



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Josef KVAPIL a. s.**, se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zast. Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na střelnici 1212/39, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, ve věci ochrany před nezákonným zásahem a nečinností žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2014, č. j. 22 A 157/2013 – 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který nevyhověl její žalobě a zamítl ji. Daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012, která je u ní žalovaným prováděna, nepovažoval za nezákonný zásah a neshledal ani nečinnost žalovaného.

[2] K posouzení zákonnosti daňové kontroly krajský soud uvedl následující. Předně považoval výzvy žalovaného k odstranění pochybností, na základě nichž byl zahájen postup k odstranění pochybností plynoucích z daňových tvrzení stěžovatelky dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“), za dostatečně konkrétní. To dovodil mimo jiné i z toho, jaké důkazní prostředky byly na základě výzvy doloženy. Žalovaný shledal důvody k pokračování v dokazování, a proto zahájil daňovou kontrolu, kterou považoval za vhodnější nástroj

k předpokládanému obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Soud takovému postupu přisvědčil. Námitku opakované daňové kontroly shledal nedůvodnou, jelikož aktuálně probíhající daňové kontrole předcházelo provádění postupu k odstranění pochybností, který je nutno chápat jako svébytný postup správce daně, a nikoli jako daňovou kontrolu. Shrnuj, že posuzovaná daňová kontrola splňuje zákonnou definici, z protokolu o jejím zahájení jsou zřejmé konkrétní důvody pro tento krok a nelze mít tedy pochybnosti, čeho se daňová kontrola týká (ať už tvoří důvody zahájení kontroly pochybnosti, které vedly i k zahájení postupů k odstranění pochybností, nebo další důvody, které vyšly najevo až po seznámení stěžovatelky s výsledky postupu k odstranění pochybností). Pochybnosti žalovaného, které vyplynuly ze zahájení trestního stíhání předsedy představenstva stěžovatelky pana Pavla Kvapila (dále jen „předseda představenstva“) nelze dle krajského soudu považovat za porušení zásady presumpce neviny, ani porušení § 99 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný nečiní žádný úsudek ve věci trestního stíhání. Tyto skutečnosti pouze prohloubily jeho pochybnosti o předložených daňových tvrzeních. Obsahem spisu má soud za prokázané, že daňová kontrola stále probíhá, a to převážně v rovině mezinárodních dožádání za účelem získání a výměny informací, což je vzhledem k zahraničním obchodním aktivitám stěžovatele důvodné. Na základě uvedeného neshledal soud žádné okolnosti, z nichž by plynula nezákonnost daňové kontroly.

[3] Pokud jde o část žaloby směřující k zajištění ochrany před nečinností žalovaného, a to ze stejných skutkových a právních důvodů jako u nezákonného zásahu, dospěl soud na základě informací získaných ze správního spisu, žaloby i vyjádření žalovaného k závěru, že žalovaný není nečinný.

[4] Pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž uplatňuje námitky, podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Předně vyjádřila svůj nesouhlas s celým postupem prováděným žalovaným – postupy k odstranění pochybností prováděné pro zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012 považuje za zahájené na základě nedostatečně specifikovaných výzev, rozsah postupů k odstranění pochybností přirovnává spíše k rozsahu provádění daňové kontroly, výsledek postupů k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly považuje za překvapivý, postupy žalovaného v rámci daňové kontroly shledává nestandardními. Probíhající daňovou kontrolu proto chápe jako nezákonný zásah, neboť má charakter obstrukční, protože je zaměřena na prokazování již prokázaných skutečností, jde o kontrolu opakovanou, neboť předchozí kontrola byla prováděna na základě postupů k odstranění pochybností, aniž byly tyto pochybnosti zákonným způsobem specifikovány, a daňová kontrola je prováděna v rozsahu širším, než v jakém byla zahájena.

[7] Důvody pochybností žalovaného ve výzvách, zejména ohledně jednoho z dodavatelů - společnosti BRALOVANE s.r.o., se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3

pokračování

(dále jen BRALOVANE s. r. o.), který má fiktivní adresu sídla a jednatelem je cizí státní příslušník, jsou nezákonné, což činí i celý postup k odstranění pochybností nezákonným. Krajský soud naopak vyjádřil názor, že výzvy byly dostatečně konkrétní a splnitelné, o čemž svědčí i to, jaké důkazy žalovanému stěžovatelka předložila. Takové hodnocení je v rozporu se skutečností i obsahem správního spisu, neboť důkazy získal sám žalovaný, pouze za poskytnutí minimální součinnosti. K této problematice byla podána obsáhlá vyjádření jak v žalobě, tak zejména v replice na vyjádření žalovaného, jimiž se soud nezabýval přezkoumatelným způsobem.

[8] Stěžovatelka zastává názor, že žalovaný získal v průběhu provádění postupů k odstranění pochybností celou řadu důkazů, které jednoznačně prokazují existenci obchodovaného zboží, navzájem na sebe navazují a údaje z nich vyplývající se vzájemně nepopírají. Žalovaný naopak žádným způsobem nevyvrátil věrohodnost a správnost skutečností vyplývajících z předložených důkazních prostředků. Nadto ani neprovedl jakékoli hodnocení shromážděných důkazních prostředků, spíše se zdá, že některé preferuje a jiné naopak zcela pomíjí. Bez hodnocení není možné učinit závěr, zda došlo k odstranění pochybností či nikoli. Touto námitkou se krajský soud opět nezabýval. Hodnocení, z něhož vyplývá existence obchodovaného zboží, předložila soudu stěžovatelka a na jeho základě dospěla k závěru, že předložené důkazní prostředky jsou srozumitelné, navzájem si neodporující a dostatečné.

[9] Daňová kontrola byla zahájena ze dvou důvodů. Prvním byla zjištění slovenského správce daně o údajné nekontaktnosti společnosti OBV Trans s.r.o. (dříve HVH MIKRO, s.r.o.) a jejich statutárních zástupců (odběratel stěžovatelky). Dle slovenského správce daně společnost OBV Trans s.r.o. pouze vystavuje faktury, které si následně zaúčtovávají další společnosti, aby na jejich základě uplatnily odpočty DPH, nebo, jako v tomto případě, přijímá faktury bez DPH v rámci intrakomunitárních dodávek zboží, jehož skutečné převzetí a následné obchodování není možné prověřit. Stěžovatelka má za to, že předložila dostatek důkazních prostředků, které prokazují, že zboží bylo dopraveno na Slovensko, společnost HVH MIKRO, s.r.o. zboží nabyla a dále ho prodala. Žádné pochybnosti o provedených obchodech nejsou namístě. Daňová kontrola dále probíhá z důvodu neschopnosti českého i slovenského správce daně spolu komunikovat a předávat si podstatné informace za účelem zjištění relevantních skutečností. Nedostatky správců daně nelze přičítat k tíži daňovému subjektu. Navíc je třeba konstatovat, že výsledky dožádání nelze dle judikatury Nejvyššího správního soudu považovat za důkazy, stejně jako nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal skutečnosti stran plnění subdodavatelů jeho dodavatelů (rozsudky ve věci sp. zn. 7 Afs 4/2007 a sp. zn. 5 Afs 129/2006). Zjištění slovenského správce daně nejsou schopna zpochybnit předložené důkazy.

[10] Druhým důvodem zahájení daňové kontroly bylo zahájení trestního stíhání předsedy představenstva pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, spáchaný ve formě organizované zločinecké skupiny. K tomu se v kasační stížnosti uvádí, že je třeba ctít zásadu presumpce neviny, žalovaný si nemůže činit úsudek o tom, zda byl trestný čin spáchan, navíc když trestní řízení bylo údajně zahájeno z jeho podnětu. Žalovaný zamlčel některé podstatné skutečnosti, které nyní předseda představenstva dokládá orgánům činným v trestním řízení a na jejichž základě se pohled policie na

spáchaný trestný čin mění. Ani policii se dosud nepodařilo zpochybnit či vyvrátit věrohodnost předložených důkazních prostředků relevantních pro daňovou kontrolu.

[11] Stěžovatelka se proti postupu žalovaného bránila stížností, která ale nebyla shledána důvodnou. Žalovaný se jednotlivými body stížnosti prakticky nezabýval, omezil se na konstatování, že dosud neobdržel některé odpovědi na žádosti o informace a na dožádání zaslané tuzemským i zahraničním správcům daně. Právě zahraničními žádostmi o informace dochází k překračování rozsahu daňové kontroly. Žádosti totiž směřují k podání informací o osudu zboží v zahraničí, tedy v místě a době, které jsou zcela mimo dispoziční sféru stěžovatelky, a na kterých se žádným způsobem nepodílela. Případné zjištěné skutečnosti nejsou způsobitelné ovlivnit výši daňové povinnosti.

[12] Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému projednání.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Konstatuje, že se krajský soud věci podrobně zabýval, důsledně zhodnotil předložený správní spis a na základě skutečností v něm obsažených dospěl k závěru, že neexistují okolnosti, z nichž by plynula nezákonnost daňové kontroly, a že žalovaný není nečinný. Dále shrnul skutečnosti, které se v rámci daňové kontroly udály na podzim 2014 (19. 9. 2012 byla stěžovatelka seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a 24. 11. 2014 podala k tomuto zjištění své vyjádření). Z uvedeného plyne, že žalovaný směřuje k projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Předmětem kasačního řízení, tak jak je vymezen v kasační stížnosti, je posouzení, zda daňová kontrola prováděná u stěžovatelky je či není nezákonným zásahem. Nezákonný zásah je definován v § 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.* Z důvodů popsanych výše se stěžovatelka domáhá, aby soud žalovanému nařídil ukončit provádění daňové kontroly a aby rozhodl, že daňová kontrola je nezákonná.

[16] Dle Nejvyššího správního soudu není sporu o tom, že je napadeno provádění daňové kontroly. Přesto první kasační námitka směřuje vůči výzvám k odstranění pochybností, což jsou rozhodnutí, kterými byl zahájen postup k odstranění pochybností, a

pokračování

jejichž tvrzená nezákonnost má činit nezákonným celý tento postup. Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení. Pro každý z postupů má daňový řád odlišnou právní úpravu, každý postup má jiný účel. Postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nikoli k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně - § 148 odst. 3 daňového řádu (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52).

[17] Rozdíly mezi postupem k odstranění pochybností (či vytýkáčím řízením dle § 43 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a daňovou kontrolou se soud zabýval již v mnoha rozhodnutích, například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS. Přestože se jednalo o řešení dle zákona o správě daní a poplatků, je právní názor zde obsažený použitelný i za nynější právní úpravy: „*[z]a určitých okolností by časové parametry obou kontrolních postupů (pozn. kontrolní postupy - vytýkáčím řízení § 43 a daňovou kontrolu § 16) správci daně umožňovaly volbu mezi nimi a že dokonce by bylo možno uvažovat o jejich současném uplatnění. Něco takového však není přípustné. V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit na jisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. [...] I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.*“ Rozdílná koncepce obou institutů tak nedává správci daně na výběr, který z institutů zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat, ale naopak je třeba, aby zvolený postup byl přiléhavý na tu kterou konkrétní situaci (obdobně rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61).

[18] Z uvedeného je zřejmé, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné postupy, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31). Je pravdou, že postup k odstranění pochybností může být „překlopen“ do daňové kontroly, ale to pouze pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují. I v takovém případě ale musí být nejprve ukončen postup k odstranění pochybností a poté je zahájena daňová kontrola. Nezákonnost výzev k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.

[19] Pokud by např. byly výzvy vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, případně nesplňovaly náležitosti kvalifikovaného úkonu a nemohly tedy účinně

prodloužit lhůtu pro vyměření daně a tím i pro provádění kontroly, vedla by nezákonnost výzev k zahájení postupu k odstranění pochybností nepochybně k nezákonnosti i následné daňové kontroly. To se v posuzovaném případě nestalo, a nebylo ani namítáno.

[20] Stěžovatelka rozporovala nezákonnost daňové kontroly zejména nekonkrétností a neurčitostí výzev k odstranění pochybností a absenci pochybností, pro jejich vydání. Takové vady nemohou samy o sobě založit nezákonnost daňové kontroly. Závěr krajského soudu, že výzvy byly dostatečně konkrétní, když *„pochybnosti v nich byly vyjádřeny takovým způsobem, aby umožnily žalobci se k nim vyjádřit, doplnit údaje, vysvětlit nejasnosti apod.“*, a proto nezpůsobily nezákonnost daňové kontroly, není správný a ve vztahu k posouzení předmětu sporu, tj. zákonnosti daňové kontroly irelevantní, což však bez dalšího nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[21] Zásadní pro posouzení sporu jsou kasační námitky napadající důvody zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka má za to, že shromáždila již v rámci postupu k odstranění pochybností dostatek důkazních prostředků k tomu, aby mohla být řádně zjištěna a stanovena daň. Žalovaný byl ale opačného názoru a své pochybnosti dostatečně jasně odůvodnil v protokolu o zahájení daňové kontroly. Oba důvody, každý samostatně a zejména ve vzájemných souvislostech dle Nejvyššího správního soudu odůvodňují zahájení daňové kontroly.

[22] Prvním důvodem jsou nesrovnalosti ohledně slovenské společnosti OBV Trans s. r. o. (dříve užívající obchodní firmu HVH MIKRO s. r.o.), která je, stejně jako její jednatel, nekontaktní, na adrese jejího sídla je neznámá, majitelé budovy, kde se údajně sídlo nachází, společnost neznají a neudělili souhlas s umístěním sídla pro účely registrace v obchodním rejstříku. Slovenský správce daně o společnosti zjistil, že nevykonává ani nikdy nevykonávala reálně žádná zdanitelná plnění, pouze vystavuje faktury, které si následně zaúčtovávají další společnosti, aby na jejich základě uplatnily odpočty DPH, nebo přijímá faktury bez DPH v rámci intrakomunitárních dodávek zboží, jejichž skutečné převzetí a následné obchodování nelze prověřit. Z uvedených zjištění plyne, že se nepodařilo potvrdit spolupráci se společností OBV Trans s. r. o., jak ji deklaruje stěžovatelka. Vznikly tak další pochybnosti ohledně jejích tvrzení a byly zpochybněny již předložené důkazní prostředky.

[23] Druhým důvodem zahájení daňové kontroly je zahájení trestního stíhání předsedy představenstva pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, spáchaný ve formě organizované zločinecké skupiny podle § 240 odst. 1, 3 ve spojení s § 129 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, který měl na daňovém území České republiky zkrátit DPH a způsobit tak škodu ve výši přesahující 36 000 000 Kč. Tohoto jednání se měl dopustit obchodováním v řetězci obchodních společností (mezi nimi i společnost BRALOVANE s. r. o.), jejichž větší část obchodních aktivit měla být fiktivní a v konečném důsledku směřující k vylákání a neoprávněnému vyplacení nadměrných odpočtů DPH. Žalovaný obdržel od orgánů činných v trestním řízení nové informace o obchodních vztazích se společností BRALOVANE s. r.o., které zpochybňují obchodní spolupráci, jak ji deklarovala stěžovatelka.

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že „[d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (*status negativus*), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS). Nezákonnou kontrolou 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 stěžovatelky 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.

[25] V posuzované věci vzniklo podezření, že stěžovatelka je účastna na tzv. kolotočovém podvodu (tzv. *carousel fraud*), a to v souvislosti se zahájením trestního stíhání jejího předsedy představenstva. 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.

[26] V souladu s uvedenou judikaturou byl tedy žalovaný oprávněn zahájit daňovou kontrolu za účelem prověření, zda obchodní spolupráce se společností BRALOVANE s. r. o. probíhala řádně a v souladu se zákonem, a případně, zda stěžovatelka věděla nebo musela vědět, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Takové posouzení není možné učinit jen na základě podkladů, které má k dispozici stěžovatelka, ale jde o otázku vyžadující rozsáhlejší spolupráci s dalšími správci daně a daňovými subjekty.

[27] Žalovaný byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu, dospěl-li k závěru, že ve věci je třeba provést důkladnější dokazování, aby mohla být řádně zjištěna a stanovena daň. K tomu je nutno dodat, že se nejedná o žádné svévolné, s věcí nijak nesouvisící dokazování, v jehož důsledku by byla protizákonně zahájena a případně prodlužována daňová kontrola, ale o dokazování za účelem posouzení předložených řádných daňových tvrzení a z nich plynoucího nároku na nadměrný odpočet DPH.

[28] Správci daně vznikly pochybnosti ohledně obchodní spolupráce stěžovatelky a společnosti BRALOVANE s. r. o., která by mohla být součástí nezákonného daňového řetězce. Taková informace vyplynula ze zahájení trestního stíhání předsedy představenstva a je dostatečným podkladem pro zahájení daňové kontroly. Samotný fakt zahájení trestního stíhání žalovaný nijak neposuzuje, ani si nečiní úsudek o tom, zda byl trestný čin skutečně spáchán. Nejvyšší správní soud souhlasí, že je třeba ctit zásadu presumpce neviny, neztotožňuje se ale se závěrem, že tato zásada byla porušena.

[29] Zahájení trestního stíhání předsedy představenstva a pochybnosti ohledně zapojení stěžovatelky do kolotočového podvodu jsou dostatečnými důvody pro zahájení daňové kontroly. V posuzovaném případě navíc přistoupil i další důvod vzbuzující pochybnosti – tj. nekontaktnost slovenského daňového subjektu, který se stěžovatelkou obchoduje. Ta má za to, že další úkony žalovaného v této věci jsou již nadbytečné a neúčelně prodlužují daňovou kontrolu. Obdobným případem se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, z něž je možné některé úvahy vztáhnout i na nyní projednávaný případ: *„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 přiblížit 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.“*

[30] Nemožnost zkontaktovat zahraniční daňový subjekt, se kterým přímo obchoduje posuzovaný daňový subjekt, je nepochybně legitimním důvodem pro další prověřování proběhnuvších obchodů, a to tím spíše, existuje-li podezření, že zahraniční daňový subjekt se dopouští nezákonností. Daňová kontrola nebyla zahájena z důvodu, že by byla stěžovatelka „obviněna“ z jakýchkoli nepravostí, ale z důvodu nutnosti prověření existujících pochybností ohledně její obchodní činnosti. Jelikož se prověřování týká právě těch obchodů, ohledně nichž má žalovaný pochybnosti, nejedná se o exces v dokazování, ale jde o prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

[31] Lze tedy shrnout, že z provedeného dokazování, tak jak jej činil žalovaný, postupně vyplynuly skutečnosti, které u něj, z důvodů výše uvedených, mohly vzbuzovat pochybnosti o správnosti předložených daňových tvrzení a o oprávněnosti čerpání

pokračování

nadměrného odpočtu. K tomuto závěru žalovaného vedla povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím a jejich (dle žalovaného) nedostatečné podložení hodnověrnými písemnými podklady. Výsledkem postupu k odstranění pochybností byla velice závažná zjištění ohledně daňové povinnosti stěžovatelky a tato musí být nepochybně důkladně prošetřena. Preciznost šetření ze strany žalovaného je umocněna i tím, že ve věci existuje podezření z trestného činu.

[32] V napadeném rozsudku se krajský soud otázkou zahájení daňové kontroly zabýval, i když poměrně stručně, resp. na samé hranici přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění lze nicméně seznat, že pochybnosti žalovaného vzniklé v souvislosti se zahájením trestního stíhání předsedy představenstva nelze považovat za porušení zásady presumpce neviny, a že důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly obstojí.

[33] Poměrně rozsáhlá část kasační stížnosti se věnuje hodnocení jednotlivých předložených důkazů a obsahuje námitky, že žalovaný žádné hodnocení důkazů neprovedl. Hodnocení důkazů ve vztahu k samotné daňové povinnosti stěžovatelky však v nynějším řízení správním soudům nepřísluší posuzovat. Po skončení důkazního řízení bude vydána zpráva o daňové kontrole, poté bude vydáno rozhodnutí, a až v případném řízení proti rozhodnutí je možno se důkazy jako takovými věcně zabývat. Jen okrajově zdejší soud zmiňuje, a to v souladu s krajským soudem, že v kasační stížnosti uvedenými rozsudky Nejvyššího správního soudu týkajícími se hodnocení důkazů (ve věci sp. zn. 7 Afs 4/2007 a sp. zn. 5 Afs 129/2006) je nyní předčasné se zabývat.

[34] V závěru kasační stížnosti je namítáno, že daňová kontrola je prováděna opakovaně a v širším rozsahu, než v jakém byla zahájena. V rozsahu těchto námitek ale nebyly uplatněny prostředky obrany, které je třeba před podáním žaloby vyčerpat (tj. stížnost dle § 261 odst. 1 – 5 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS), proto správní soudy nejsou oprávněny se těmito námitkami zabývat. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku zmínil svůj pohled na tyto skutečnosti, dopustil se pochybení, které však nemá vliv na zákonnost.

[35] V rozsahu posledního důvodu spatřované nezákonnosti - neoprávněných průtahů v řízení za situace, kdy žalovaný ověřuje dle stěžovatelky již prokázané skutečnosti, byla v rámci správního řízení podána stížnost dle § 261 odst. 1 – 5 daňového řádu i podnět k ochraně proti nečinnosti žalovaného. Je evidentní, že si stěžovatelka nebyla jistá, jakým způsobem hájit svá práva, proto využila oba prostředky, které dle jejího názoru připadaly v úvahu. Zatímco o stížnosti rozhodoval žalovaný, o podnětu na ochranu proti nečinnosti rozhodl nadřízený správce daně – odvolací finanční ředitelství, který průtahy v řízení a nečinnosti neshledal. Tímto způsobem stěžovatelka zjistila, jak odvolací finanční ředitelství pohlíží na její situaci, vyhodnotila si, že by i o její žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo rozhodnuto stejným způsobem a podala rovnou správní žalobu (dle jejího vyjádření). Nejvyšší správní soud v takovém postupu nevidí nedostatky. Za situace, kdy byl znám názor odvolacího orgánu na domnělé průtahy v daňové kontrole, by bylo přehnaně formalistické trvat na vyčerpání posledního možného prostředku obrany, když bylo dopředu zřejmé, jak by o něm bylo rozhodnuto. Žádost o prošetření způsobu

vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není klasickým opravným prostředkem, nemá jeho vlastnosti a kvality. Nyní posuzovaná situace se tedy významným způsobem odlišuje od situace posuzované v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Aps 4/2013 a v projednávané věci není namístě trvat na uplatnění žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, která by nepřinesla žádné nové výsledky. Ostatně proto byl namítaný nezákonný zásah žalovaného z důvodu nedůvodných průtahů v daňové kontrole výše hodnocen.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. února 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu