



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **TOP TANK s.r.o.**, IČ 26403226, se sídlem Praha 5, Janáčkovo nábřeží 1153/13, zastoupeného Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem se sídlem Praha 9, Na Harfě 935/5c, proti žalovanému **Celnímu úřadu pro Karlovarský kraj**, se sídlem Karlovy Vary, Dubová 246/8, o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a vedení daňového řízení započatého doručením výzev ze dne 19.12.2013, č.j. 64656/2013-540000-31, a ze dne 14.1.2014, č.j. 1864/2014-540000-31, pokračujícího postupem k odstranění pochybností zahájeným doručením výzev k odstranění pochybností ze dne 16.1.2014 a 31.1.2014 a následně daňovou kontrolou,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.
Žaloba.

Žalobce se žalobou domáhal, aby soud rozhodl, že zahájení a vedení daňového řízení započatého doručením výzev ze dne 19.12.2013, č.j. 64656/2013-540000-31, a ze dne 14.1.2014, č.j. 1864/2014-540000-31, pokračujícího vytýkacím řízením (postupem k odstranění pochybností podle daňového řádu) zahájeným doručením výzev k odstranění pochybností ze dne 16.1.2014 a 31.1.2014 a následně daňovou kontrolou je nezákonné a žalovanému se zakazuje v tomto daňovém řízení pokračovat.

Žalobce žalobu odůvodnil pěti skupinami žalobních námitek.

V části žaloby označené slovy „*Nezákonný postup správce daně*“ žalobce namítal, že spatřuje nezákonný postup žalovaného v tom, že ačkoliv žalovaný nemá důkazní prostředky o tom, že žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, nutí jej, pod sankcí stanovení daně podle pomůcek, k podání daňového přiznání (tvrzení) ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011. O to více jde o závažný nezákonný postup žalovaného, když žalovaný disponuje doklady žalobce, jako daňového subjektu, které naopak prokazují zdanění předmětných minerálních olejů, přičemž žalovaný existenci těchto dokladů nijak nezpochybňuje. Tento postup žalovaného je v rozporu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tímto nezákonným postupem žalovaný porušuje ustanovení § 5 daňového řádu, zejména když zneužívá svou pravomoc, kterou má danou zákonem k těm účelům, které nejsou v souladu se zákonem a s jinými právními předpisy. Postup žalovaného, naznačuje, že v případě žalobce došlo ze strany žalovaného také k porušení ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, kdy správce daně nepostupoval při správě spotřební daně u žalobce bez zbytečných průtahů. Kdyby žalovaný konal, když konat mohl a měl, možná by došel k jiné domněnce, než ke které došel po zbytečných průtazích, tj. že dnes, po dvou a půl letech od konání místních šetření, či výsledcích, o kterých se žalovaný zmiňuje ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a bezmála po třech letech od uplynutí předmětných zdaňovacích období, nelze u dodavatele předmětných minerálních olejů žalobce ověřit doklady předložené daňovým subjektem, které prokazují zdanění předmětných minerálních olejů a skutečnosti v nich uvedené. Postup žalovaného naznačuje jeho nezákonný úmysl. Když po dvou a půl letech správce daně (v tomto případě žalovaný) zjistí, že je nějaký subjekt v řetězci obchodních transakcí nekontaktní, osloví jeho obchodní partnery a „vytáhne“ na ně (v tomto případě na žalobce) svou nepodloženou domněnku, že doklady, které původně vystavil, dnes již nekontaktní subjekt, jsou neprůkazné. Fakt, že žalovaný dnes zpochybňuje důkazní prostředky daňového subjektu, které měl správce daně k dispozici již v červnu 2011, např. protokol o místním šetření ze dne 15.6.2011, resp. v září 2012 - protokol o místním šetření ze dne 13.9.2012), a zpochybňuje je tedy po více, jak 2,5 letech naznačuje, že nejde ze strany žalovaného o legální a zákonný postup, neboť ono ověření dokladů mohl žalovaný provést bez zbytečných průtahů, v souladu s ustanovením § 7 daňového řádu, tedy ještě v době, kdy byl dodavatel kontaktní. Žalobce deklaruje a prokazuje zdanění předmětných minerálních olejů v souladu s ustanovením § 5 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že zákon o spotřebních daních je zákonem speciálním (lex specialis), má tato zvláštní úprava v ustanovení § 5 přednost před normou obecnější, kterou je daňový řád. Ustanovení § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění je konkrétní a nepřipouští příklad použití právní domněnky, kterou použil správce daně. Je zcela logické, že je zde nutno připomenout, že oblast veřejného práva ukládá správci daně činit jen to, co mu zákon umožňuje (čl. 2 odst. 2. Listiny základních práv a svobod). Důkazní prostředky, kterými prokazuje daňový subjekt zdanění předmětných minerálních olejů, jsou ve spise daňového subjektu, žalobce. Je pozoruhodné, že žalovaný vyzývá, nutí žalobce k podání daňového přiznání (tvrzení) ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011, přičemž má potřebné informace o tom, že k předmětným minerálním olejům má žalobce v držení řádné doklady, kterými se prokazuje zdanění předmětných minerálních olejů.

Tyto informace má žalovaný ve vlastní úřední evidenci. Žalovaný vlastně ani nezpochybňuje existenci těchto dokladů. Dnes žalovaný ale vyjadřuje svoji právní domněnku, že: „*Pokud nelze u dodavatele ověřit doklady předložené daňovým subjektem a skutečnosti v něm uvedené, je tento doklad neprůkazný*“. Vzhledem k tomu, že zákon o spotřebních daních neukládá povinnost prokazovat zdanění předmětných minerálních olejů jinak, než jak učinil žalobce, lze tedy konstatovat, že žalobce unesl důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu v návaznosti na konkrétní ustanovení § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění. Pokud vzniklo na straně žalovaného nějaké podezření, že se jedná o nezdaněné minerální oleje, je pak na jeho straně povinností, prokázat, že důkazní prostředky o zdanění předmětných minerálních olejů spotřební daní, které předložil žalobce, jsou nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné. Žalovaný je povinen prokázat, což ale v rozporu se zákonem neučinil, že o souladu se skutečností, že doklady, předložené žalobcem, a které prokazují zdanění předmětných minerálních olejů, existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pouhá domněnka, či podezření žalovaného nestačí. Určitě nebude oním prokázáním skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem skutečnost, že původní dodavatel je, nyní nekontaktní, což je samozřejmě dnes nepravda. Právní názor žalovaného: „*Pokud nelze u dodavatele ověřit doklady předložené daňovým subjektem a skutečnosti v něm uvedené, je tento doklad neprůkazný*“, který uvedl v odůvodnění výzvy ze dne 19.12.2013 a shodně i v odůvodnění výzvy ze dne 14.1.2014, není podložen zákonem a ani důkazy, a mohl by vést k absurdním situacím, že pokud nějaký subjekt zanikne nebo zemře, bude možné tři roky zpětně doměřovat všem jejich obchodním partnerům daně z důvodu toho, že je tento dodavatel dnes nekontaktní a tudíž nelze ověřit věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost předložených dokladů kontrolovaným a daňovým subjektem, neboť lze mít za to, že nekontaktní subjekt nevyvíjí podnikatelskou činnost nebo se vyhýbá kontrole správcem daně z důvodu, že jeho účetní evidence nejsou průkazné nebo, že prodávané zboží resp. minerální oleje nejsou zdaněny. Názor žalovaného, že pokud nelze u dodavatele ověřit doklady předložené žalobcem a skutečnosti v něm uvedené, je tento doklad neprůkazný je nesprávný a nelze jej svévolně používat, jako mocenský nástroj orgánu veřejné moci. Žalobce má za to, že žalovaný zneužil svou pravomoc veřejného činitele a vydal výzvu ze dne 19.12.2013 a výzvu ze dne 14.1.2014 bez právního opodstatnění, tedy nezákonně. Žalobce má za to, že je krácen na svých právech nezákonným zásahem žalovaného, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu.

V části žaloby označené slovy „*Žalovaný nutí žalobce vyplnit daňové přiznání tak, jak on představuje, že by mělo být vyplněno*“ žalobce namítal, že žalovaný deklaroval svou pochybnost v obou výzvách k odstranění pochybností, ve výzvě ze dne 16.1.2014 i ve výzvě ze dne 31.1.2014 takto: „*Na druhé straně tiskopisu daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů v oddílu I nejsou vyplněny žádné údaje*“. Dále žalovaný ve výroku obou výzev uvádí, jak má žalobce, příjemce obou výzev, při vyplňování druhé strany postupovat. Žalovaný zde uvádí údaje, které převzal z poučení k vyplnění daňového přiznání. V odůvodnění obou výzev žalovaný uvádí: „*K vyplnění daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů je nutné postupovat podle pokynů k vyplnění tiskopisu 6. 25540 GŘC - vzor č. 16, které je přílohou této výzvy*“.

V části žaloby označené slovy „*Žalovaný pozměňuje závěry jiných správců daně, které jsou uvedeny ve veřejné listině*“ žalobce namítal, že ve sděleních výsledku postupu k odstranění pochybností za prosinec a leden 2011 žalovaného: „*Daňový subjekt v příloze dále uvádí, že dodavatele zastupovala a doklady o prodeji vystavovala p. X.Y.*“. Tato věta, vyslovená správcem daně, není pravdivá. Žalobce v přílohách k daňovým přiznáním poukazoval na protokol o místním šetření ze dne 15. 6.2011, který sepsal Celní úřad Domažlice. Žalobce, jako daňový subjekt, navrhl tento protokol, tuto veřejnou listinu, jako důkaz k jeho provedení. Na tomto příkladu a jednání správce daně je vidět, resp. seznat, jak lze navržené důkazy, které navíc vypracoval jiný celní orgán obrátit proti daňovému subjektu a vyhodnotit jej tak, jak provedl sám správce daně. Skutečnost, že dodavatele zastupovala a doklady o prodeji vystavovala paní X.Y., deklaruje sám správce daně, v tomto případě Celní úřad Domažlice, a to právě v tomto protokole o místním šetření ze dne 15.6.2011. Nejde tedy o tvrzení daňového subjektu (žalobce), ale potvrzení, které je zaprotokolováno do veřejné listiny samotným správcem daně, v tomto případě Celním úřadem Domažlice. V tomto případě se snaží žalovaný účelově vyvrátit tvrzení ve veřejné listině jiného správce daně.

V části žaloby označené slovy „*Stanovení daně*“ žalobce namítal, že žalovaný v obou sděleních výsledku postupu k odstranění pochybností za prosinec a leden 2011 v závěru, uvádí: „*Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neodstranil pochybnosti správce daně a výše daně (0,- Kč), tak jak ji stanovil daňový subjekt, nebyla prokázána dostatečně věrohodně*“. Žalobce musí, jako daňový subjekt, nad rámec žaloby poukázat na neprofesionalitu žalovaného, když žalobce daň nestanovil a ani k tomu nemá dostatečnou pravomoc. Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání. To jediné daňový subjekt udělal, podal, na základě výzev, daňové přiznání.

V části žaloby označené slovy „*Daňová kontrola*“ žalobce namítal, že zahajovaná daňová kontrola byla žalovaným avizována oznámením o plánovaném zahájení daňové kontroly ze dne 15. 5.2014. Zahajovaná daňová kontrola navazuje na postup k odstranění pochybností, neboť žalovaný shledal důvody k pokračování v dokazování. V tomto oznámení žalovaný opět vyžaduje doložení dokladů, které v převážné většině měl již ve své evidenci, ve spise žalobce. Mimo výpis z obchodního rejstříku, který si mimochodem mohl obstarat sám, požadoval ještě navíc hlavní knihy a knihy přijatých a vydaných faktur za předmětná zdaňovací období. Ostatní požadované doklady a písemnosti ale už správce daně ve své detenci měl a má. Žalobce má za to, že šlo opět ze strany žalobce o nezákonný donucovací pokyn, který později, v protokole o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 6.2014 nazval jako výzvu. Podle žalobce je patrné, že tato zahájená daňová kontrola navazuje na již nezákonný postup správce daně. Je-li tedy postaveno dokazování na nezákonném postupu žalovaného, které předcházelo daňové kontrole, nemůže ani tato samotná daňová kontrola odstranit tuto nezákonnost a jedná se tedy o daňovou kontrolu samu o sobě nezákonnou. Žalobce musí poukázat i na fakt, že z faktického pohledu jde skutkově o opakovanou kontrolu. Jak vyplývá z protokolů o místním šetření ze dne 15.6.2011 a ze dne 13.9.2012, tak obě zdaňovací období, prosinec 2010 a stejně tak i leden 2011 byla dosti precizně pracovníky celní správy prověřena. V tuto dobu nepojali tito pracovníci celní správy žádnou pochybnost o tom, kdo vystavoval daňové doklady, kterými prokazoval žalobce ono zdanění předmětných minerálních olejů. Je

tedy pozoruhodné, že tento fakt nyní zpochybňuje i žalovaný. Žalobce má za to, že jde tedy o nezákonnou daňovou kontrolu, neboť předmět kontroly je shodný již s tím, co bylo celní správou prověřováno již v září 2012. Ve vztahu k danému případu z toho vyplývá, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečností, které v době provádění původní kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi.

V závěru žaloby žalobce uvedl, že byl (přímo) nucen podat obě daňová přiznání a přiznat v nich daň k odvodu, ačkoliv již prokázal zdanění předmětných minerálních olejů v souladu se zákonem a to již mnohem dříve, než bylo započato toto řízení ze strany žalovaného. Důkazní prostředky žalobce byly bez jakéhokoliv relevantního důkazu a průkazu žalovaným po dlouhé době zpochybněny, přičemž žalovaný neuměl své pochybnosti vlastně ani prokázat. Žalovaný nutil v rámci svého nezákonného zásahu žalobce k vyplnění daňového přiznání tak, jak by si sám představoval. Tato jednání žalovaného, které nejsou rozhodnutími, byly a jsou zaměřené přímo proti žalobci. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola vyplynula z nezákonného jednání správce daně, žalovaného, které předcházelo samotnému zahájení daňové kontroly, je podle názoru žalobce nezákonným zásahem, který stále trvá, a který musí žalobce v současné době strpět.

II.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl odmítnutí, eventuálně zamítnutí žaloby.

Ve vyjádření k žalobě uvedl, že k přípustnosti žaloby žalovaný namítá, že pro splnění zákonných podmínek uvedených v ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), nebyla splněna podmínka stanovující, že nezákonný zásah není způsoben rozhodnutím. Žalobce za nezákonný zásah považuje vydání výzev k podání daňových tvrzení, která jsou na základě ustanovení § 109 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, rozhodnutími. V případě, že vydání uvedených výzev bude shledáno relevantním zásahem pro podání žaloby, žalovaný namítá nedodržení lhůty dané § 84 s.ř.s., když žalobci byla výzva k podání daňového tvrzení za zdaňovací období prosinec 2010 oznámena 14.1.2014 a za období leden 2011 20.12.2013.

Žalovaný dále k první skupině žalobních námitek uvedl, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že postupoval nezákonně, když vyzval žalobce k podání daňových tvrzení za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011. Žalovaný souhlasí s žalobcem, že zdanění se prokazuje způsobem uvedeným v ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný ani nespochybňuje, že žalobce předložil doklady, kterými prokazuje zdanění předmětných minerálních olejů, pouhé předložení těchto dokladů však automaticky neznamená, že předmětné minerální oleje skutečně zdaněny byly. Žalovaný, coby správce spotřební daně je povinen postupovat tak, aby správně zjistil a stanovil daň a zabezpečil její úhradu. Žalovaný je přesvědčen, že nijak nevybočil z mezí zákona, když v rámci volného hodnocení důkazů zjistil a vyhodnotil indicie níže popsané, jako zásadním způsobem zpochybňující obchodní transakce dodavatele předmětných minerálních olejů společnosti FORDULAT, se kterým

žalobce obchodoval v období od 19.11.2010 do 21.1.2011. Zjištěné poznatky byly vyhodnoceny jako natolik závažné, že žalovaný pojal důvodné pochybnosti o pravdivosti a pravosti žalobcem předložených dokladů a o pravdivosti údajů v nich uvedených. S ohledem na uvedené tak žalovaný způsob prokázání zdanění předmětných minerálních olejů doklady vystavenými dodavatelem nemohl akceptovat jako věrohodný a zahájil řízení k jeho prokázání, za následného vyzvání žalobce k podání daňového tvrzení. Tím, že žalobce předložil doklady k prokázání zdanění, si splnil povinnost mu danou zákonem o spotřebních daních, nemusí to však bezvýhradně znamenat, že předmětné vybrané výrobky skutečně zdaněny spotřební daní byly. Úkolem správce daně - žalovaného, je prověřit, zda ke zdanění skutečně došlo, přičemž musí prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost či správnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Důkazním prostředkem, který v daňovém řízení žalobce předložil, byly doklady ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Standardním postupem správce daně je prověření vystavení takových dokladů u vystavujícího - prodávajícího v jeho účetnictví. Již 18.1.2011 bylo zahájeno směrem ke společnosti FORDULAT šetření ve věci obchodování s minerálními oleji. Společnost FORDULAT na místě uvedeném v Obchodním rejstříku jako sídlo společnosti se v té době již nenacházela, neboť jak vypověděl zástupce společnosti poskytující různým firmám virtuální sídlo, společnosti FORDULAT byla dne 23.3.2010 vypovězena nájemní smlouva. Nutno podotknout, že tuto adresu společnost FORDULAT měla uvedenu jako své sídlo až do 18.3.2013. Rovněž marná byla snaha kontaktovat společnost FORDULAT prostřednictvím datové schránky a prostřednictvím tehdejšího člena představenstva pana X.Y., kdy veškeré písemnosti byly doručeny fikcí uplynutím úložní lhůty. Již tato nekontaktnost společnosti FORDULAT nápadně vykazovala znaky podobných a medializovaných případů, kdy v řetězci firem, vzájemně si předprodávajících zboží, figuruje jedna nekontaktní firma, v jejímž čele figuruje tzv. bílý kůň; od které, jakožto prodejce byly vystaveny doklady se všemi náležitostmi o zdanění ve smyslu zákona o spotřebních daních. Tyto firmy pak obvykle zanikají. Podobný scénář vykazovala i společnost FORDULAT, která byla usnesením pravomocně zrušena s likvidací dne 11. 12. 2012, avšak toto usnesení bylo zrušeno pravomocným usnesením dne 14.11.2013. Další indicií, vyvracející věrohodnost žalobcem předložených dokladů, byla výpověď samotného X.Y., tedy tehdejšího člena představenstva společnosti FORDULAT, ze dne 3.5.2011, jehož se podařilo tehdejšímu Celnímu úřadu Praha D8 zjistit a vyslechnout. Ve své výpovědi uvedl, že si není vědom jakékoliv své účasti na činnosti společnosti FORDULAT a neví, že by byl členem představenstva společnosti FORDULAT. K notářskému zápisu a čestnému prohlášení s podpisovým vzorem ze dne 1.12.2008, kde souhlasí se svým ustanovením do funkce člena představenstva společnosti FORDULAT se nevyjadřuje s tím, že jde zřejmě o falzifikát. I laickým porovnáním podpisů na dokumentech, lze seznat, že patří stejné osobě. V jednom případě došlo k podepisování před správcem daně a ve druhém je podpis ověřen notářem. Lze tedy s určitostí usoudit, že oba podpisy jsou autentické a podepisoval je pan X.Y., který se nyní k účasti na aktivitách společnosti FORDULAT nehlásí. Je to další podobný jev, kdy tzv. bílý kůň, v podobě jakékoliv osoby, se nechá pod vidinou zdánlivě snadné odměny lákat k zapsání do čela nějaké společnosti. Ve chvíli, kdy se v souvislosti s touto společností začínají prošetřovat podezření z nezákonných aktivit, se snaží ze všeho oprostít zdánlivou nevědomostí a tvrzením podvodného jednání jiné osoby. Společnost však ve skutečnosti řídí osoby, které nikde „oficiálně“ nefigurují, v tomto případě společnosti FORDULAT, jako akciové společnosti s akciemi na majitele, s největší pravděpodobností majitelé anonymních akcií, např. údajný pan

Brychta, či pan Gabriel. Další indicií, vnášející pochybnost o věrohodnosti obchodních transakcí mezi žalobcem a společností FORDULAT a tedy i předložených dokladů, je rámcová kupní smlouva, kterou žalovaný získal od žalobce v rámci šetření dne 15.6.2011. Tato smlouva obsahuje 4 strany a 4 podpisy, které mají patřit tehdejšímu členu představenstva panu X.Y. I laickým porovnáním s podpisy na listinách, které lze považovat za autentické, lze vyloučit jejich podobnost. Je tedy otázka, kdo je podepsal. Jelikož pan X.Y. se distancoval od jakéhokoliv svého spojení se společností FORDULAT, lze předpokládat, že i k podpisu této smlouvy by se vyjádřil negativně. Další indicií, vnášející pochybnosti o věrohodnosti obchodů a předložených dokladů, je rozpor v tvrzení žalobce, který byl zaznamenán v protokolu ze dne 15.6.2011, kde se uvádí „objednávky, faktury a veškerá korespondence probíhala pomocí elektronické pošty...“ a jeho tvrzení v protokolu ze dne 13.9.2012, kde se uvádí „*Co se týče objednávek, tak pan Z.K. (zastupoval žalobce, pozn. žalovaného) uvedl, že všechny objednávky probíhaly telefonicky s osobou jménem asi B, což si již přesně nepamatuje.*“ Kromě rozporu ve způsobu vyřizování objednávek vnáší žalobce do případu údajnou osobu muže kolem 50 let, který měl vystupovat jako obchodní zástupce společnosti FORDULAT. Další indicií, zpochybňující věrohodnost obchodních aktivit a předložených dokladů je výsledek dožádání u tehdejšího Celního úřadu Praha D8, který zjistil a dne 24.9.2012 žalovanému sdělil, že celá dozorčí rada společnosti FORDULAT, tehdy tvořená třemi členy, paní L, I a B, je nekontaktní a nepřebírá písemnosti. Dalším šetřením se podařilo zjistit a kontaktovat pouze paní B, se kterou byl dne 5.9. 2014 sepsán protokol, kde uvedla, že je jí známo její členství v dozorčí radě společnosti FORDULAT, což se však stalo na základě žádosti jejího zetě a o společnosti FORDULAT neví vůbec nic, nikdy tam nebyla, neví, čím se zabývá a nikoho nezná. Další indicie, získaná v rámci stejného dožádání je vyjádření Finančního úřadu pro Prahu 7, které potvrzuje a sdílí stejné zkušenosti žalovaného s nekontaktností společnosti FORDULAT a jejího statutárního zástupce pana X.Y. v jimi vedených řízeních. Za další indicii lze považovat výsledek místního šetření dožadovaného žalovaným u tehdejšího Celního úřadu Praha D1 a z něho vyhotovený protokol ze dne 6.12.2012, kde společnost zajišťující přepravu předmětných minerálních olejů mezi společností FORDULAT a žalobcem uvedla, že dopravu si u nich objednával vždy jednatel společnosti FORDULAT. Jednatel je bezpochyby myšlen statutární orgán společnosti, tedy pan X.Y., který vzhledem k svému vyjádření o neznalosti společnosti FORDULAT a jejích aktivitách, objednávat dopravu neprováděl. Otázkou zůstává, kdo tak jeho jménem činil. Další indicií, zpochybňující věrohodnost obchodování společnosti FORDULAT je vyjádření bývalého člena představenstva paní X.Y., která funkci vykonávala již od roku 2007 do 17.11.2011, kdy prostřednictvím svého advokáta mailovou komunikací ze dne 26.1.2011 tehdejšímu Celnímu úřadu Praha D8 sdělila (Příloha 3b), že v roce 2007 byla požádána, zda by formálně nemohla být jmenována do funkce člena představenstva společnosti FORDULAT, čemuž vyhověla. Rovněž uvedla, že po celou dobu pro společnost nevykonávala žádnou činnost a ani neví, čím se zabývá, kde sídlí atp. Žalovaný je přesvědčen, že vyčerpávajícím způsobem uvedl výčet indicií, které prokazují, že ve společnosti FORDULAT nebyl kontaktní žádný z jejích oficiálních představitelů a to ani písemně ani fyzicky v místech svých bydlišť, vedly a museli vést žalovaného ke konstatování nekontaktnosti společnosti FORDULAT. A také následné vyjádření představitelů, které se po značném úsilí žalovaného a s nemalým přispěním náhody podařilo kontaktovat, a kteří uvedli, že o společnosti FORDULAT nemají žádné povědomí a jejím jménem nevykonávají žádnou aktivitu, musí vzbuzovat pochybnosti o věrohodnosti obchodování tohoto subjektu. Jaké jiné

další poznatky by měl žalovaný získat, aby došel k závěru, že společnost FORDULAT je nekontaktním subjektem a aktivity prováděné jejím jménem jsou nevěrohodné a tedy i doklady vystavené údajně společností FORDULAT a předložené žalobcem jsou tak nevěrohodné a neprůkazné, když je nelze ověřit, což odůvodňuje pochybnost o jejich pravosti a pravdivosti údajů v nich uvedených. Skutečnost, že subjekt předloží doklad o zdanění v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních, ještě neznamená, že vybrané výrobky byly opravdu zdaněny. Zde lze zmínit nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07, který byt' popisuje problematiku DPH, lze vztáhnout i na případy prokazování SPD a tedy i na tento projednávaný případ. Z této judikatury vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byt' formálně správného, daňového dokladu. Pro danou problematiku je rovněž použitelný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 110/2008-205, v němž je konstatováno, že pokud doklady, které byly stěžovatelem předloženy, obsahovaly sdělení, že spotřební daň byla zaplacená a výrobce přitom popřel, že by tyto výrobky vyrobil, nelze tyto doklady, resp. informaci o jejich zdanění, považovat za pravdivé a správné. V dané věci sice subjekt předložil doklady požadované zákonem k prokázání zdanění vybraných výrobků (se všemi náležitostmi), avšak pravdivost (správnost) těchto dokladů byla celními orgány vyvrácena (protokolem o ústním jednání osobou, která byla označena za výrobce lihoviny, která prohlásila, že předmětné lihoviny nevyrobila, a tak nezaplatila spotřební daň). Z jiného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že doklad již sám o sobě nemůže být věrohodný, obsahuje-li údaj, který není pravdivý (čj. 5 Afs 40/2005-72). Prokazatelně zadokumentované a nepochybné zjištění nekontaktnosti společnosti FORDULAT a také následně zjištěné pochybnosti o jejích obchodních aktivitách, vyvrací věrohodnost a průkaznost dokladů a odůvodňuje pochybnost o jejich pravosti a pravdivosti údajů v nich uvedených. Jestliže se společnost FORDULAT správci daně (žalovanému) vyhýbá nebo svým jednáním znemožňuje správci daně provést úkon, je sama nevěrohodná a nelze přijmout za věrohodný důkazní prostředek, jehož původcem je nevěrohodný subjekt. Současně je takový důkazní prostředek neprůkazný, neboť nelze jeho pravost a pravdivost údajů v něm uvedených ověřit v průkazném účetnictví společnosti. Lze tak usuzovat, že společnost FORDULAT vůbec nemusela doklady předložené žalobcem vystavit nebo mohly obsahovat jiné údaje a proto z úřední povinnosti nezbylo žalovanému než zahájit řízení k prokázání skutečností pro správné stanovení daně, když tak učinil výzvou podle § 92 daňového řádu k předložení důkazních prostředků se současným oznámením zahájení daňového řízení podle § 91 daňového řádu. Jelikož nebyly pochybnosti žalovaného vyvráceny, pokračoval vyzváním žalobce k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu, po jehož obdržení, vzhledem k nedostatečnému vyplnění, vyzval žalobce k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Jelikož ani poté nebyly pochybnosti žalovaného odstraněny, sdělil podle § 90 daňového řádu žalobci své přetrvávající pochybnosti, s tím, že se žalobce může do 15 dnů vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy. Žalobce svého práva využil a žalovaný, který mohl buď neuznat navržené důkazní prostředky a rozhodnout o stanovení daně anebo shledat důvody k pokračování dokazování formou daňové kontroly.

Žalovaný shledal důvody k pokračování, v dokazování a zahájil daňovou kontrolu. Žalovaný je přesvědčen, že výše uvedeným výčtem provedených úkonů vyvrátil tvrzení žalobce o porušení zásad daňového řízení uvedených ať již v ustanovení § 5 daňového řádu údajným zneužitím svých pravomocí, když žalovaný konal pouze v intencích zákona a v rámci svých oprávnění, tak v § 7 odst. 1 daňového řádu, když je evidentní, že žalovaný nekonal po dvou a půl letech, jak tvrdí žalobce, když měl zjistit, že nějaký subjekt v řetězci obchodních transakcí je nekontaktní a nezpochybňuje je po více jak 2,5 letech. Žalovaný ve věci konal bez prodlení po zjištění pochybností o zdanění převážených minerálních olejů dne 11.1.2011, kdy mu byly předloženy nedůvěryhodné doklady. Od této chvíle se snažil věrohodnost dokladů ověřit od jejich vystavovatele společnosti FORDULAT. Jak již bylo výše popsáno, řízením bylo zdlouhavé především z důvodu nemožnosti kontaktovat společnost FORDULAT či její představitele. Žalovaný rovněž zásadně odmítá tvrzení žalobce, že ověření dokladů mohl provést bez zbytečných průtahů, tedy ještě v době, kdy byl dodavatel kontaktní. Žalovaný se snažil ověřit doklady od okamžiku jejich zjištění a dodavatel, tedy společnost FORDULAT, od toho samého okamžiku kontaktní nebyla, jak vyplývá z výše uvedeného. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že zneužil svou pravomoc veřejného činitele a výzvy vydal nezákonně, když výzvy k podání daňových tvrzení vydal po právu v logickém sledu zjištěných událostí. Rovněž žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že je krácen na svých právech, neboť svá práva měl možnost hájit jak v dosavadním řízení, tak v rámci současného řízení (daňové kontroly) jejímž zahájením žalovaný poskytl žalobci další prostor k hájení svých práv, když již mohl rozhodnout o stanovení daně. Jsou-li obchodní aktivity žalobce v souladu se zákony, jistě se to v rámci prováděné daňové kontroly zjistí, nechť tedy výsledek daňové kontroly potvrdí či vyvrátí, zda byly předmětné vybrané výrobky řádně zdaněny.

Ke druhé skupině žalobních námitek žalovaný uvedl, že nerozumí argumentaci žalobce, ani tomu, že je tento úkon žalovaného žalobním důvodem. Po obdržení daňových tvrzení, a sice dne 26.1.2014 daňového tvrzení za zdaňovací období prosinec 2010, podepsaného daňovým poradcem Ing. Ivo Šulcem a dne 30.12.2013 daňového tvrzení za zdaňovací období leden 2011, podepsaného tehdejší jednatel, žalovaný shledal jejich neúplné vyplnění, když nebyl vyplněn Oddíl I., který je na druhé straně formuláře daňového tvrzení. Na této straně tvrzení byly vyplněny pouze Oddíly II. K vyplnění Oddílu II. je nezbytné vyplnění předchozího Oddílu I., když je odkazováno na údaje z jednotlivých sloupců. Jelikož údaje v podaných tvrzeních nebyly úplné, vyzval žalovaný standardně v souladu s ustanovením § 89 daňového řádu žalobce k odstranění vad, přičemž mu ve výzvě sdělil své konkrétní pochybnosti, aby umožnil žalobci jejich doplnění. V souladu se zásadou vstřícnosti žalovaný podrobně rozepsal, jakým způsobem chybějící údaje doplnit a nad rámec svých povinností přiložil k výzvě pokyny k daňovému přiznání ke spotřební dani, kde je podrobně rozepsáno vyplňování jednotlivých částí tiskopisu daňového tvrzení. Žalovaný proto nerozumí, co je mu žalobcem vytýkáno a nespatřuje na svém konání nic nezákonného.

Ke třetí skupině žalobních námitek uvedl, že zásadně odmítá, že by se snažil, jak je uváděno, „*účelově vyvrátit tvrzení ve veřejné listině jiného správce daně*“. Rovněž nesouhlasí s tvrzením, že by navržený důkaz obracel proti žalobci. Je pravda, že v přílohách podaných žalobcem s daňovými tvrzeními byl odkaz na protokol o místním šetření ze dne 15.6.2011, který sepsal tehdejší Celní úřad Domažlice s tehdejší jednatel a prokuristou žalobce a v tomto bylo uvedeno zjištění „*společnost FORDULAT, a.s. zastupoval, respektive vystavila*

doklad o prodeji p. X.Y.“. Písařskou chybou pak byla omylem uvedena ve sdělení žalovaného k postupu při odstraňování pochybností namítaná věta. Jednalo se o mylnou interpretaci, která však neměla žádný vliv na další postup žalovaného a už vůbec nebyla použita účelově, jak uvádí žalobce, když její znění zaznělo právě od žalobce i když v rámci jiného procesního úkonu.

Ke čtvrté skupině žalobních námitek žalovaný uvedl, že k názoru žalobce na neprofesionalitu žalovaného se žalovaný nebude vyjadřovat. Důvod pro toto tvrzení, postavený na užití slova „*stanovil*“ ve větě žalovaného „*Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neodstranil pochybnosti správce daně a výše daně (0,- Kč), tak jak ji stanovil daňový subjekt, nebyla prokázána dostatečně věrohodně*“, považuje žalovaný za přehnaný formalismus a nespatřuje v něm relevantní žalobní důvod.

K páté skupině žalobních námitek žalovaný uvedl, že žalobce uvedl, že žalovaný vyžaduje doložení dokladů, které v převážné většině měl již ve své evidenci a jedná se tedy o nezákonný donucovací pokyn. K tomu žalovaný uvádí, že si byl vědom toho, že předmětné doklady ve své evidenci měl už při jejich požadování po žalobci v zaslaném oznámení o plánovaném zahájení daňové kontroly. Vzhledem k nečitelným údajům uvedeným na těchto fakturách a stáčecích lístcích, však nemohl získat potřebné informace z těchto dokladů. Důvody žalovaného ohledně předložení zmíněných dokladů kvůli nečitelnosti, uvedené v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 6. 2014, nezpochybnil ani žalobce a část těchto dokladů sám předložil. Žalovaný v tomto případě postupoval v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu, právě s ohledem na to, že potřebné informace z předmětných dokladů, vzhledem k jejich nečitelnosti, nelze získat z vlastní úřední evidence. Dále žalobce poukazuje na fakt, že z faktického pohledu jde skutkově o opakovanou kontrolu. K tomu žalovaný uvádí, že v protokolu o místním šetření ze dne 15.6.2011 je předmětem jednání kontrola obchodování žalobce s vybranými výrobky - minerálními oleji s dodavatelem FORDULAT, a.s. Praha a v protokolu o místním šetření ze dne 13.9.2012 je předmětem jednání provedení místního šetření - kontrola obchodování žalobce s vybranými výrobky - minerálními oleji s dodavatelem FORDULAT, a.s. K těmto místním šetřením je potřebné uvést, že u obou případů se nejedná o kontrolu daňovou, ale jedná se pouze o kontrolu prováděnou při místním šetření jako dílčí úkon. V rámci tohoto postupu při místním šetření jsou zejména vyhledávány důkazní prostředky, např. podklady, kterými lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení základu daně, rovněž je prováděno ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Místní šetření je tedy operativní prostředek, kterým může správce daně získat nezbytné údaje pro správu daní. Je využitelný především v rámci vyhledávací činnosti. Místní šetření je pouhé zjišťování či ověřování dílčích otázek při správě daní a není určeno ke komplexnímu zjišťování či prověřování daňové povinnosti daňových subjektů, ke kterému slouží institut daňové kontroly. Naproti tomu u daňové kontroly jsou předmětem daňové povinnosti tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, např. se zde již přistupuje k dokazování, kdy lze využít všech podkladů, kterými lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, to znamená i využití výsledků zjištěných při místním šetření. Tak je uvedeno také v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 3.6.2014, kde předmětem jednání je zahájení daňové kontroly ve smyslu § 85 až § 88 daňového řádu, jejímž

předmětem je zjišťování a prověřování daňové povinnosti, tvrzení žalobce nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, vztahující se k přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních, za zdaňovací období leden 2011 a za zdaňovací období prosinec 2010 a touto daňovou kontrolou bude prověřována daňová povinnost žalovaného, související se zásilkami minerálních olejů od společnosti FORDULAT, přijatých žalobcem ve zdaňovacích obdobích leden 2011 a prosinec 2010. Z tohoto vyplývá, že u uvedených místních šetření a daňové kontroly nejde o skutkově totožný institut, kdy ani předmět jednání při místních šetřeních a při daňové kontrole není totožný a nemůže se tedy jednat o nezákonnou daňovou kontrolu, z důvodu jejího opakování.

III.

Vyjádření účastníků řízení při jednání.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Žalobce doplnil, že podstatou žaloby je postup žalovaného, který je činěn přesto, že žalobce drží listiny a umí prokázat zdanění předmětných výrobků. Vzhledem k tomu, že se žalovaný toto snaží vyvrátit pouhým tvrzením o nekontaktnosti dodavatele, má žalobce za to, že je to nedostatečný protidůkaz proti jeho tvrzení. Žalobce má za to, že celé řízení mohlo být vedeno rychleji i z toho důvodu, že před dodavatelem byla řada dalších dílčích úkonů, zejména to, že předmětné minerální oleje byly brány původně z úplně jiného skaldy než u dodavatele, někde v Berouně. To znamená, že správce daně má další materiály, které vůbec nezmiňoval, ani je neproěřoval a dokonce ani nezmiňuje výpovědi přepravců, kteří předmětné minerální oleje přepravovali. Nekontaktnost osoby, která podle názoru žalobce ve skutečnosti kontaktní je, by neměla obstát jako protidůkaz. Žalobce dále ve vztahu k vyjádření žalovaného k žalobě uvedl, že doklady, kterými se prokazuje zdanění vybraných výrobků, nemusí být vůbec v účetnictví. V dané věci doklad o prodeji výrobků nebyl fakturou ani dokladem podle zákona o dani z přidané hodnoty. Tedy vůbec není důvod, aby některé doklady měly být účtovány. Náзор žalovaného, že chce ověřovat doklady v účetnictví dodavatele, není úplně na relevantní. Žalovaný sám také uvádí, že má mnoho nezodpovězených otázek. Je to logické, neboť žalovaný se ubírá pouze jednou cestou a to je právě otázka nekontaktního dodavatele. Odpovědi na otázky vlastně nehledá. Pokud jde o žalovaným zmiňovanou judikaturu, tak k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty dochází v případě, kdy neexistuje zboží, které by bylo přepravováno. V případě žalobce však nikdo nezpochybňuje, že předmětné minerální oleje neexistovaly. Taková pochybnost zde není, a proto se žalovaným zmiňované rozsudky nedají na věc použít. Pokud jde o opakování daňové kontroly, tato vyplývá zejména z obsahu protokolu o místním šetření z května 2011, kdy se předmět místního šetření a předmět daňové kontroly shodují. Kontrolováno je úplně to samé, správce daně nic jiného nezjišťuje.

IV.

Posouzení věci soudem.

A.

Nejprve je nezbytné uvést, s ohledem na námitky žalovaného, že žaloba nebyla nepřijatelná ani opožděná.

Jak vyplývá ze žalobního návrhu, žalobce se domáhal, aby soud rozhodl, že „zahájení a vedení daňového řízení započatého doručením výzev ze dne 19.12.2013, č.j. 64656/2013-540000-31, a ze dne 14.1.2014, č.j. 1864/2014-540000-31, pokračujícího vytykáčím řízením (postupem k odstranění pochybností podle daňového řádu) zahájeným doručením výzev k odstranění pochybností ze dne 16.1.2014 a 31.1.2014 a následně daňovou kontrolou je nezákonné a žalovanému se zakazuje v tomto daňovém řízení pokračovat“.

Žalobce se nedomáhal zrušení „výzev ze dne 19.12.2013, č.j. 64656/2013-540000-31, a ze dne 14.1.2014, č.j. 1864/2014-540000-31“. S vydáním těchto výzev pouze spojoval zahájení daňového řízení žalovaným vůči němu.

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110 (dostupné na www.nssoud.cz a publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 735/2006) k právnímu názoru, že „Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního“. Soud má za to, že může-li být nezákonným zásahem zahájení i provádění daňové kontroly, může být potenciálně nezákonným i zahájení a provádění daňového řízení jako celku.

Z těchto důvodů soud neshledal žalobu nepřijatelnou.

Soud neshledal žalobu ani opožděnou.

Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7.11.2013, č.j. 9 Aps 4/2013 – 25 (dostupný na www.nssoud.cz), uvedl, že „zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu“.

Žalobce podal dne 31.1.2014 stížnost proti postupu správce daně. Stížnost nebyla žalovaným shledána důvodnou, o čemž byl žalobce vyrozuměn listinou ze dne 7.3.2014. Dne 8.5.2014 podal žalobce žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Generální ředitelství cel žádosti žalobce nevyhovělo sdělením ze dne 18.6.2014. Vzhledem k tomu, že žalobce podal žalobu dne 7.7.2014, tj. dříve než dva měsíce po nevyhovění jeho žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, byla žaloba podána včas.

B.

Soud neshledal důvodnou první skupinu žalobních námitek.

Jak již soud uvedl shora, zahájení i provádění daňové kontroly, jsou způsobilé být potenciálním nezákonným zásahem, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110. V odůvodnění svého rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu 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*“.

Ač je možné podat žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v „*zahájení či provádění*“ správní kontroly, neznamená tato skutečnost, že jsou soudy rozhodující ve správním soudnictví v průběhu správní kontroly či po jejím ukončení zjišťovat a odstraňovat jakékoli pochybení správního orgánu, kterého se správní orgán v průběhu správní kontroly dopustí. Ne totiž každé pochybení správního orgánu je způsobilé zapříčinit nezákonnost zásahu, kterážto je podmínkou úspěšnosti žaloby.

Přínosným při těchto úvahách může být krom shora citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2011, č.j. 5 Aps 4/2011, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s právní větou uvedenou pod bodem IV., tj. že „*Pokud předběžné šetření podle § 20 odst. 1 písm. a) zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, svým rozsahem a zaměřením překročí zákonem vymezený rámec, mohou se dotčení soutěžitelé úspěšně domáhat soudní ochrany žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s.*“.

Je-li nezákonný zásah spatřován v „*zahájení či provádění*“ správní kontroly, je nezbytné v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu tvrdit a prokázat, že správní kontrolu nebylo vůbec možné „*zahájit či provádět*“, například z toho důvodu, že se jedná o kontrolu bezdůvodně opakovanou, prováděnou v době, kdy ji již není možné provést či dojde k překročení zákonem vymezeného rámce její proveditelnosti. Lze si představit i situaci, kdy je kontrola prováděna šikanózně vůči subjektu, který na příklad vůbec nepřichází v úvahu jako poplatník nebo plátce daně. Všem těmto naznačeným případům je společné, že zde musejí být takové skutečnosti, na základě, kterých je nutné dospět k závěru, že při jejich existenci nelze nebo nebylo státní kontrolu možné vůbec zahájit, provádět nebo v ní pokračovat. Všechny shora uvedené závěry samozřejmě platí i pro zahájení a provádění daňového řízení jako celku.

K námitkám žalobce je předně nezbytné uvést, že není správným jeho závěr o tom, že by snad bylo možné vést vůči daňovému subjektu daňové řízení až v případě, kdy správce daně bude mít „*důkazní prostředky o tom, že žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň*“, „*daňový subjekt nebude disponovat doklady, které prokazují zdanění předmětných minerálních olejů*“, „*daňový subjekt neunese důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu v návaznosti na konkrétní ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních*“, „*správce daně prokáže, že o dokladech, předloženým daňovým subjektem existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými,*

neprůkaznými nebo nesprávnými“, či „nezajistí všechny v úvahu přicházející důkazní prostředky“.

Veškeré tyto žalobcem uváděné skutečnostmi, nejsou skutečnostmi, které by podmiňovaly možnost vedení daňového řízení vůči žalobci, nýbrž skutečnostmi, které se týkají posouzení věci samé, věci řešené v rámci vlastního daňového řízení. Otázka, zda daňový subjekt či správce daně unesl břemeno svých tvrzení a ve vztahu k tomu břemeno důkazní, je otázkou, jejíž vyřešení se projeví v tom, zda je v daném případě nutné nebo naopak není možné příslušnou daň vyměřit nebo doměřit. Nesprávné vyřešení této otázky správcem daně je způsobilé zapříčinit nezákonnost rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně, nikoli nezákonnost vedeného daňového řízení. Námitky zpochybňující řešení této otázky jsou tak přezkoumatelné soudem teprve v řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně. Nikoli v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu.

To je odrazem zásady subsidiarity soudního přezkumu zakotvené v ustanovení § 5 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li s.ř.s. nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Úkolem soudu není kontrolovat zákonnost závěrů činěných správními orgány o věci, která je předmětem správního řízení, v průběhu vedení správního řízení, nýbrž teprve na základě žaloby po pravomocném skončení správního řízení. V řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a vedení správního řízení, se soud zabývá jen námitkami zpochybňujícími, že správní řízení bylo vůbec možné zahájit, provádět nebo v něm pokračovat.

V nyní souzené věci nebylo daňové řízení vedeno vůči subjektu, který vůbec nepřichází v úvahu jako plátce daně. Žalobce ostatně tuto skutečnost ani nenamítal.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.

Skutečnost, že žalobce s předmětnými minerálními oleji disponoval, žalobce nijak nezpochybňoval. Žalobce tak byl potenciálně plátcem spotřební daně.

Z výzev k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů ze dne 19.13.2013 a 14.1.2014 vyplývá, že správce daně přistoupil k vydání výzev z toho důvodu, že s ohledem na nekontaktnost dodavatele žalobce nabytí pochybnost o tom, zda se nejedná o „*nezdaněné minerální oleje*“.

Chtěl-li žalovaný v daňovém řízení u žalobce ověřit, zda se v případě předmětných minerálních olejů jednalo o minerální oleje zdaněné, nemohl tak učinit jinak, než v daňovém řízení vedeném podle daňového řádu. Zde je vhodné žalobce upozornit na to, že daňový řád

nestanoví jen práva a povinnosti správců daně, nýbrž i práva a povinnosti daňových subjektů. Vedení daňového řízení za využití institutů uvedených v daňovém řádu je proto i pro daňový subjekt zárukou transparentnosti a respektování jeho práv, neboť každý institut mu umožňuje, resp. zakotvuje možnost realizace jeho práv. Vedení daňového řízení tak v žádném případě není možné považovat za bytostně negativní skutečnost v neprospěch daňového subjektu. Právě a jen v průběhu daňového řízení může daňový subjekt prokázat správnost svých daňových tvrzení.

Podle § 135 odst. 1 daňového řádu je řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.

Žalobce, jakožto osoba ve vztahu k předmětným minerálním olejům potenciálně přicházející v úvahu jako plátcem spotřební daně, byl v souladu s ustanovením § 135 odst. 1 daňového řádu vyzván k podání řádného daňového tvrzení, neboť daňový řád umožňuje správci daně takovou výzvu učinit.

Žalobce k výzvam žalovaného podal přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období měsíců prosince 2010 a ledna 2011. Vzhledem k tomu však, že žalobce vyplnil pouze II. oddíl přiznání nikoli již I. oddíl, ačkoli jsou údaje uvedené ve II. oddíle součtem údajů uvedených v I. oddíle, žalovaný žalobci doručil výzvy k odstranění pochybností ze dne 16.1.2014 a 31.1.2014, ve kterých žalobce na tuto skutečnost upozornil a vyzval jej k nápravě tohoto pochybení.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Žalovaný měl pochybnosti o úplnosti podaného řádného daňového přiznání, a proto postupoval v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 daňového řádu, když žalobce k odstranění těchto pochybností vyzval. Ani ve vydání výzev ze dne 16.1.2014 a 31.1.2014 tak nelze spatřovat nezákonný zásah.

Podle § 90 odst. 3 věta první daňového řádu, pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

Žalovaný tak učinil, jak vyplývá z protokolu žalovaného ze dne 3.6.2014. Ani zahájení daňové kontroly tak není možné považovat za nezákonný zásah, když daňový řád takový procesní postup umožňuje. V této souvislosti nelze odhlédnout od obrany žalobce, kterou prezentoval v přílohách k přiznáním k dani, reakcích na výzvy k odstranění pochybností a stížnosti proti postupu správce daně a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. S ohledem na obranu žalobce bylo žádoucí, aby namísto ukončení postupu k odstranění pochybností vydáním rozhodnutí o stanovení daně, byla za účelem správného zjištění a stanovení daně zahájena daňová kontrola.

Pokud jde o námitky žalobce o tom, že žalovaný nepostupoval bez zbytečných průtahů, je nezbytné uvést, že daň je možné stanovit ve lhůtách uvedených v ustanovení § 148 daňového řádu. Je-li daňové řízení zahájeno ve lhůtě pro stanovení daně, nelze zahájení daňového řízení považovat za nezákonný zásah. A to ani v případě, kdy správce daně daňové řízení zahájil dříve, než na základě zjištěných skutečností mohl.

Soud neshledal důvodnou ani druhou skupinu žalobních námitek.

Jak již bylo uvedeno, žalobcem podaná řádná daňová přiznání nebyla vyplněna úplným způsobem. Na základě ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu bylo povinností žalovaného žalobce k odstranění těchto pochybností vyzvat. Bylo-li ve výzvě poukázáno na znění „*pokynů k vyplnění tiskopisu 6. 25540 GRČ - vzor č. 16, které je přílohou této výzvy*“, je nezbytné uvést, že pokyny k vyplnění tiskopisu daňového přiznání slouží jako návod ke správnému vyplnění formuláře daňového přiznání. Neuvádějí, co má být v daňovém přiznání uvedeno, nýbrž kde a jak má být tvrzení daňového subjektu uvedeno. Bylo na žalobci, aby dostal formálním náležitostem daňového přiznání, avšak nebyl nijak nucen, aby daňový přiznání vyplnil v rozporu se svým tvrzením, tj. že mu v předmětných zdaňovacích obdobích žádná daňová povinnost nevznikla.

Soud neshledal důvodnou ani třetí skupinu žalobních námitek.

Otázky, zda daňový subjekt v daňovém řízení tvrdil, či netvrdil určitou skutečnost, zda správce daně „*účelově vyvrací tvrzení ve veřejné listině jiného správce daně*“, nejsou skutečnostmi, které by byly způsobilé prokázat existenci nezákonného zásahu v podobě vedení daňového řízení. Vyřešení těchto otázek souvisí se správností hodnocení důkazů ve vztahu k tvrzením daňového subjektu, tj. s řešením věci samé, nikoli s podmínkami pro možnost zahájení a vedení daňového řízení.

Soud neshledal důvodnou ani čtvrtou skupinu žalobních námitek.

Uvedl-li žalovaný ve sděleních ze dne 6.2.2014 a 17.2.2014, že „*na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neodstranil pochybnosti správce daně a výše daně (0,- Kč), tak jak ji stanovil daňový subjekt, nebyla prokázána dostatečně věrohodně*“, jistě tím nemyslel či nechtěl prokázat, že to byl žalobce, kdo stanovil daň namísto správce daně. Pokud by tomu tak bylo, byl by další postup žalovaného, zejména zahájení daňové kontroly zcela nelogický. Tedy pokud by se domníval, že ze strany žalobce došlo k vyměření daně. Naopak následný postup žalovaného dokládá, že slovo „*stanovil*“ nebylo použito z žalobcem namítaného důvodu. Dlužno doplnit, že se opět nejedná skutečnost, která by byla jakkoli způsobilá prokázat, že zahájení a vedení daňového řízení bylo nezákonným zásahem.

Soud neshledal důvodnou ani pátou skupinu žalobních námitek.

V oznámení ze dne 15.5.2014 žalovaný žalobci sdělil, že u žalobce bude a kde zahájena daňová kontrola týkající se spotřební daně z minerálních olejů, a to za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011. Žalobci bylo současně sděleno, předložení jakých dokladů a písemností má zajistit.

Namítá-li žalobce, že některé z těchto dokladů a písemností již žalovaný měl k dispozici, je vhodné upozornit na obsah protokolu o zahájení kontroly ze dne 3.6.2014, ve kterém žalovaný k obdobné námitce žalobce uvedl, proč předložení těchto listin požadoval. Žalovaný zde uvedl, že „*stáčecí listky uložené ve spisu daňového subjektu jsou nečitelné, rovněž není patrné, z jakých materiálů (kopií) byly získány. Na dokladech, kde je uveden dodavatel společnost FORDULAT, a.s., jako příjemce společnost TOP TANK, s.r.o., jsou údaje čitelné, ale na fakturách – daňových dokladech dalším subjektům jsou některé údaje nečitelné, konkrétně se jedná o fakturu (pozn. soudu - následuje výčet faktur). Ze stáčecích lístků nejsou patrné žádné údaje*“.

Z ničeho nevyplývá, že by se ze strany žalovaného jednalo o šikanózní vyzývání k předložení důkazních prostředků. Všechny dožadované důkazy souvisely s předmětem daňové kontroly a žalovaným bylo odůvodněno, proč je vyžadováno předložení jejich originálů.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pouze na daňovém, zda a eventuálně jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení předloží.

Povinností správce daně je, daňový subjekt ke splnění jeho důkazní povinnosti vyzvat. Má-li daňový subjekt za to, že k unesení svých tvrzení žádné další důkazní prostředky předkládat správci daně nechce, předložit je nemusí. Nepředložením důkazních prostředků se žádné sankci nevystavuje. Riskuje pouze to, že předložené důkazní prostředky nebudou postačovat k unesení jeho břemene tvrzení, a tato skutečnost se stane důvodem pro stanovení daně. Výzva k předložení důkazních prostředků tak nemůže být vnímána jako jakási šikana ze strany správního orgánu, nýbrž jako upozornění na nutnost plnění důkazní povinnosti podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Výzvou k předložení důkazních prostředků nemůže být daňový subjekt jakkoli dotčen na svých právech, neboť nechce-li na výzvu reagovat, reagovat na ni nemusí.

Vzhledem k tomu, že daňové kontrole nepředcházel nezákonný postup žalovaného, nemůže být z tohoto důvodu daňová kontrola nezákonná.

Pokud jde o námitku žalobce o opakování daňové kontroly, je nezbytné uvést, že podle ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Zdůraznit je nezbytné sousloví „*před zahájením řízení i v jeho průběhu*“. Na základě ustanovení § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti správce daně provádí místní šetření. Skutečnost, že v dané věci bylo provedeno místní šetření před zahájením daňového řízení se žalobcem, zákonnost daňového řízení zapříčinit nemůže. Provedení místního šetření před zahájením daňového řízení, je totiž na základě ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu možné.

Zbývá se tedy zabývat otázkou, zda místním šetřením nebyl překročen rámec místního šetření stanovený daňovým řádem a ve skutečnosti se nejednalo o daňovou kontrolu.

Podle § 80 odst. 1 správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.

V protokole o místním šetření bylo v úvodu uvedeno, že „*předmětem jednání je kontrola obchodování daňového subjektu s vybranými výrobky – minerálními oleji s dodavatelem FORDULAT, a.s. Praha*“. V obsahu protokolu, po zákonných poučeních, bylo pouze uvedeno, jaká skutková zjištění byla při místním šetření u žalobce učiněna. V protokole o místním šetření ze dne 13.9.2012 bylo v úvodu uvedeno, že „*předmětem jednání bylo provedení místního šetření – kontrola obchodování daňového subjektu s vybranými výrobky – minerálními oleji s dodavatelem FORDULAT, a.s.*“. Po zákonných poučeních byly uvedeny listiny při místním šetření zjištěné a jejich obsah.

Smyslem místního šetření před zahájením řízení je vyhledání důkazních prostředků a ohledání na místě samém, tj. učinění skutkových zjištění, které se posléze mohou, ale také nemusí, stát důvodem pro zahájení daňového řízení. Jak vyplývá z protokolů o místním šetření, místní šetření nebylo zaměřeno na nic jiného, než na vyhledání důkazních prostředků, resp. skutkových zjištění. Z tohoto důvodu nelze dospět k jinému závěru, než že nedošlo k překročení rámce místního šetření stanoveného daňovým řádem.

Provedená místní šetření nebyla něčím, co by bylo srovnatelné s daňovou kontrolou. Zásadní rozdíl spočívá zejména v tom, že v rámci místních šetření nedošlo k seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu), umožnění vyjádření daňového subjektu obsahujícímu tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu), vyjádření stanoviska správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu (§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu) či projednání zprávy o daňové kontrole správce daně a seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložení mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu).

Provedená místní šetření proto nebyla podle svého obsahu daňovou kontrolou. Daňová kontrola zahájena dne 3.6.2014 tak nebyla daňovou kontrolou opakovanou.

V.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádnou ze žalobcem uvedených žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů.

Soud neprovedl žalovaným navržený důkaz výsledkem svědka pana X.Y. ani žalobcem navržený důkaz nákladním listem a dokladem o prodeji, neboť provedení těchto důkazů nebylo potřebné pro posouzení důvodnosti žaloby.

VII.
Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 15. října 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová