



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **ANAFRA s.r.o.**, se sídlem Pod Kozincem 2279, Rožnov pod Radhoštěm, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou nejprve domáhal toho, aby soud žalovanému přikázal do 30 dnů od právní moci rozsudku vydat platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a prosinec 2013. Postupně svůj návrh modifikoval a ke dni rozhodnutí soudu se domáhal toho, že daňová kontrola na DPH za

zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2013 je nezákonná a toho, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly.

II. Obsah žaloby

Žalobce podal daňové přiznání ve věci DPH za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2013. Žalovaný následně zahájil daňovou kontrolu, přičemž dosud nevydal platební výměry. Jeho jednání považoval žalobce za nečinnost a obrátil se proto na Odvolací finanční ředitelství s požadavkem uložit žalovanému platební výměry bez zbytečných průtahů vydat. Nebylo-li by možné platební výměry vydat, pak požadoval sdělení, které podklady k vydání platebního výměru chybí. V reakci na požadavek správce daně vydalo Odvolací finanční ředitelství vyrozumění ze dne 24. 7. 2014, č. j. 19565/14/5000-14303-711661. V něm je mj. uvedeno, že *správce daně dosud nemá k dispozici veškeré nutné podklady pro ukončení daňové kontroly, a to zejména odpovědi na dožádání týkající se prověřování obchodních případů, správcům daně místně příslušným dodavatelům deklarovaného dodavatele žalobce. Jedná se zejména o dožádání na společnost INFO PLUS Trading s.r.o., dožádání na společnost Triloxx a odpověď od společnosti INREX.CZ s.r.o. Rovněž uvedl, že není oprávněn zkoumat relevanci prováděných důkazů správce daně a ani je nijak hodnotit. Postup správce daně není nepřiměřený s ohledem na rozsah dokazování, kdy jeho povinností je zamezit případným daňovým únikům popř. karuselovým podvodům. Požadovanou odpověď od společnosti INREX CZ s.r.o. nelze považovat za nerelevantní vzhledem ke skutečnosti, že tato společnost je dle daňového subjektu deklarovaným dodavatelem. Správce daně tak není nečinným dle úst. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu.* Žalobce s takto prezentovaným závěrem nesouhlasil. Odvolací finanční ředitelství totiž nesdělilo, jaké podklady dosud chybí k vydání platebních výměrů, aby bylo možno posoudit, zda je či není žalovaný nečinný. Absence vysvětlení chybějících podkladů dává důvod se domnívat, že žalovaný čeká zbytečně s vydáním platebních výměrů, a proto je nečinný. Má-li se šetřit pochybnost, zda dodavatel žalobce je přímým dovozcem, pak se jedná o společnost INREX. CZ s.r.o. Její odpověď má již žalovaný k dispozici a tudíž není důvod dále čekat. Žalobce předložil e-mailovou korespondenci o zaplacení společnosti INREX CZ s.r.o. (komunikace se společností Fio banka, a.s., týkající se platby za přijaté faktury INREX. CZ faktura č. 2013098 ze dne 2. 10. 2013 a č. 2013136 ze dne 30. 9. 2013), což prokazuje i dodání zboží od této společnosti. V případě společností INFO PLUS Trading s.r.o., Triloxx žalobci není zřejmé, jak se mají pochybnosti dotýkat DPH za období měsíců říjen 2013, listopad 2013 a prosinec 2013, avšak i jejich odpovědi má žalovaný k dispozici.

Žalobce dále namítal, že nečinnost žalovaného je obhajována i tím, že jej tíží důkazní břemeno. Žalobce však již všechny důkazy poskytl a nyní čeká na žalovaného, aby sdělil jednak své pochybnosti a jednak i to, o co je opírá. Takový stav však nenastal, což implikuje dojem, že skutečným důvodem je neochota vrátit žalobci odpočet DPH na vstupu. Žalovaný nemůže obhajovat svou nečinnost tím, že žalobce má důkazní břemeno, avšak přitom mu nesdělí pochybnosti a o co pochybnosti opírá (odkázal na rozsudky NSS, např. č. j. 5 Afs 65/2010-138, 5 Afs 19/2010-56, 5 Afs 88/2009-133, 1 Afs 76/2013-39, 5 Afs 58/2006-41, 5 Afs 131/2004, 7 Afs 25/2003, 5 Afs 192/2004 a 5 Afs 53/2008-70). Žalobce pak vůbec neví, jaké důkazy má k odstranění pochybností předložit. Žalovaný tedy musí své pochybnosti sdělit a doložit konkrétní okolnosti, z nichž hodnotí chybějící žalobcovy důkazy. Jen tak může

žalovaný unést důkazní břemeno a vyvinut se z toho, že je nečinný. Žalovaný však žádné pochybnosti nedoložil a toliko provádí dokazování za zády žalobce. Žalovaný ani žalobci nesdělil, jaké dokazování provádí s tím, že mu to nemůže ukázat (protokol o ústním jednání ze dne 24. 9. 2014, č. j. 1669133/14/3307-05400-807655). Dle žalobce žalovaný zjišťuje informace pro věc nepodstatné, čímž se snaží vyvinut z nečinnosti a zneužívá právo. Žalobce proto uzavřel, že svou důkazní povinnost splnil, neboť doložil doklady ze svého účetnictví a žalovaný by měl vydat platební výměry.

III. Doplnění žaloby ze dne 23. 11. 2014

Žalobce zdůraznil, že odpověď na dožádání společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. (dodavatel společnosti INREX CZ s.r.o.) je ze dne 12. 9. 2014, odpověď na dožádání společnosti Triloxx s.r.o. (dopravce společnosti INREX CZ s.r.o.) je ze dne 7. 5. 2014 a odpověď na dožádání společnosti INREX CZ s.r.o. (dodavatel žalobce) je ze dne 6. 3. 2014. Žalovaný nemá proto důvod být nečinný a může vydat platební výměry na DPH (po ukončení daňové kontroly), neboť již shromáždil podklady potřebné k rozhodnutí. Provádění dalšího šetření u společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. nemůže blokovat ukončení daňové kontroly u žalobce a vydání platebních výměrů, protože ani u společností Triloxx s.r.o. a ani u společnosti INREX CZ s.r.o. nebyly shledány pochybnosti. Pochybnosti u společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. proto nemohou jít k tíži žalobce, neboť se na nich nepodílel. Jedná se o dodavatele společnosti INREX CZ s.r.o. Lze je zkoumat toliko ve vyhledávací činnosti, ale nikoliv v rámci daňové kontroly u žalobce. K tomu odkázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 96/2008-142 ze dne 20. 2. 2009 a náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001. Pokud by žalovaný v rámci daňové kontroly u žalobce mohl vést dokazování i o skutečnostech, na nichž se nepodílel, pak by dokazování nemělo konce, a žalovaný by mohl zkoumat nejenom společnost INFO PLUS Trading s.r.o., ale i dodavatele této společnosti, tj. společnosti Systemix s.r.o. a AUDESO s.r.o. a následně i dodavatele těchto společností (odkázal zde na rozsudek NSS č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014).

Žalobce dále namítal, že bude-li výsledkem vyhledávací činnosti naplnění pochybností o společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. a bude-li tím ovlivněn i žalobce, pak na základě výsledků vyhledávací činnosti lze u něj zahájit doměřovací řízení formou výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 d.ř. nebo opakovanou daňovou kontrolu dle § 85 odst. 6 d.ř. či přezkoumání rozhodnutí dle § 121 odst.1 d.ř. V posuzovaném případě však bylo nezbytné toliko prověřování společnosti INREX.CZ s.r.o. a Triloxx s.r.o. Dokazování prováděné směrem ke společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. je nadbytečné a z hlediska věcného rozsahu prověřování činnosti žalovaného je tento nečinný.

IV. Vyjádření žalovaného ze dne 8. 12. 2014

Žalovaný především uvedl, že Odvolací finanční ředitelství žalobci sdělilo (vyrozumění ze dne 24. 7. 2014), jaké podklady chybí žalovanému k vydání rozhodnutí, tj. odpověď na výzvu k poskytnutí informací od společnosti INREX CZ s.r.o., odpověď na dožádání společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. a odpověď na dožádání společnosti Triloxx s.r.o. Žalovaný již disponuje všemi třemi chybějícími podklady, avšak z těchto podkladů vyplynuly nové skutečnosti mající pro vedení daňového řízení podstatný význam a tudíž je třeba pokračovat

v dokazování. Žalovaný následně přistoupil k zaslání dalších dožádání, včetně mezinárodních. Konkrétně žalovaný nemá k dispozici 3 odpovědi na dožádání do Slovenské republiky, odpověď na dožádání firmy Mironet.cz a nebyla ani uskutečněna výpověď J. K., jednatele společnosti Triloxx (přepravce zboží). Rovněž nedisponuje odpovědí na výzvu k prokázání skutečnosti č. j. 1835258/14/3307-60562-807655, která byla dne 11. 11. 2014 doručena žalobci. Žalobce si totiž požádal o prodloužení lhůty stanovené výzvou do 31. 12. 2014. V období od zahájení kontroly až doposud žalovaný provádí rozsáhlé a složité dokazování, přičemž stále nemá k dispozici podklady potřebné pro ukončení daňové kontroly a především mu není znám původ zboží, které bylo předmětem nákupu od společnosti INREX CZ s.r.o. (odběratel žalobce) a jeho následný prodej odběratelům do EU. Rozsáhlé dokazování je prováděno v souladu s povinností zamezit daňovým únikům. Nebylo potvrzeno sdělení žalobce, že jeho dodavatel INREX CZ s.r.o. je přímým dovozcem deklarovaného zboží. Po prvotním ověření tvrzení žalobce v Centrálním registru JSD (dotaz na společnost INREX CZ s.r.o.) dospěl žalovaný k závěru, že se jeho tvrzení ohledně dodání zboží nezakládá na pravdě, a proto přistoupil k rozsáhlejšímu dokazování ve vztahu k dodavatelům dodavatele žalobce a i ve vztahu k jeho odběratelům. Doba trvání daňové kontroly je ovlivněna nutností požadovat informace od subjektů mimo tuzemsko a skutečností, že žalovaný při prověřování dodavatelů společnosti INREX CZ s.r.o. naráží na nekontaktní firmy. Průběh a délka daňového řízení je rovněž ovlivněna i úkony žalobce, např. žádost o prodloužení lhůty ke splnění povinnosti uložené výzvou č. j. 1835258/14/3307-60562-80765, a to do 31. 12. 2014, či návrh na provedení důkazního prostředku výsledkem svědků a následným sdělením, že provedení výsledku svědků považuje za nadbytečné. Žalobci musí být proto zřejmé, co má prokazovat a nelze souhlasit s jeho tvrzením o nepřenesení důkazního břemene. Dle spisového materiálu je zřejmé, že žalobci bylo v průběhu celé daňové kontroly známo prověřování původu zboží, přičemž žalovaný se nespokojil toliko s předloženými doklady k nákupu od společnosti INREX CZ s.r.o. S těmito skutečnostmi se seznámil i při nahlížení do daňového spisu. Úkony provedené žalovaným v daňové kontrole na sebe bezprostředně a logicky navazují a směřují k rozkrytí nestandardního obchodního případu.

Dále uvedl, že v rámci odpovědi na dožádání (daňový subjekt Triloxx s.r.o.) obdržel značné množství listinných důkazních prostředků (skladové listy, mezinárodní nákladní listy CMR, faktury vystavené společností Triloxx s.r.o. za náklady spojené se skladováním zásilek, dodací listy, e-mailovou korespondenci apod.). Bylo zjištěno, že do skladů společnosti Triloxx s.r.o. mělo být předmětné zboží dle předložených CMR z jiných členských států dodáno. Tato společnost zboží skladovala, přebalovala a přepravovala. Žalovaný vyhotovil grafické znázornění pohybu zboží dle jednotlivých dodacích listů a zjistil, že zboží mezi společnostmi AUDESO s.r.o., INFO PLUS Trading s.r.o., INREX.CZ. s.r.o., ANAFRA s.r.o. se předprodávalo ve skladu společnosti Triloxx s.r.o. většinou v průběhu jednoho dne, a to během několika minut, případně hodin. Z listinných dokladů zajištěných u společnosti Triloxx s.r.o. bylo zjištěno, že dodavatelem společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. měla být společnost AUDESO s.r.o., která je však nekontaktní. Dle mezinárodních nákladních listů měli být dodavateli společnosti AUDESO s.r.o. zahraniční daňové subjekty ze Slovenska (Bevori int s.r.o.), z Polska (Plumosis PL, Triloxx PL) a z Nizozemí (DL Freight Managemetn Amsterdam B.V.). Tyto informace byly pro žalovaného nové, a proto si je ověřil dle výpisů z mezinárodní komunikace VIES. Zjistil přitom, že dodání zboží těmito společnostmi do ČR nebylo deklarováno, což je nyní podrobně prověřováno formou mezinárodního dožádání.

Žalovaný závěrem uvedl, že nejprve je třeba ukončit daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole. Teprve na základě takto ukončené daňové kontroly lze vydat platební výměr. Zákonná lhůta pro ukončení daňové kontroly a následné vydání platebního výměru není zákonem stanovena a není ani upravena vnitřním předpisem MF ČR. Jedinou lhůtou, kterou je správce daně limitován, je prekluzivní lhůta dle ust. § 148 d.ř. Ta dosud neuplynula. Žalovaný tedy není nečinný dle § 38 odst. 1 písm. a) a b) d.ř. Žalovaný nemůže být ani nečinný dle § 39 odst. 1 písm. c) d.ř., neboť aktuálně nedošlo ke shromáždění všech podkladů potřebných k sepsání výsledku kontrolního zjištění, k ukončení daňové kontroly a k následnému vydání platebních výměrů. Není ani nečinný dle § 38 odst. 2 d.ř. neboť k poslednímu úkonu žalobce vůči žalovanému došlo dne 22. 11. 2014, kdy žalobce požádal o prodloužení lhůty stanovené výzvou žalovaného do 31. 12. 2014.

V. Další doplnění žaloby ze dne 21. 2. 2015

Žalobce především uvedl, že žalovaný už má odpověď na výzvu k poskytnutí informací od společnosti INREX CZ s.r.o., odpověď na dožádání společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. a odpověď na dožádání společnosti Triloxx s.r.o. Žalovaný tedy již disponuje všemi třemi podklady označenými Odvolacím finančním ředitelstvím jako chybějící k ukončení daňové kontroly. Současně však z těchto podkladů vyplynuly nové skutečnosti mající pro vedení daňového řízení podstatný význam a je třeba pokračovat v dokazování. Konkrétně další dokazování žalovaný provádí u společností Orantus s.r.o., Audeso, s.r.o., Systemix s.r.o., BFV Nizozemí, NL Heatway Nizozemí. Z provádění dalšího dokazování lze usoudit, že projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole hned tak nebude a je nutné se domáhat nikoliv vydání platebních výměrů, ale z důvodů průtahů v daňové kontrole ochrany před nezákonností v jejím vedení.

S ohledem na vyjádření žalovaného ze dne 8. 12. 2014 žalobce doplnil žalobu tak, že žalovaný je v provádění daňové kontroly nečinný a tato nečinnost je nezákonností ve vedení daňové kontroly. Navrhl, aby zdejší soud vydal rozsudek: „*Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj se přikazuje do 30 dnů od právní moci rozsudku projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a prosinec 2013.*“ Vedením dokazování vůči společnostem Orantus s.r.o., Audeso, s.r.o., Systemix, s.r.o. BFV Nizozemí NL Heatway Nizozemí je překročen věcný rozsah kontroly, neboť jsou zkoumány skutečnosti, na nichž se žalobce nepodílel (žalobce nenese důkazní břemeno o skutečnostech, na nichž se nepodílel).

VI. Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby ze dne 21. 2. 2015

Žalovaný zopakoval svou argumentaci, že není nečinný dle § 38 odst. 1, 2 a 3 d.ř. a není ani nečinným ve smyslu § 38 odst. 2 d.ř., neboť dle spisového materiálu k poslednímu úkonu ze strany žalobce vůči žalovanému došlo dne 23. 2. 2015, kdy byl vyrozuměn o konání svědecké výpovědi. Svědecká výpověď byla provedena dne 9. 3. 2015. Žalovaný dále odkázal na jednotlivé podněty žalobce na ochranu proti nečinnosti, jenž Odvolací finanční ředitelství neshledalo důvodnými.

Dále doplnil, že žalobce sice na základě deklarovaných plnění vykazoval hospodářskou činnost, avšak vzhledem ke zjištěným skutečnostem a k pochybnostem žalovaného o průběhu obchodních transakcí v celém řetězci je třeba, aby celý průběh obchodních případů a stejně i vztahy mezi jednotlivými účastníky v řetězci obchodů ověřil (odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax a rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64). Žalovaný nezpochybňuje dodání zboží žalobci, ale doposud nebyl zjištěn skutečný původ zboží, případně jeho výrobce. Žalovaný tedy v rámci rozsáhlého dokazování zjistil informace, které nasvědčují tomu, že se jedná o obchodování v řetězci, kdy na počátku je vždy nekontaktní subjekt (AUDESO, s.r.o., INFO PLUS Trading, Systemix s.r.o. a First Prize s.r.o.), který neplní své daňové povinnosti a i v průběhu řetězce jsou další nekontaktní subjekty (např. INREX. CZ s.r.o.). Systém funguje na principu, že jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Dosud zjištěné skutečnosti napovídají tomu, že žalobce se uskutečněním šetřených obchodních transakcí stal jedním z článků podvodného řetězce a že hlavním cílem deklarovaných obchodních transakcí bylo pouze získat nárok na odpočet DPH (odkázal na judikaturu Evropského soudního dvora).

Zjištění žalovaného popírá i ekonomický smysl prověřovaných obchodních transakcí uskutečňovaných žalobcem. Zboží je neustále přeprodáváno v řetězci obchodních společností, aniž by bylo dodáno konečnému spotřebiteli, který by jej za uvedenou cenu koupil, případně použil ve výrobě a ověřil jeho kvalitu a funkčnost. Zjištění žalovaného a z toho plynoucí pochybnosti byly rovněž důvodem, proč žalovaný zaslal mezinárodní dožádání, v rámci kterého ověřuje dodavatele z Nizozemí a Slovenska (dodavatelé společností AUDESO s.r.o., INFO PLUS Trading s.r.o. a Systemix s.r.o.). Odpovědi na dožádání ze Slovenska dosud nebyly žalovanému doručeny. V současné chvíli nemá žalovaný shromážděny všechny podklady, aby mohl veškeré důkazní prostředky vyhodnotit ve vzájemných souvislostech. Nutnost dalšího prokazování se odvíjí také od skutečnosti, že někteří účastníci obchodních transakcí jsou obviněni ze spáchání trestného činu krádeže daně podle § 240 odst. 1, 2 a 3 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, za období bezprostředně předcházející kontrolovanému období u žalobce, kdy předmětem obchodních transakcí jsou totožné komodity.

VII. Sdělení žalovaného ze dne 23. 4. 2015

K dotazu soudu žalovaný sdělil, že v současné době nemá shromážděny kompletní podklady tak, aby mohl důkazní prostředky vyhodnotit ve vzájemné souvislosti a s výsledkem tohoto hodnocení žalobce seznámit. Konkrétně se jedná o dvě odpovědi na doplňující dožádání zaslané dne 20. 4. 2015 Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1, č. 924790/15/3307-60526-806739, ve věci daňového subjektu INFO PLUS Trading s.r.o., což je dodavatel dodavatele žalobce a č. 924808/15/3307-60526-806739, ve věci daňového subjektu INREX.CZ s.r.o., tj. dodavatel žalobce. Důvodem zaslání dožádání je požadavek na poskytnutí konkrétních listin a informací z daňových spisů těchto subjektů. Dále se jedná o doplnění a upřesnění dvou odpovědí na mezinárodní výměnu informací se Slovenskou republikou, které žalovaný obdržel dne 15. 4. a 16. 4. 2015. Po doplnění spisového materiálu o tyto důkazní prostředky bude přistoupeno ke zhodnocení dosud zjištěných důkazů.

Žalovaný dále uvedl, že poslední úkon ve věci byl učiněn dne 21. 4. 2015 provedením výsledku svědka J. T., který byl v období od 26. 3. 2013 do 2. 6. 2014 jediným jednatelem a společníkem INFO PLUS Trading s.r.o. Svědek měl objasnit skutečnosti týkající se nákupu zboží v této společnosti a jeho následný prodej společnosti INREX.CZ s.r.o. v průběhu roku 2013. Žalobce svého práva být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky nevyužil.

VIII. Doplnění žalobce ze dne 3. 5. 2015

Dle žalobce žalovaný sice zjišťuje skutečný původ zboží či výrobce, avšak neuvedl konkrétní skutečnosti (odkaz na důkaz) provádění tak rozsáhlého šetření. Jedná se proto o obecná tvrzení, která bez odkazu na konkrétní důkaz, mají oporu jen v neochotě vrátit žalobci nadměrný odpočet za zdaňovací období říjen až prosinec 2013. Z pohledu nečinnosti žalovaného je pak nutné se zabývat nikoliv tím, zda žalovaný něco koná, ale podstatné je, co koná, aby jeho činnost bylo možno posoudit z hlediska věcného rozsahu prověřovací činnosti. Z vyjádření žalovaného ze dne 9. 3. 2015 a ze dne 23. 4. 2015 je pak zřejmé, že jediný úkon týkající se žalobce je společnost INREX.CZ s.r.o. Není ani pravdivé tvrzení žalovaného, že společnost INREX.CZ s.r.o. je nekontaktní. Další skutečnosti uváděné v těchto vyjádřeních se pak již netýkají žalobce, ale společností INFO PLUS Trading s.r.o., AUDESO s.r.o., Systemix s.r.o. a First Prize s.r.o. Ohledně skutečností týkajících se těchto subjektů pak nemá žalobce žádné důkazní břemeno. Žalobce tedy zpochybňuje, aby žalovaný prováděl takto rozsáhlá šetření na úkor jeho práva na projednání věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 LZPS.

Vyjde-li po skončení daňové kontroly najevo, že žalobce nemá nárok na nadměrný odpočet DPH, pak daňový řád, umožňuje změnit pravomocně stanovenou daň, a to následujícími způsoby: a) výzva k podání dodatečného přiznání dle § 145 odst. 2 d.ř., b) opakovaná daňová kontrola dle § 85 odst. 6 d.ř. a c) přezkoumání rozhodnutí dle § 121 odst. 1 d.ř. Takový postup je zcela se zásadou proporcionality a zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce (odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 71/2010-136). Vedení dokazování v rozsahu společnosti INFO PLUS Trading s.r.o. a odpovědi na mezinárodní výměnu informací se Slovenskem je překročen věcný rozsah daňové kontroly, neboť takovým dokazováním jsou zkoumány skutečnosti, na kterých se žalobce nepodílel a o nichž nenese důkazní břemeno.

IX. Doplnění žaloby ze dne 11. 6. 2015

Při jednání u žalovaného dne 10. 6. 2015 se žalobce dozvěděl, že dne 9. 7. 2015 proběhne ústní jednání, při němž bude seznámen s výsledkem daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a prosinec 2013. Žalobce proto změnil žalobní petit a nadále se již nedomáhal projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole, ale domáhal se nezákonnosti daňové kontroly a zákazu pokračování v daňové kontrole. Její nezákonnost i nadále spatřoval v nadměrném rozsahu dokazovací činnosti v daňové kontrole prováděné u dodavatele jeho dodavatele a v řetězci dalších předchozích dodavatelů. Žalovaný navíc provádí dokazování zcela samostatně a bez součinnosti se žalobcem. Vedením dokazování vůči společnostem Orantus s.r.o., Audeso s.r.o., Systemix s.r.o., INFO PLUS Trading s.r.o., First Prize s.r.o. a Mironet.cz a.s. je překročen věcný rozsah daňové kontroly, neboť jsou

zkoumány skutečnosti, na kterých se žalobce nepodílel a žalobce nenese důkazní břemeno o skutečnostech, které se ho netýkají (odkázal na nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 402/99).

X. Jednání před soudem

Žalobce při jednání zdůraznil, že jeho šetření ohledně zapojení do kolotočového podvodu mělo probíhat mimo daňovou kontrolu (v rámci vyhledávací činnosti), měl mu být vyplacen nadměrný odpočet. Ukázalo-li by se později, že tam nějaké zapojení probíhalo, pak žalovaný mohl provést opakovanou daňovou kontrolu, přezkum rozhodnutí či vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Daňová kontrola probíhala bez součinnosti a za zády žalobce. Statutární zástupce žalobce pak podrobně popsal průběh jednání s žalovaným.

Žalovaný v rámci své argumentace setrval na skutečnostech uvedených v jednotlivých vyjádřeních k žalobě.

Při jednání provedl soud dokazování protokolem o ústním jednání č. 1282756/15/3307-60562-804770, z něhož je zřejmé, že žalobce byl na den 9. 7. 2015 předvolán k účasti na projednání kontrolních zjištění.

XI. Posouzení věci krajským soudem

Předmětem žalobního řízení, tak jak je vymezen především v jednotlivých doplněních žaloby, je posouzení, zda daňová kontrola prováděná u žalobce je či není nezákonným zásahem. Nezákonný zásah je definován v § 82 s.ř.s. Dle § 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.* Dle § 87 odst.1 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.* Žalobce se domáhal, aby soud určil, že daňová kontrola je nezákonná a zakázal žalovanému v jejím pokračování. Soud k tomu uvádí, že zásahovou žalobou je možno se domáhat, aby správce daně např. pokračoval v daňové kontrole, či daňovou kontrolu ukončil (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29).

Z judikatury NSS pak plyne, že zpráva o kontrole není rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, či ve smyslu ust. § 101 daňového řádu, a není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Stejně tak z četné judikatury NSS vyplývá, že samotná prováděná daňová kontrola a ani zpráva o provedené kontrole nemůže založit překážku *rei iudicatae* (viz např. rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117, č. 1507/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 – 89, č. 1411/2007 Sb. NSS). Zpráva o kontrole je pouze jedním z několika možných důkazních prostředků (viz rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117). Zpráva o kontrole tedy není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce

daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Zpráva o kontrole představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení.

V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze prozkoumat výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole. Tento závěr nicméně neznamená, že je možné v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zcela odhlédnout od postupu správce daně v daňovém řízení a hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-42).

Podle ust. § 85 daňového řádu totiž platí, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, což znamená, že 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.

V rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-42 je mj. uvedeno:

„[27] Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly 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 ust. § 82 s. ř. s. Krajský soud tak neměl povinnost zabývat se otázkou, zda stěžovatelem deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy, ale zda o této skutečnosti mohly vzniknout pochybnosti, které by vyžadovaly provést další dokazování, anebo zda vzhledem k absenci pochybností bylo další dokazování nadbytečné.

[28] V tomto směru Nejvyšší správní soud poukazuje na východiska, z nichž je třeba při posuzování možné nadbytečnosti úkonů správce daně vycházet. 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 nálezy 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 přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost.

[29] 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 popsaný zákonný rámec. Daňový subjekt má jistě zásadně toliko právo, nikoli povinnost účastnit se provádění důkazů správcem daně a procesně na ně reagovat. Jistě tohoto svého práva ani nemusí využít. Pokud však chce mít přehled o tom, k jakým zjištěním správce daně dospívá, a tedy na základě toho k jakému výsledku ve smyslu případného zásahu do jeho majetkové sféry v podobě vyměření či doměření daně daňové řízení směřuje, nezbyvá mu, než aby byl procesně aktivní či přinejmenším bdělý ve vztahu ke všem úkonům správce daně, které mohou výsledek řízení ovlivnit. Nezbyvá mu tedy, než aby řízení před správcem daně věnoval patřičnou pozornost a obětoval mu patřičný čas a úsilí sebe či svých zaměstnanců. Tento čas a toto úsilí nejsou zadarmo, a pokud by nemusely být věnovány řízení před správcem daně, mohly by být vynaloženy na jiné účely. 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. Jinak řečeno, takové úkony daňovému subjektu „kradou čas a práci“, které není povinen správci daně věnovat. Právě z tohoto důvodu mohou být zjevně neúčelné úkony správce daně nezákonným zásahem.

[30] 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 skutečnostech, nedisciplinovaností daňového subjektu či svědků a podobně. Je na daňovém subjektu, aby tvrdil, v čem konkrétně nepřiměřenost úkonů správce daně spočívá a jakým způsobem zasahuje či zasáhla do jeho práv.“

Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku dále uvedl: „[32] Přitom krajský soud odkázal na ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a správně poznamenal, že „(s)právce daně zvažuje, zda navrhované důkazy postačují, a které další je třeba provést, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav. Při posuzování, který důkaz bude proveden, nejsou pro správce daně stanovena žádná pravidla. Hodnocení těchto důkazů probíhá podle volného uvážení správce daně. Každý důkaz je třeba prověřit z hlediska závažnosti, nezbytnosti a věrohodnosti. Je pouze věcí správce daně, zda uzná provedené dokazování za dostatečné, či zda skutkový stav bude nutné prověřit dalším dokazováním. Zhodnocení všech provedených důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit a v této souvislosti určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv.“

Nezákonnou kontrolou tedy judikatura rozumí například kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Pokud by žalovaný skutečně zahájil daňovou kontrolu, přestože by všechny pochybnosti byly postaveny

najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností žalobce nijak nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu DPH, mohlo by se dle okolností jednat o nezákonný zásah. V posuzované věci však tato situace nenastala.

V posuzované věci vzniklo podezření, že žalobce je účasten na tzv. kolotočovém podvodu (tzv. *carousel fraud*). Kolotočový podvod se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek. Společný evropský systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek. Každé plnění musí být proto zohledněno samo o sobě. Povaha určitého plnění v řetězci dodávek se tedy nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí. Určitá činnost musí být posuzována objektivně a jako taková musí chránit dobrou víru nevinného účastníka řetězce. Jinak by vznikla značná právní nejistota, neboť účastník řetězce nemusí o své účasti na podvodném řetězci vůbec vědět (srov. názor generálního advokáta Madura přednesený 16. 2. 2005 ve spojených věcech *Optigen a další*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, body 27-29, bod 41, obdobně i rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech *Optigen a další*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, nebo též rozsudek ve spojených věcech *Kittel a další*, C-439/04 a C-440/04, či rozsudek ve spojených věcech *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Výklad Soudního dvora EU je následován Nejvyšším správním soudem (k tomu například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. [5 Afs 129/2006 - 142](#), či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. [1 Afs 15/2008 - 100](#)). Podrobně se nastíněné problematice kolotočových podvodů věnoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. [1 Aps 18/2013 - 52](#). V posuzované věci žalovaný v rámci rozsáhlého dokazování zjistil informace, které nasvědčují tomu, že se jedná o obchodování v řetězci, kdy na počátku je vždy nekontaktní subjekt (AUDESO, s.r.o., INFO PLUS Trading, Systemix s.r.o. a First Prize s.r.o.), který neplní své daňové povinnosti a i v průběhu řetězce jsou i další nekontaktní subjekty. Princip je založen na tom, že jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Zjištění žalovaného a z nich plynoucí pochybnosti byly rovněž důvodem, proč zaslal mezinárodní dožádání, v rámci kterého ověřuje dodavatele z Nizozemí a Slovenska, tj. dodavatele společností AUDESO s.r.o. INFO PLUS Trading s.r.o. a Systemix s.r.o. Podezření zvyšuje i to, že někteří účastníci obchodních transakcí jsou obvinění ze spáchání trestného činu kráčení daně podle § 240 odst. 1, 2 a 3 trestního zákona, za období bezprostředně předcházející kontrolovanému období u žalobce, kdy předmětem obchodních transakcí jsou totožné komodity. Žalovaný své pochybnosti založil i na zjištění, že zboží je neustále přeprořádáno v řetězci obchodních společností, aniž by bylo dodáno konečnému spotřebiteli, který by jej za uvedenou cenu koupil, případně použil ve výrobě a ověřil jeho kvalitu a funkčnost. Takto zjištěné skutečnosti mohly vzbuzovat pochybnosti o správnosti předložených daňových tvrzení a o oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu. Žalovaný pochybnosti ohledně provedených obchodních případů podrobně popsal i v jednotlivých vyjádřeních k žalobě a jejímu doplnění. Dokazování se tedy týká obchodů žalobce, o nichž má žalovaný pochybnosti, nejedná se o exces v dokazování, ale jde o prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Nelze proto přijmout argumentaci žalobce, že takové dokazování překračuje věcný rozsah daňové kontroly a prováděné dokazování by se mělo vztahovat toliko k dodavateli žalobce společnosti INREX.CZ s.r.o. či přepravci společnosti Triloxx s.r.o. Takto úzce vymezený rozsah dokazování by prakticky znemožňoval

posouzení toho, zda se nejedná o kolotočový podvod, kdy je právě třeba prověřit celý řetězec dodavatelů a i roli žalobce v něm.

Žalobce byl o probíhajících úkonech v daňové kontrole informován, neboť opakovaně nahlížel do spisu (např. dne 29. 10. 2014, 20. 11. 2014). Opakovaně mu byl sdělován stav řízení. Rovněž byl informován o svědecké výpovědi jednatele společnosti Triloxx s.r.o. (přepravce zboží dle jednotlivých dodacích listů) p. J. K. Žalobce také třikrát podal podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Odvolací finanční ředitelství jeho podněty neshledalo důvodnými (Vyrozumění o odložení podnětu na ochranu proti nečinnosti ze dne 24. 7. 2014, ze dne 8. 12. 2014 a ze dne 18. 3. 2015). Ve vyrozumění, které byly doručeny žalobci, jsou konkrétně uvedeny jednotlivé úkony, které chybí k ukončení daňové kontroly. Žalobce je i upozorněn, že rozsah dokazování není nepřiměřený, neboť povinností žalovaného je zamezit i případným daňovým únikům, popř. karuselovým podvodům. Nelze proto dospět k závěru, že by žalobce nevěděl, jaké úkony jsou v rámci daňové kontroly činěny, a nebyl o jejím průběhu informován, tj. že by probíhala bez součinnosti s ním.

S ohledem na výše uvedené neshledal soud žalobu důvodnou. V tomto typu řízení se však nemohl zabývat tím, zda se v posuzovaném případě jedná o kolotočový podvod a zda žalobce o své účasti mohl vědět.

XII. Závěr a náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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.

V Brně dne 15. 6. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu