:

Dne 23. 9. 2015 bylo doručeno žalovanému dožádání dle ustanovení § 17 a § 52 daňového řádu, evidované pod č. j. 6157271/15/2009-60050-102267, kterým příslušný správce daně žádá o dokončení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2014, leden a únor 2015 (51).

Dne 5. 10. 2015 byly žalovanému doručeny prostřednictvím příslušného správce daně písemnosti, označené jako odpověď na SCAC z Belgie, evidované pod č. j. 6334043/15 a č. j. 6336052/15 (52).

Žalovaný zaslal dne 9. 10. 2015 zástupci žalobce sdělení č. j. 1362893/15/2801-60562-608212 o aktuálním umístění spisu a o dokončení procesních postupů ve smyslu ustanovení § 17 daňového řádu (53).

Dne 26. 10. 2015 se k žalovanému dostavil jednatel žalobce za účelem sjednání termínu pro nahlížení do spisu /úřední záznam č. j. 1414656/15/2801-60562-601205 (54)/.

Dne 9. 11. 2015 byla doručena žalovanému písemnost, označená jako Nahlížení do spisu dne 12. 11. 2015, stvrzující dohodnutý termín, evidovaná pod č. j. 1468423/15/2801-60562-601205 (55).

Dne 12. 11. 2015 se uskutečnilo ústní jednání, v rámci kterého nahlédl žalobce do spisové složky, což je zaznamenáno v protokolu č. j. 1476027/15/2801-60562-601205 (56).

Dne 25. 11. 2015 zaslal žalobce podání č. j. 1506685/15/2801-60562-608212, označené jako Kovové profily, spol. s r.o. – důkazy, vysvětlení dokumentů, žádost o ukončení (57).

Podáním ze dne 12. 2. 2016, evidovaném pod č. j. 205680/16/2801-60562-609054, požádal žalobce o nahlížení do spisu (58). Prostřednictvím emailové korespondence byl s žalobcem dohodnut termín o nahlížení do spisové složky.

Dne 15. 2. 2016 vydal žalovaný výzvy k poskytování informací dle ustanovení § 57 a § 58 daňového řádu, a to obchodní korporaci Komerční banka a.s., č. j. 198888/16/2801-60562-609054 a obchodní korporaci UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., č. j. 200463/16/2801-60562-609054 (59).

Dne 18. 2. 2016 se dostavil na základě předem dohodnutého termínu jednatel žalobce a v rámci ústního jednání nahlížel do spisové složky, tak jak vyplývá z protokolu č. j. 226276/16/2801-60562-601205 (60).

Dne 17. 2. 2016 obdržel žalovaný odpověď na výzvu z Komerční banky a.s., evidovanou pod č. j. 227026/16 (61).

Dne 21. 2. 2016 obdržel žalovaný odpověď na výzvu z UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., evidovanou pod č. j. 239206/16 (62).

Dne 24. 2. 2016 zaslal žalobce podání č. j. 260353/16 ve vztahu k doposud vedeným daňovým řízením (63).

Dne 28. 2. 2016 zaslal žalobce podání č. j. 292353/16, označené jako doplnění vyjádření k dosavadnímu průběhu daňové kontroly – žádost o zúžení rozsahu daňové kontroly a stížnost proti vedení daňového spisu (64).

Dne 1. 3. 2016 vydal žalovaný výzvy k poskytování informací správci daně dle ustanovení § 57 a § 58 daňového řádu, a to obchodní korporaci Československá obchodní banka a.s., č. j. 214396/16/2801-60562-609054 a obchodní korporaci Expobank CZ a.s., č. j. 214713/16/2801-60562-609054 (65).

Dne 3. 3. 2016 obdržel žalovaný odpověď na výzvu z Expobank CZ a.s., evidovanou pod č. j. 311574/16/2801-60562-609054 (66).

Dne 22. 3. 2016 obdržel žalovaný vyrozumění o odložení podnětu, evidované pod č. j. 453225/16, kdy Odvolací finanční ředitelství neshledalo podnět žalobce důvodným a na základě ustanovení § 38 odst. 4 daňového řádu ho odložil (67).

Dne 30. 3. 2016 obdržel správce daně odpověď na výzvu z Československé obchodní banky a.s., evidovanou pod č. j. 540876/16/2801-60562-609054 (68).

Dne 25. 4. 2016 správce daně zaslal daňovému subjektu vyrozumění o vyřízení stížnosti, evidované pod č. j. 831843/16/2801-00065-601287 (69). Správce daně prošetřil skutečnosti uvedené v předmětné stížnosti dle ust. § 261 daňového řádu a shledal ji jako nedůvodnou.

Dne 26. 4. 2016 vydal žalovaný výzvu k poskytování informací správci daně dle ustanovení § 57 a § 58 daňového řádu, a to obchodní korporaci Citibank Europe plc., č. j. 214663/16/2801-60562-609054 (70).

Dne 28. 4. 2016 žalovaný obdržel odpověď na výzvu z Citibank Europe plc., evidovanou pod č. j. 941459/16 (71).

Dne 2. 5. 2016 obdržel žalovaný odpověď na výzvu z Citibank Europe plc., evidovanou pod č. j. 956464/16 (72).

Dne 26. 5. 2016 zaslal žalobce podání č. j. 1131565/16, označené jako výzva k ukončení daňové kontroly a vrácení dlužné DPH (73).

Dne 14. 6. 2016 byl sepsán v sídle žalobce po předchozí telefonické dohodě protokol o ústním jednání č. j. 1188908/16/2801-60562-609054, vztahující se k předmětným daňovým kontrolám a jehož předmětem bylo podání vysvětlení, týkající se obchodování s drahými kovy (74).

Dále je součástí spisové složky žalobce vyhledávací (neveřejná) část spisové složky, jejímž obsahem jsou písemnosti a listiny, které nebyly dle vyjádření žalovaného žalobci dosud předloženy k seznámení z důvodu ohrožení zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a zároveň i cíle správy daní.

#### Vlastní posouzení věci:

Jak již předesláno shora, dle konstantní judikatury nezákonné zahájení i provádění daňové kontroly může představovat nezákonný zásah správního orgánu (viz shora uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 5.2.2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29). Je přitom však třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Daňová kontrola může dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8Aps 2/2006 –95: „představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. (...) Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně, přičemž „[n]e každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah.“ Nejvyšší správní soud uzavřel, že: „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č.j.10 Afs 28/2014-51/bod 27/ uvedl: „Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. ... Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.“

Pokud jde o posouzení neúčelnosti či nečinnosti, je třeba v souladu s právním názorem žalovaného uvést, že v případě daňové kontroly prováděné podle § 85 a násl. daňového řádu, není žádná zákonem stanovená lhůta pro „učinění úkonu“ správcem daně. Není stanovena ani obvyklá lhůta pro provedení úkonu správcem daně a výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí, které by mělo být vydáno po shromáždění potřebných podkladů (daňová kontrola není samostatným řízením, tzn., rozhodnutím je ukončeno vyměřovací řízení). Tedy věc je třeba posuzovat z toho pohledu, zda nevznikají v průběhu daňové kontroly nedůvodné průtahy.

V tomto ohledu je dle názoru krajského soudu třeba rozlišit procesní kroky místně příslušného správce daně před datem dožádání a procesní kroky dožádaného správce daně, tedy žalovaného, provedené tímto finančním orgánem na základě dožádání. Proto pokud žalobce vytýkal žalovanému jako dožádanému správci daně, úkony daňové kontroly, které předcházely datu, kdy žalovaný na základě dožádání věc převzal, pak je zřejmé, že takové faktické kroky mu nemohou být vytýkány úspěšně jednoduše proto, že takové faktické kroky

tento daňový orgán nečinil. Stejně tak nemůže být žalovanému úspěšně vytýkán postup o odstranění pochybností předcházející zahájení daňové kontroly a přechod do daňové kontroly, neboť žalovaný jej fakticky neprováděl. Nicméně k zahájení daňové kontroly, která byla řádně zahájena, jak je potvrzeno shora specifikovanými protokoly o zahájení daňových kontrol na jednotlivá zdaňovací období, lze uvést, že právě zahájení daňové kontroly, nikoliv tedy případné zdlouhavé setrvávání v postupu k odstranění pochybností, zajišťuje daňovému subjektu vyšší míru ochrany jeho procesních práv, neboť v průběhu daňové kontroly dochází k dokazování tvrzených skutečností. Zpravidla přitom daňové subjekty brojí proti nezahájení daňové kontroly a domáhají se svých plných procesních práv, jichž se jim v postupu k odstranění pochybností nedostává. Nutnost časově omezeného pojetí postupu k odstranění pochybností Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 20.7.2016, č.j. 1 Afs 127/2016 – 29: *„Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který učinil ve vztahu k právní úpravě vytýkácího řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 10/2012 - 52, č.j. 1 Aps 20/2013-61). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola), vyhodnotil, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkácího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení.“*

Ve vztahu k rozsahu provádění daňové kontroly, jedná-li se o podezření z řetězce daňových subjektů, kdy byla daň z přidané hodnoty zasažena podvodem, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.1.2016 č.j. 4 Afs 233/2015 -47 shrnul /bod 27/: *„Nejvyšší správní soud s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“* Z tohoto pohledu je rovněž třeba posuzovat zákonnost faktického provádění daňové kontroly žalovaným jako dožádaným správcem daně, když je nepochybné, že se jedná o obchodování se vzácnými kovy (stříbrný granulát a platina), které jsou rizikovou komoditou z hlediska potenciálního zasažení daně z přidané hodnoty podvodem. Tato okolnost je spolu se skutečností, že žalobce byl posledním daňovým subjektem v tuzemsku v řetězu ostatních daňových subjektů obchodujících s uvedenou komoditou, ve věci zcela zásadního významu a předurčuje tak rozsah daňové

kontroly. Je totiž pochopitelné, že daňová kontrola se nebude moci omezit toliko na údaje zjištěné přímo od daňového subjektu, nýbrž poznatky z ní získané bude třeba poskládat spolu s poznatky získanými daňovými kontrolami u ostatních do obchodování zapojených daňových subjektů do uceleného obrazu, k čemuž lze případně využít i dožádání do ciziny za účelem zjištění okolností vypovídacích o odběrateli žalobce, jakož i o dalších okolnostech vztahujících se k žalobcem obchodované komoditě.

Tedy to, že se daňový kontrola neomezuje pouze na prokázání plnění přímo se vztahujících k žalobci, nýbrž zahrnuje i získávání, shromažďování a vyhodnocování poznatků od předcházejících dodavatelských a následných odběratelských subjektů, nemůže být samo o sobě s ohledem na povahu obchodované komodity důvodem pro přijetí závěru o nadbytečném rozsahu daňové kontroly. Podle názoru krajského soudu z uvedeného přehledu průběhu daňové kontroly lze uzavřít, že žalovaný není nečinný, když dožádání od místně příslušného správce daně převzal dne 23. 9. 2015 a následně prováděl úkony v rámci daňové kontroly. Je přitom třeba vzít v potaz, že žalovaný se musel s věcí řádně seznámit a zvážit další procesní kroky. Žalovaný následně činil výzvy k peněžním ústavům za účelem ověření přesunu peněžních prostředků, a to ve vztahu k obchodní korporaci Komerční banka a.s., č. j. 198888/16/2801-60562-609054 a obchodní korporaci UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., č. j. 200463/16/2801-60562-609054. Pokud žalobce namítá nedůvodnost těchto výzev, pak je třeba uvést, že žalovaný jako správce daně postupuje důvodně, pokud si obstarává potvrzení o provedených transakcích a o zřízených peněžních účtech, nikoliv pouze ve vztahu k účtu uvedeným žalobcem, přímo u zdroje, tedy u dotčeného peněžního ústavu a nespokojí se s podklady předkládanými žalobcem jako daňovým subjektem či předchozími výzvami místně příslušného správce daně omezenými na konkrétní účet. Obdobně důvodně žalovaný postupoval, když dne 26. 4. 2016 vydal výzvu k poskytování informací obchodní korporaci Citibank Europe plc., č. j. 214663/16/2801-60562-609054. Dne 14. 6. 2016 byl sepsán v sídle žalobce protokol o ústním jednání č. j. 1188908/16/2801-60562-609054, vztahující se k předmětným daňovým kontrolám, jehož předmětem bylo podání vysvětlení, týkající se obchodování s drahými kovy.

Nadto nelze opomenout, že žalovaný vede rovněž tzv. vyhledávací (neveřejnou) část spisu. Právě z obsahu vyhledávací části daňového spisu je třeba mít rovněž za to, že žalovaný není v průběhu daňové kontroly nečinný, když požadoval od místně příslušného správce daně doplnění informací (čl. 23), činil ve vztahu k správcům daně jiných daňových subjektů žádosti o poskytnutí informací (čl. 28, 29, 30), prováděl šetření (čl. 30, 31, 34), shromáždil informace poskytnuté od oslovených správců daně jiných daňových subjektů (čl. 35, 36, 38, 39). Jestliže žalobce namítá, že dokumenty v této neveřejné části obsažené nejsou řádně označeny, pak k tomu krajský soud uvádí, že žalobce nemůže být tímto postupem žalovaného ve fázi průběhu daňové kontroly nijak zasažen, proti konkrétním listinám v této části spisu bude moci brojít, až budou použity jako důkazy, tedy následně po jejich zařazení do veřejné části daňového spisu, tedy až v případném vyjádření k výsledku daňové kontroly, či případně v oprávněném prostředku proti platebnímu výměru. K tomu lze odkázat na závěr vyslovený rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2016, č.j. 6 Afs 143/2016-38: „Dle § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu se spis člení na části podle jednotlivých daňových řízení (jakož i další části uvedené v § 64 odst. 4 daňového řádu). Případné nezákonné vedení správního spisu se tudíž z povahy věci musí nutně vztahovat ke konkrétnímu daňovému řízení, nikoliv k prováděné daňové kontrole. Zákonnost úkonů činěných správcem daně v daňovém

*řízení, a tedy i vedení spisu, se zásadně zkoumá v rámci přezkumu rozhodnutí, které je výsledkem daňového řízení.“*

Tedy je zřejmé, že žalovaný není fakticky nečinný, ani nelze dle názoru krajského soudu v dané fázi daňové kontroly uzavřít, že činí takové kroky, které ve svém souhrnu jsou účelové či nedůvodné, a tudíž že by zakládaly nezákonnost daňové kontroly a způsobovaly žalobci nepřiměřenou administrativní zátěž.

Žalovaný sám ve vyjádření k žalobě uvedl, že uznává formální doložení podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, ohledně fakticity plnění nemá žalovaný žádných pochybností. Z předloženého spisu však dle žalovaného vyplývá, že aktuálním předmětem daňové kontroly je prošetřování celé řady nesrovnalostí a skutečností, které vyvolaly u žalovaného další otázky, a jenž u žalovaného vzbuzují důvodná podezření o možném podvodném jednání v řetězci obchodních subjektů obchodujících s drahými kovy (stříbrný granulát a platina). Zejména bylo z provedené vyhledávací činnosti (za použití aplikace VIES) dle žalovaného zjištěno, že v šetřeném řetězci obchodníků s předmětným zbožím došlo k daňovému úniku v řádech milionů Kč tím, že na začátku obchodního řetězce není odvedena daň na výstupu. K tomu krajský soud upozorňuje na skutečnost uvedenou žalobcem v žalobě, totiž že od společnosti DYNASTY PARTNERS s.r.o. neobdržel i přes svůj požadavek sdělení jejích dodavatelů s odkazem na obchodní tajemství. A právě při takovýchto zjištěních je žalovaný povinen provést rozsáhlá šetření obchodů prováděných dotčenými subjekty a nikoli zužovat prověření původu zboží pouze na přímé obchodní partnery (dodavatele) kontrolovaného daňového subjektu. Jedině tak může být naplněn cíl správy daní uvedený v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daně. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 58/2012 ze dne 5. 9. 2012: *„Podle judikatury soudního dvora zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, které od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ve věci C-4/04 Commissioners of Customs Excise a Attorney General proti Federation od Technological Industries a další (2006) sb. rozh., s.I-4191, bod 33). Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (2006) Sb. rozh., s. I-6161). Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky č.j. 1 As 15/2008-100 ze dne 30. 4. 2008, nebo č.j. 8 Afs 14/2010-195 ze dne 30. 7. 2010, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).“*

V rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 111/2009 ze dne 21. 4. 2010 je ve vztahu k účasti na podvodu na DPH učiněn závěr: *„Stěžovatel se mylí, domnívá-li se, že pro*

*odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“* Tedy jestliže žalovaný má důkazy o tom, že na začátku obchodního řetězce nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, pak je plně odůvodněna jeho rozsáhlá a časově náročná činnost v rámci provádění daňové kontroly u žalobce jako daňového subjektu, který se na obchodním řetězci podílí, přičemž není rozhodné, zda o uvedené skutečnosti věděl, či nikoliv. Jak žalovaný správně uvedl, je jeho povinností vybrat daň ve správné výši, čehož může dosáhnout pouze řádným provedením daňové kontroly, tedy provedením daňové kontroly v takovém rozsahu, který je nezbytný pro shromáždění dostatků důkazů, které mu poskytnou ucelený obraz o provedených obchodních transakcích. Žalovaný přitom uvedl, že provedené dokazování aktuálně podrobuje vědomostnímu testu, zda skutečnosti vyšlé najevo nelze vyhodnotit jako důkazy o tom, že se žalobce jako člen rozsáhlého obchodního řetězce, kde je obchodováno s drahými kovy, svými obchody nezúčastnil plnění, které bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a zda žalobce o případném podvodném jednání věděl nebo minimálně vědět mohl či měl. Krajský soud zdůrazňuje, že takové závěry ve vztahu k žalobci v žádném případě nepředjímá. Tedy je zřejmé, že žalovaný provádí proces vyhodnocování dokazování, na což samozřejmě potřebuje adekvátní čas.

Žalovaný přitom pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce odůvodňuje zejména obsahem listin založených ve vyhledávací (neveřejné) části spisu, tedy je zřejmé, že těmito listinami budou teprve provedeny důkazy, mají-li být použity, jak již uvedeno. Dále žalovaný uvedl, že aktuálně, tedy v době podání vyjádření (dne 12.8.2016) jsou v jednotlivých daňových kontrolách připravovány výzvy ve smyslu ustanovení § 92 daňového řádu, které žalovaný hodlal zkompletovat do poloviny září roku 2016. Dle žalovaného přitom již v dané fázi daňové kontroly lze za rizikové indicie považovat to, že původ žalobcem deklarovaných dodávek stříbrného granulátu a platiny nelze odhalit, neboť v dodavatelském řetězci operují nekontaktní subjekty, dále proto, že se prověřovaná plnění vymykají běžné obchodní činnosti daňového subjektu (stavební a montážní činnost), když přitom došlo k uskutečnění předmětných obchodních transakcí s předem určeným dodavatelem i odběratelem a dále, že žalobce je jako daňový subjekt posledním tuzemským článkem obchodního řetězce, který realizuje dodání plnění do jiného členského státu nebo vývoz do třetích zemí, čímž u něho dochází v souvislosti s dodávkami drahých kovů k uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty na výstupu, a tudíž k vykázání nadměrných odpočtů z titulu tuzemských plnění na vstupu.

Je obecně známou skutečností, že podvody na dani z přidané hodnoty vyžadují časově a věcně rozsáhlou činnost daňových orgánů v rámci daňové kontroly, jak dokresluje rovněž již uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2010, č.j. 9 Afs 111/2009 - 274: „Generální advokát Dámas Ruiz - Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C -439/04 a C-440/04 k pojmu podvod na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spleťté, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech

*objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.“* Dále v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud učinil závěr: *„Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.“*

Dle názoru krajského soudu tak, jestliže se žalobce účastnil obchodování s drahými kovy, přičemž se nejedná o jeho hlavní ekonomickou činnost, naopak zjevně se jedná o ekonomickou činnost s jeho dosavadním podnikatelským působením nespojující, přičemž správce daně disponuje důkazy o neuhrzení daně z přidané hodnoty daňovým subjektem na začátku řetězce daňových subjektů, které se obchodu s drahými kovy účastnily, když žalobce je posledním takovým subjektem v tuzemsku, pak je rozsáhlá daňová kontrola u žalobce vyžadující zjištění souvisejících okolností za účelem zjištění, zda žalobce mohl či nemohl vědět o případném podvodu plně důvodná, a to rovněž s ohledem na ochranu práv žalobce, neboť právě ověření těch okolností, z nichž vyplývá, zda si mohl být případného podvodu vědom či nikoliv, je v jeho zájmu, tvrdí-li, že si případného podvodného jednání jiných daňových subjektů vědom nebyl. V této souvislosti je třeba hodnotit i kroky žalovaného jako požadované správce daně, které přesto, že se netýkaly přímo činnosti žalobce, směřovaly k ověření okolností souvisejících s působením žalobce v řetězci daňových subjektů, tedy nelze je s ohledem na uvedený kontext fungování daně z přidané hodnoty, která je založena na neutralitě daňového zatížení daňových subjektů, považovat za účelové a tedy neúčinné kroky, v nichž by snad měla být spatřována nečinnost žalovaného. Zjišťování skutečností týkajících se dalších daňových subjektů, kteří se účastnili obchodování s drahými kovy, je podstatné pro rozklíčování fungování řetězce daňových subjektů, tedy rovněž pro řádné stanovení daňové povinnosti žalobce. Naopak atomizování jednotlivých skutečností a jejich zjišťování a hodnocení toliko v přímé návaznosti na konkrétní daňový subjekt, bez souvislosti dalších dodavatelů a odběratelů, by odklonilo daňové orgány od řádného zjištění rozhodných okolností pro řádné stanovení daňové povinnosti žalobci. Z chronologie a časové návaznosti jednotlivých shora popsaných kroků (navíc byly další kroky činěné žalovaným zachyceny prozatím pouze v neveřejné části daňového spisu) nelze důvodně dovozovat ani účelovost těchto kroků ani faktickou nečinnost žalovaného. Tedy žalovaný se nedopustil žádného excesu v průběhu daňové kontroly, svoje kroky krajskému soudu dostatečně zdůvodnil, přičemž uvedl, že zpracovává výzvy k odstranění důvodných pochybností podle § 92 daňového řádu, k jednotlivým zdaňovacím obdobím.

Ohledně eventuálního návrhu žalobce na zúžení rozsahu daňové kontroly, je třeba uvést, že daňové kontroly jsou vedeny na shora vymezená zdaňovací období říjen až prosinec roku 2014 a leden a únor roku 2015, přičemž z vyjádření žalovaného je zřejmé, že se zaměřuje na obchody s drahými kovy. Dle krajského soudu přitom nelze považovat za nezákonný zásah, není-li daňová kontrola výslovně zúžena pouze na problematiku obchodů. Zde lze uvažovat o vhodnosti žalobcem navrhovaného postupu, nelze však v postupu, který zvolil žalovaný, respektive místně příslušný správce daně, shledávat nezákonný zásah, a to právě proto, že takový postup není v rozporu s daňovým řádem. Nelze přisvědčit žalobci, že pro něj prováděná daňová kontrola představuje újmu (tedy že jej přímo zkracuje na právu),

kteřou musí v rozporu se zákonem strpět, neboť zadržování nadměrného odpočtu ve výši cca 52 mil. Kč je plně odůvodněno výší transakcí s drahými kovy, přičemž povinnost vrátit vratitelný přeplatek vzniká až v důsledku vyměření nadměrného odpočtu podle § 105 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jak již uvedl ve svém vyjádření žalovaný. Krajský soud přitom zdůrazňuje, že tzv. zásahová žaloba je právním nástrojem pro odstraňování nezákonných postupů, nikoliv právním nástrojem určeným k tomu, aby bylo správním orgánům autoritativně určováno, jaký postup mají z důvodu vhodnosti zvolit. Takové uchopení tzv. zásahové žaloby soudem právní úprava zakotvená v s.ř.s. neumožňuje.

Je přitom zjevné, že žalovanému vznikly pochybnosti ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím ve vztahu k obchodované komoditě, tedy bude na žalobci, aby odstranil pochybnosti žalovaného, které mu tento vytkne a aby k tomu zvolil věrohodné a dostatečně vypovídající důkazní prostředky, neboť právě důvodným zpochybněním daňových tvrzení, které uplatnil daňový subjekt, dochází k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, tedy na žalobce, ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. V ustanovení § 92 daňového řádu je totiž zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Má-li přitom žalobce zájem na brzkém ukončení daňové kontroly, je na něm, aby žalovanému k jeho výzvě poskytl relevantní důkazní prostředky, které jeho pochybnosti vyvrátí. Pro úplnost krajský soud dodává, že daňová kontrola je ukončena zprávou o daňové kontrole, přičemž, jak uvedl žalovaný, případné doměření daně již není v procesní působnosti žalovaného, neboť rozsah dožádání bude vyčerpán právě ukončením daňové kontroly.

Na základě shora uvedeného průběhu jednotlivých daňových kontrol u žalobce krajský soud uzavřel, že žalovaný s ohledem na typovou složitost dané věci, když se jedná o řetězec daňových subjektů obchodujících s drahými kovy jako s obecně známou problematickou komoditou (ve vztahu k šetření správce daně ohledně téže komodity - stříbrný granulát např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24.6.2016, čj.10A90/2015-71), když se drahé kovy opakovaně ve věcech jiných daňových subjektů staly předmětem podvodů na dani z přidané hodnoty, postupuje bez zbytečných průtahů a činí přiměřené procesní kroky ke shromáždění údajů o obchodních transakcích, důvodně včetně údajů týkajících se ostatních zúčastněných daňových subjektů, získaných i formou mezinárodního dožádání, což sebou nese zvýšenou časovou náročnost.

Tedy krajský soud nedospěl k závěru, že by dosavadní průběh daňové kontroly znamenal pro žalobce nezákonný zásah spočívající v nečinnosti či v neúčelném vedení daňové kontroly. S ohledem na uvedené tak krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

#### *Náklady řízení:*

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í :**

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 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](http://www.nssoud.cz).

V Pardubicích dne 2. listopadu 2016

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Kateřina Vrabcová