



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **M – GRUPPE, a. s.**, IČO 27547124,
se sídlem Vážní 488, 500 03 Hradec Králové – Pouchov
zastoupen JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem
se sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykovo 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. října 2020, č. j. 38403/20/5300-22444-704601

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. října 2020, č. j. 38403/20/5300-22444-704601 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplati žalobci náklady řízení ve výši 23 063 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou podanou dne 7. 12. 2020 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „správní orgán“) ze dne 7. 10. 2020, č. j.

38403/20/5300-22444-704601 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti patnácti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ze dne 11. 1. 2019, vydaným Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“):

- č. j. 26461/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 382 200 Kč a penále ve výši 76 440 Kč,
- č. j. 26483/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 376 625 Kč a penále ve výši 75 327 Kč,
- č. j. 26491/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 40 950 Kč a penále ve výši 8 190 Kč
- č. j. 26504/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 127 848 Kč a penále ve výši 225 569 Kč,
- č. j. 26553/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 768 789 Kč a penále ve výši 153 757 Kč,
- č. j. 26558/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 808 859 Kč a penále ve výši 161 771 Kč,
- č. j. 26565/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 410 617 Kč a penále ve výši 82 123 Kč,
- č. j. 26573/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši 82 720 Kč a penále ve výši 16 544 Kč,
- č. j. 26578/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 132 510 Kč a penále ve výši 26 502 Kč,
- č. j. 26585/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 73 500 Kč a penále ve výši 14 700 Kč,
- č. j. 26590/19/2701-52522-603152, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 57 939 Kč a penále ve výši 11 587 Kč,
- č. j. 26619/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 ve výši 67 732 Kč a penále ve výši 13 546 Kč,
- č. j. 26630/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 109 097 Kč a penále ve výši 21 819 Kč,
- č. j. 26637/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 792 498 Kč a penále ve výši 158 499 Kč,
- č. j. 26645/19/2701-52522-603152, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 293 300 Kč a penále ve výši 58 660 Kč.

II. Žalobní argumentace

2. Žalobce uvádí, že po provedené vyhledávací činnosti (trvající od února 2015) zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu dne 15. 6. 2016, a to za období květen a červenec až prosinec 2013. Předmět daňové kontroly byl následně rozšířen dne 11. 5. 2017 o zdaňovací období duben až prosinec 2014. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1938915/18/2701-60563-608976 (dále jen „zpráva o daňové

kontrole“), bylo vydáno patnáct dodatečných platebních výměrů, jimiž správce daně doměřil daň v celkové výši 5 525 194 Kč, odpovídající plné výši nárokovaného odpočtu DPH ze všech zdanitelných plnění přijatých žalobcem od společnosti NOLATREN s.r.o., IČO: 288 22 994 (dále jen „Nolatren“) v období od května 2013 do prosince 2014 (celkem se jednalo o 42 faktur, viz str. 34-35 zprávy o daňové kontrole). Žalobce uvádí, že všechny platební výměry napadl odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl, čímž žalovaný potvrdil závěr správce daně, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností Nolatren, jak je deklarováno v daňových dokladech. Dle tvrzení žalobce žalovaný uznal za prokázané, že veškeré zboží (vozidla, náhradní díly či skladovací kontejnery), bylo žalobci reálně dodáno, avšak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce „neprokázal, že byl oprávněn [...] uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých plnění dle dokladů vystavených společností Nolatren, jelikož neprokázal, že k plnění došlo tak, jak je na dokladech uvedeno, a že tento deklarovaný dodavatel je osobou, která plnění [...] fakticky uskutečnila“. Žalobce nesouhlasí s učiněným závěrem správce daně, že neprokázal příjem zdanitelných plnění právě od společnosti Nolatren a považuje odepření nároku na odpočet DPH za nezákonný. Žalobce tvrdí, že správce daně a žalovaný vychází z nesprávného a překonaného právního názoru, dle kterého je uznání daňového odpočtu možné pouze v takových případech, kdy je bezvýjimečně prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno dodavatelem, který je uveden na daňovém dokladu.

3. Žalobce s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské Unie (dále jen jako „SDEU“) a to na rozsudek ze dne 13. 2. 2014 ve věci Maks Pen, sp. zn. C-18/13, bod 32 namítá, že podstatnou náležitostí daňového dokladu ve smyslu § 29 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen jako „ZDPH“) je sice informace o osobě, jež uskutečňuje zdanitelné plnění, ale nelze odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy bylo plnění poskytnuto, ale patrně nikoliv dodavatelem, který je uveden na daňovém dokladu, není-li prokázáno, že osoba uplatňující nárok na odpočet věděla nebo musela vědět, že jde o transakci zatíženou daňovým podvodem. Dále pak žalobce odkazuje na právní závěry uvedené v rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci PPUH Stehcemp, sp. zn. C-277/14 a v usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci Signum Alfa Sped, sp. zn. C-446/15.
4. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, zejm. bod 42. Z něj vyplývá, že jelikož v daňovém řízení správce daně ani odvolací orgán nezpochybnili, že dotčená plnění byla daňovému subjektu reálně poskytnuta a otázka možného daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm vůbec nebyla předmětem daňového řízení, nelze nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřít jen proto, že nebylo možné určit konkrétní subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl. Žalobce učinil zjištění, že jelikož rozhodnutí čtvrtého senátu Nejvyšší správní soud ve věci „Stavitelství Melichar“ znamenalo odklon od dosavadní judikatury v této problematice, první senát Nejvyššího správního soudu ve věci „Kemwater ProChemie“ postoupil věc rozšířenému senátu (usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35) a ten následně předložil dvě předběžné otázky SDEU (usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54). Žalobce má za to, že do rozhodnutí SDEU o předběžných otázkách položených Nejvyšším správním soudem v usnesení ve věci „Kemwater ProChemie“ by měla být následována judikatura SDEU v této věci, zejm. výše zmíněné rozsudky sp. zn. C-18/13 a C-277/14.

5. Žalobce předně zpochybňuje učiněný závěr žalovaného o tom, že neprokázal faktické uskutečnění plnění společností Nolatren, neboť žalovaný jej učinil zejména na základě výpovědi pana Z. S., přičemž mu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný považoval za důvěryhodnější výpověď pana Z. S. před výpovědí žalobce, resp. členů jeho statutárních orgánů. Nelze přitom vyloučit, že když se pan Z. S. jako bývalý jednatel společnosti Nolatren skrze maďarskou finanční správu a policii dozvěděl, že se tato společnost ocitla v daňových problémech, vypovídal účelově a vyhýbavě, aby přiměl příslušné orgány veřejné moci se domnívat, že byl pouze nastrčenou figurkou a „bílým koněm“. Žalobce považuje za nezákonný postup žalovaného, který odmítl opakovaně provést výslech pana Z. S. (viz vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhované svědecké výpovědi ze dne 19. 8. 2020, č. j. 31697/20/5300-22444-704601). Žalobce má za to, že neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí negativně ovlivňuje výpovědní hodnotu takto získaných informací, neboť neměl možnost konfrontovat svědka s jeho tvrzeními.
6. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79 žalobce uvádí, že i kdyby soud při přezkumu napadeného rozhodnutí došel k závěru, že přijetí zdanitelných plnění od společnosti Nolatren skutečně nebylo ze strany žalobce dostatečně doloženo, nelze podle žalobce pouze z této jediné skutečnosti dovodit závěr o neoprávněnosti nároku na odpočet DPH. Stačí, že zdanitelné plnění reálně proběhlo odlišně, než jak bylo deklarováno na daňových dokladech a reálný dodavatel byl plátcem DPH, což v předmětném případě bylo splněno (tedy ať už je dodání uskutečněno od společnosti Nolatren nebo od společnosti SAMOHÝL MB a.s., IČO: 25508407 (dále jen jako „Samohýl“). O reálném uskutečnění zdanitelného plnění přitom v daňovém řízení nebylo pochyb. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že v případě vozidel došlo k jejich prodeji od společnosti Samohýl.
7. Žalobce závěrem poukazuje na skutečnost, že daňová kontrola samotná byla sice zahájena dne 15. 6. 2016 (protokolem ze dne 15. 6. 2016 č. j. 1274640/16/2701-60565-605586), avšak přijatá zdanitelná plnění za roky 2012 a 2013 začaly být správcem daně prověřovány již více než rok předtím. Konkrétně se jedná o úkony správce daně v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „daňový řád“). V rámci vyhledávací činnosti se konalo celkem sedm jednání mezi žalobcem a správcem daně (první dne 10. 2. 2015 a poslední dne 7. 12. 2015), přičemž žalobce podrobně vysvětloval při těchto jednáních obchodní transakce, dokládal detaily z účetnictví apod. Z toho je patrné, že z materiálního hlediska se bezpochyby jednalo o daňovou kontrolu, byť formálně správce daně úkony vedl jako vyhledávací činnost. Ve vazbě na to žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, ze kterého plyne, že není přípustné, aby správce daně obcházel daňovou kontrolu neúměrně rozsáhlými úkony s využitím jiných méně formalizovaných institutů. Žalobce namítá, že pokud by byla daňová kontrola fakticky zahájena dne 10. 2. 2015, dodatečné platební výměry ze dne 11. 1. 2019 byly vydány po uplynutí prekluzivní tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
8. Žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc se vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný sdělil, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené a obsah předkládaného správního spisu. Žalovaný zastává názor, že je na žalobci ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, aby prokázal, že fakticky přijal zboží a služby uvedené na daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů a že se tak jedná o oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný usoudil, že žalobce neprokázal faktický příjem předmětných zdanitelných plnění od dodavatele společnosti Nolatren v deklarovaném rozsahu.
10. Žalovaný má za to, že není jeho povinností prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. V souvislosti s posuzováním skutečnosti, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je formálně vykazováno, je nutné, aby daňový subjekt zajistil věrohodnost daňového dokladu ve smyslu § 34 ZDPH. Toho lze dosáhnout pomocí kontrolních mechanismů procesů, jež vytvářejí spolehlivou vazbu (auditní stopu) mezi daňovým dokladem a daným plněním. Daňový doklad není samostatný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které budou vytvářet ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby. Auditní stopu, jakožto tok všech souvisejících dokladů, tvoří např. objednávky, potvrzené příjemky zboží či bankovní výpisy.
11. Pochybnosti správce daně vyvstaly ze zjištění ohledně nestandardnosti obchodních vztahů mezi žalobcem a společností Nolatren. Prvostupňový správce daně v průběhu daňového řízení shromáždil více než dostatečný počet důkazních prostředků, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že šetřené obchodní případy se neuskutečnily tak, jak o nich je deklarováno na šetřených daňových dokladech, přičemž ze strany žalobce nebyly tyto pochybnosti vyvráceny, neboť neprokázal, že k plnění došlo tak, jak je na dokladech uvedeno, a že tento deklarovaný dodavatel je osobou, která plnění ve prospěch odvolatele fakticky uskutečnila.
12. Žalovaný má za to, že hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty představují jednak podmínku použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti, jednak podmínku faktického uskutečnění tohoto plnění, tak jak je uvedeno na daňovém dokladu. K judikatuře SDEU a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (ve věci „Stavitelství Melichar“), žalovaný uvádí, že Nejvyšší správní soud se odchýlil od shora uvedených závěrů ve svém rozsudku „Stavitelství Melichar“ a jde tak o ojedinělé rozhodnutí, které vybočuje z judikaturní linie v rozsudcích předcházejících tak i následných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66 a č. j. 1 Afs 327/2017-61, ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35, a ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017-28). Nejvyšší správní soud obecně setrvává na závěru, že daňový subjekt je povinen stran hmotněprávních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění přijatého zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaným

dodavatelem. Teprve až po prokázání splnění výše uvedených podmínek je správce daně povinen zabývat se případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH.

13. Žalovaný dále považuje za vhodné zdůraznit, že samotná situace, kdy je deklarováno přijetí zdanitelného plnění od jiného subjektu, než od toho, který zdanitelné plnění fakticky poskytl, představuje narušení neutrality daně z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že deklarovaným přijetím zdanitelného plnění od jiného subjektu, než který zdanitelné plnění fakticky poskytl, je umožněno nepřiznání daně na výstupu tím subjektem, který zdanitelné plnění poskytl fakticky a který nelze v důsledku takového jednání identifikovat.
14. K námitce týkající se neprovedení opakovaného výslechu svědka žalovaný uvádí, že výpověď svědka Z. S. se uskutečnila v Maďarsku na základě mezinárodního dožádání. Svědecká výpověď pana Z. S. tak byla zcela v gesci maďarské daňové správy a řídila se jejími pravidly. Prvostupňový správce daně tedy neměl do konání svědecké výpovědi pana Z. S. pravomoc jakkoliv zasahovat. V této souvislosti odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, ze kterého dovozuje, že po zahraniční daňové správě nelze např. požadovat účast českého daňového subjektu na výslechu svědka. Žalovaný má za to, že svědek ve své výpovědi uvedl vše, co mu bylo známé a není tedy nutné jeho svědeckou výpověď opakovat. Nadto lze poukázat i na skutečnost, že svědecká výpověď pana Z. S. nebyla hodnocena jako klíčový důkazní prostředek, ale byla hodnocena pouze jako důkaz ve vzájemných souvislostech s ostatními zjištěními.
15. Žalovaný uvádí, že jako důkazy prokazující uskutečnění přijatých obchodních případů nelze osvědčit samotné daňové doklady, neboť tyto jsou pouze formálními důkazními prostředky deklarující jednotlivé obchodní případy. Důkazem nejsou ani předložené evidence pro účely daně z přidané hodnoty, neboť tyto prokazují pouze zahrnutí předmětných plnění do nároku na odpočet daně na ř. 40 daňových přiznání, nikoliv jejich faktické přijetí. Ani důkazní prostředky ve formě bankovních výpisů či pokladní doklady nijak neprokazují faktické přijetí plnění od společnosti Nolatren, naproti tomu deklarují pouze určitý tok finančních prostředků, nikoliv zda tento byl podložen i faktickým plněním. Je to tedy žalobce, kdo neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění dle předmětných faktur od deklarovaného dodavatele společnosti Nolatren. Navíc lze poukázat i na skutečnost, že v rámci daňové kontroly bylo prokázáno, že obchodní řetězec žalobce vymyslel, popsal také samotnou přepravu do jiného členského státu, kterou i sám žalobce provedl. I ze všech provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že to byl převážně žalobce, kdo vše zařizoval.
16. S námitkou týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, se žalovaný neztotožňuje. Žalovaný nepopírá, že prvostupňový správce daně v rámci vyhledávací činnosti prováděné již v roce 2015, tedy ještě před zahájením daňové kontroly, získal některé důkazní prostředky týkající se přijatých plnění od společnosti Nolatren a tyto pak následně využil i v rámci následně prováděné daňové kontroly na DPH za zdaňovací období května a července až prosince roku 2013 a dubna až prosince roku 2014. Tato činnost prvostupňového správce daně však nebyla nijak nezákonná, neboť ji předvídá samotné ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu.
17. Žalovaný dodává, že základní tříletá lhůta pro stanovení daně za jedno z nejstarších prověřovaných zdaňovacích období roku 2013, a to za zdaňovací období květen 2013,

počala běžet dnem 25. 6. 2013 a uplynula by dne 25. 6. 2016 (viz § 148 odst. 1 daňového řádu). Dle postoupeného spisového materiálu došlo dne 15. 6. 2016 zahájením daňové kontroly, týkající se daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období, k přerušení lhůty pro stanovení daně a ta začala běžet znovu. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tedy počala běžet dne 16. 6. 2016, přičemž dodatečný platební výměr za zdaňovací období květen roku 2013 byl vydán 11. 1. 2019. Tudíž k vydání rozhodnutí o stanovení daně došlo před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Ke stejnému závěru lze dospět i u nejstaršího prověřovaného zdaňovací období roku 2014, a to duben roku 2014.

IV. Replika

18. Žalobce podotýká, že mezi stranami není nijak sporné, že výše zmíněný rozsudek čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu ve věci „Stavitelství Melichar“ představuje odklon od stávající judikatury, ale zároveň zdůrazňuje, že právě proto první senát usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35 (ve věci „Kemwater ProChemie“) postoupil tuto spornou právní otázku rozšířenému senátu, který následně předložil předběžnou otázku SDEU. Žalobce dále ozřejmil nejnovější judikaturu SDEU, která navázala na v žalobě citovaná rozhodnutí. Konkrétně se jedná o usnesení ve věci maďarské společnosti Vikingo Fővállalkozó Kft. ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19, v němž SDEU uvedl, že nelze odpírat osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odůvodněním, že „faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedené zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, zatřetí dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a začtvrté u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce, což musí ověřit předkládající soud.“
19. K otázce výsledku svědka Z. S. žalobce především zdůrazňuje, že řádná svědecká výpověď pana Z. S. mohla „osvětlit“ průběh obchodních transakcí mezi žalobcem a společností Nolatren, pokud by žalobce měl možnost jeho tvrzení oponovat vlastními otázkami (jak je běžné v českém procesním právu).
20. Co se týče žalobní námitky ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, žalobce přestřel tvrzení, že pokud správce daně obchází daňovou kontrolu jinými procesními postupy, je potřeba zahrnout do doby trvání daňové kontroly i tyto excesivní kontrolní postupy. Vyhledávací činnost započatá dne 10. 2. 2015 tak přerušila prekluzivní lhůtu ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, přičemž stanovit daň bylo lze nejpozději do dne 10. 2. 2018. Žalobce považuje za zjevné, že vyhledávací činnost byla materiálně daňovou kontrolou, poněvadž vyhledávací činnost vedly totožné úřední osoby, jako následnou daňovou kontrolu a prověřovaly se stejné transakce ve stejných zdaňovacích obdobích. Žalobce tvrdí, že dne 7. 12. 2015 se uskutečnilo jednání přímo v

sídle žalobce v Hradci Králové (o němž byl sepsán protokol č. j. 1699596/15/2701-60565-608976), v rámci kterého člen představenstva žalobce mimo jiné předal úředním osobám daňové doklady, účetní deník, výpisy z účtů a došlo dokonce k fyzické kontrole movitých věcí (např. kontejnery na náhradní díly, vysokozdvizný vozík).

V. Doplnění žaloby

21. Žalobce doplnil svoji žalobu podáním a dovozuje, že jeho skutkový stav je totožný se skutkovým stavem zjištěným v řízení před Městským soudem v Praze a odkazuje tak na jeho rozhodnutí ze dne 6. 10. 2021, sp. zn. 18 Af 11/2021, v němž soud posoudil prováděnou vyhledávací činnost správce daně jako zastřenou daňovou kontrolu.

VI. Jednání soudu

22. Žalobce v úvodu jednání sdělil, že žalobce namítá a) nesprávné posouzení uplatněného nároku na odpočet DPH, b) procesní pochybení žalovaného a správce daně spočívající v neumožnění kladení otázek vyslychanému svědkovi, c) prekluzi lhůty pro stanovení daně. Žalobce se vyjádřil k námitce bod bodem c) a uvedl, že daňová kontrola za zdaňovací období 2013 a 2014 nebyla zahájena 15. 6. 2016, ale již 10. 2. 2015, kdy proběhlo první jednání v rámci vyhledávací činnosti. Žalobce vyjádřil názor, že místní šetření má představovat tzv. „mapování terénu“ a nemá sloužit k tomu, aby správce daně vyzýval daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví nebo aby vysvětloval jednotlivé obchodní transakce a docházelo tak k opakovaným jednáním. Žalobce tedy dovozuje, že dodatečné platební výměry ze dne 11. 1. 2019 tak byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
23. Žalovaný odkázal na písemné vyjádření k žalobě a dodává, že skutkový stav případu v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, sp. zn. 18 Af 11/2021 a skutkový stav žalobce nelze zcela ztotožnit. Případ Městského soudu v Praze se vyznačoval odlišnostmi, a to bližší časovou souvislostí, rozsahem vyžádaných dokladů a záměrem správce daně. Žalovaný uvedl, že daňový řád aprobejuje takový postup správce daně, kdy provádí vyhledávací činnost před samotným zahájením daňového řízení. Žalovaný dodal, že stěžejní doklady byly předloženy až v rámci daňové kontroly.
24. Pan Ing. M. jako statutární orgán žalobce zmínil, že jej v roce 2015 kontaktoval správce daně s tím, že má v úmyslu u žalobce provést vyhledávací činnost. Žalobce tvrdí, že dne 10. 2. 2015 se správce daně dostavil do jeho kanceláře a vyžádal si kompletní doklady faktur, účty, deníky a smlouvy. Ohledně dokladů, které nedoložil v tento den, probíhaly další e-mailové korespondence. Žalobce vzpomíná, že proběhlo minimálně sedm jednání až do prosince roku 2015 a rovněž mezi těmito jednáními probíhaly emailové korespondence. Po žalobci dále požadoval správce daně mj. smlouvy obchodních partnerů a účetnictví. V prosinci roku 2015 nařídil správce daně šetření u daňového subjektu za účelem kontroly hmotného majetku a ve vazbě na to žalobce předložil skladové evidence, pokladní deníky a účetní knihy.

VII. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a rozhodl následovně.

26. Soud zprvu považuje za rozhodující učinit závěr o tom, zda je důvodná námitka žalobce o prekludované lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Je nade vší pochybnost, že daňový subjekt má právo na to, aby o jeho daňové povinnosti bylo rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Cílem tohoto ustanovení je poskytnout daňovému subjektu jistotu, dokdy může stát zasahovat do majetkové sféry daňového subjektu. Proto se zdejší soud zabýval předně otázkou, zda prováděná vyhledávací činnost správce daně nevykazuje svojí povahou a rozsahem takové vlastnosti, pro něž by bylo nutno tuto vyhledávací činnost označit za daňovou kontrolu. Soud po pečlivém zvážení všech relevantních okolností je přesvědčen o důvodnosti této námitky a potvrzuje žalobcův názor, že prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 daňového řádu uplynula před vydáním platebních výměrů, které jsou specifikovány v záhlaví tohoto rozhodnutí. Ostatními námitkami, tj. splnění hmotněprávní podmínky v souvislosti s uznáním daňového odpočtu a procesní vada spočívající v nezákonném provedení výsledku zahraničního svědka, se z logiky věci již soud dále nezabýval.
27. Pro nejstarší zdaňovací období u daně z přidané hodnoty, které bylo správcem daně prověřováno a za které byla doměřena daň, tj. zdaňovací období květen 2013, platí, že lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, tj. dne 25. 6. 2013. Uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu by pro dané zdaňovací období bez dalšího spadalo na den 25. 6. 2016. S ohledem na § 148 odst. 3 daňového řádu zahájení daňové kontroly má zpravidla za následek běh nové lhůty. Pokud by byl den provedení místního šetření, tj. den 10. 2. 2015, považován za den faktického zahájení daňové kontroly, jak žalobce namítá, uplynula by lhůta pro stanovení daně dne 10. 2. 2018 (3 roky po zahájení daňové kontroly) a dodatečné platební výměry ze dne 11. 1. 2019 by tak byly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně. V opačném případě by se za zahájení daňové kontroly považoval den uvedený v protokolu o zahájení daňové kontroly, tj. 15. 6. 2016 a poslední den lhůty pro stanovení daně by tak uplynul až dne 15. 6. 2019 a dodatečné platební výměry ze dne 11. 1. 2019 by byly vydány před uplynutím lhůty pro stanovení daně. V nyní posuzovaném případě je tedy rozhodující, zda na vyhledávací činnost, zahájenou jednáním ze dne 10. 2. 2015 zaznamenaným do protokolu č. j. 248123/15/2701-60565-604004, je nutno materiálně pohlížet jako na daňovou kontrolu bez ohledu na formální označení onoho kontrolního postupu. Pokud by tomu bylo tak, fakticky by za datum zahájení daňové kontroly bylo nutné považovat datum, kdy bylo zahájeno první jednání v rámci zdánlivé vyhledávací činnosti, nikoliv datum, kdy byla oficiálně zahájena daňová kontrola.
28. Soud má za to, že vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu je určena především ke zjišťování a vyhledávání informací o daňových subjektech, které jsou relevantní pro správu daní. Vyhledávací činnost je možné provádět i bez součinnosti daňového subjektu a bez nutnosti zahájit daňové řízení. Proto by měla ve své podstatě sloužit pouze pro vyhledávání možných důkazních prostředků, ze kterých následně může správci daně vzniknout pochybnost o řádném plnění daňové povinnosti, a které jej případně povedou k zahájení samotného daňového řízení. Vyhledávací činnost je méně formalizovaný postup a daňová kontrola naproti tomu představuje intenzivnější zásah do sféry daňového subjektu, neboť správce daně je v průběhu daňové kontroly nadán značným rozsahem pravomocí, které mu umožňují ověřit tvrzenou daňovou povinnost. Stejně tak platí, že daňový subjekt disponuje celou řadou práv, jež se vztahují pouze k institutu daňové kontroly. Správce daně zahajuje daňovou kontrolu formalizovaným úkonem a

stejně tak její průběh je omezen množstvím zákonných pravidel (např. omezená možnost opakovat daňovou kontrolu, nutnost seznámit daňový subjekt se zjištěním a úvahou správce daně, umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku daňové kontroly apod.) Příhodně platí, že lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu je rovněž probíhající daňovou kontrolou znatelně ovlivněna, kdežto provádění vyhledávací činnosti na běh lhůty pro stanovení daně v zásadní podstatě vliv nemá. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu je nutno dovodit, že po zahájení daňové kontroly běží nová tříletá lhůta pro stanovení daně, byla-li daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Ve vazbě na výše uvedené je tedy nutno trvat na správném výběru kontrolního postupu a nikoliv akceptovat libovůli při tomto výběru. K povaze vyhledávací činnosti správce daně se rovněž vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36: „podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu (...). Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.“ Krajský soud má za to, že nelze aprobovat takový přístup správce daně, kdy fakticky jsou vykonávány činnosti vlastní daňové kontrole, aniž by byla daňová kontrola zahájena. Tento ustálený názor Nejvyššího správního soudu plyne z výše citovaného rozsudku a krajský soud cituje další jeho část: „Pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti.“

29. Nicméně neplatí vždy a bezpodmínečně, že vyžádání kompletního účetnictví či rozsáhlých účetních dokladů správcem daně je jedinou směrodatnou indicií, jež napovídá, že jediným legitimním postupem v takovém případě je zahájení daňové kontroly. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44 Nejvyšší správní soud uvedl, že i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně, než jsou výzvy na vydání celého účetnictví, je třeba trvat na zahájení daňové kontroly: „Uvedená východiska rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 však nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Skutečnost, že zdejší soud se v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zabýval právě takovou (krajní) situací, ve které si správce daně vyžádal kompletní účetnictví a prověřoval celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, nevylučuje využití obecných závěrů daného rozsudku i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně. Jinými slovy, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezi vyhledávací činností a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své

podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.“ Nelze tedy konstatovat exces z právní úpravy vyhledávací činnosti pouze po posouzení rozsahu požadovaných dokladů správcem daně, ale především je nutné zhodnotit povahu samotného kontrolního postupu s ohledem na záměr správce daně, který sleduje svojí kontrolní činností. Prostřednictvím daňové kontroly správce daně zjišťuje a prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Tedy již ověřuje správnost daňové povinnosti, kterou daňový subjekt přiznává. Pokud se vyhledávací činnost vyznačuje takovými vlastnostmi, je třeba ji považovat za daňovou kontrolu. Z vývoje výše nastíněné judikatury tedy vyplývá, že rozhodující pro určení, zda je činnost, označená správcem daně jako vyhledávací, zastřenou daňovou kontrolou, je nikoliv pouze rozsah předložených dokladů daňovým subjektem, ale také povaha této kontrolní činnosti. Pokud správce daně má určité pochybnosti a zjišťuje či prověřuje oprávněnost přiznané daňové povinnosti či nárokovaného odpočtu, je třeba volit institut daňové kontroly na úkor vyhledávací činnosti.

30. V intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, bod 37, 38 a 39 a s ohledem na výše uvedené judikatorní závěry, od nichž není důvod se odchýlovat, se krajský soud zabýval tím, zda žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost žalobcem uplatněný daňový odpočet. Krajský soud zhodnotil rovněž nastalé skutkové okolnosti, zejména pak to, zda požadovaný rozsah vyžádaných podkladů odpovídá místnímu šetření v rámci vyhledávací činnosti týkající se prověřování podkladových informací nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování již odpovídá daňové kontrole. Krajský soud zohlednil i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující.
31. Ze správního spisu vyplývá, že před samotným zahájením daňové kontroly správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu ohledně daňových povinností daňového subjektu za zdaňovací období spadající do roků 2013 a 2014 vedl s daňovým subjektem jednání dne 10. 2. 2015, jehož průběh byl zaznamenán do protokolu, č. j. 248123/15/2701-60565-604004. V průběhu jednání sdělil daňový subjekt na dotaz správce daně podrobnosti o povaze jeho ekonomické činnosti ve zkoumaných letech. Daňový subjekt uvedl, že předmětem jeho ekonomické činnosti je autoopravárenství, servis, pronájem, prodej vozidel a od roku 2014 provoz autobusové dopravy. Uvedl informace o podrobnostech podnikání, které soud ve zkratce rekapituluje: daňový subjekt uvedl, že největším dodavatelem vozidel byla společnost Samohýl a od této společnosti odebíral vozidla v roce 2013 a 2014. Daňový subjekt poté tvrdil, že se společností Samohýl ukončil spolupráci a navázal kontakt se společností Nolatren (už v roce 2012). Se společností Nolatren ke konci roku 2014 ukončil daňový subjekt spolupráci a našel si jiného dodavatele. Daňový subjekt dále sdělil, že nákup a prodej vozidel a dalšího zboží zajišťuje pan Ing. M. sám. Správce daně rovněž v průběhu tohoto jednání převzal v elektronické podobě faktury přijaté kompletní ke dni 31. 12. 2013, faktury přijaté kompletní ke dni 31. 12. 2014, pokladní knihy, účetní deníky a kopie dokladů - celkem 194 listů. Soud ze správního spisu zjistil, že správcem daně převzaté faktury se vztahují k obchodní spolupráci se společností Nolatren. Další doklady, které daňový subjekt předložil, jsou doklady, které se vztahují k jednání vedenému pod č. j. 364594/15 a jsou jimi výdajové pokladní doklady daňového subjektu, kterými je účtováno o platbě daňového subjektu společnosti Nolatren a tyto doklady se vztahují k předloženým fakturám.

32. Ze spisu je zjevné, že správce daně z daňového přiznání podaného společností Nolatren měl pochybnosti, zda společnost Nolatren ve skutečnosti provozuje ekonomickou činnost vzhledem k nesrovnalostem mezi přiznaným zdanitelným plněním na vstupu a na výstupu v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (viz strana 2 zprávy o daňové kontrole). Je zřejmé, že správce daně již při zahájení prvního jednání v rámci vyhledávací činnosti měl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu u zdanitelných plnění, u kterých daňový subjekt deklaroval, že byla uskutečněna společností Nolatren. Správce daně se tedy s vědomím, že společnost Nolatren je nekontaktní a zřejmě neprovádí ekonomickou činnost, obrátil na daňový subjekt s požadavkem na provedení vyhledávací činnosti s cílem zjistit oprávněnost uplatněného odpočtu daňovým subjektem, které souvisí s uskutečněným plněním ze strany společnosti Nolatren. Už tedy při zahájení vyhledávací činnosti dne 10. 2. 2015 měl správce daně záměr prověřit oprávněnost uplatněného daňového odpočtu daňovým subjektem za konkrétní zdaňovací období. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 1. 2019, č. j. 1938915/18/2701-60563-608976 je rovněž uvedeno, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 5. 2015 z důvodu, že společnost Nolatren byla nekontaktní a její sídlo bylo virtuální (viz strana 3), což správce daně věděl již před zahájením vyhledávací činnosti. Správce daně tedy nevyhledával informace ohledně daňových subjektů mapováním terénu, ale měl dostatečně konkrétní pochybnosti a využil institut vyhledávací činnosti k šetření oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu daňovým subjektem, přestože měl zahájit daňovou kontrolu.
33. Při tomto místním šetření ze dne 10. 2. 2015 si správce daně nadto vyžádal a převzal od daňového subjektu faktury, které deklarují plnění související s obchodními transakcemi pouze se společností Nolatren (dále také kompletní účetní deníky a pokladní knihy daňového subjektu za rok 2013 a 2014). Rozsah účetních dokladů, které si správce daně vyžádal (nadto pouze neformálně e-mailem) svědčí o tom, že šlo o rozsáhlé prověřování zákonnosti přiznané daňové povinnosti v konkrétních zdaňovacích obdobích.
34. Také při dalších jednáních, která stále probíhala v rámci vyhledávací činnosti, byl daňový subjekt vyzván k předložení značnému množství účetních dokladů a dotazován na podrobnosti ohledně obchodních vztahů týkajících se obchodního řetězce zahrnující společnost Nolatren, společnost Samohýl, daňový subjekt a slovenské společnosti L RACING, s. r. o. a L sport s. r. o. Krajský soud má za to, že takový vyčerpávající a obsáhlý způsob provádění vyhledávací činnosti je nutné považovat za zastřenou daňovou kontrolu. Druhé jednání v pořadí v rámci vyhledávací činnosti se tedy uskutečnilo dne 9. 4. 2015, č. j. 662510/15/2701-60565-604004 a na jednání se dostavil daňový poradce daňového subjektu pan Mgr. J. na základě předchozí telefonické domluvy se správcem daně. V protokolu je uvedeno, že předmětem tohoto jednání je žádost správce daně o doplnění odpovědi na jeho e-mail ze dne 25. 3. 2015. Správce daně považoval z 10 požadavků uvedených v e-mailu za splněné pouze 3 (konkrétně bod 2, 9 a 10). K ostatním bodům správce daně uvedl, že dle nich daňový subjekt požadované skutečnosti nedoložil či neozřejmil. Při tomto jednání daňový subjekt k požadavku správce daně (bod 1) vysvětlil, že odstoupil od smlouvy o smlouvě budoucí a 4 zálohové platby, které již proběhly, budou daňovému subjektu vráceny. Daňový subjekt dodal, že doklady správci daně doloží do 13. 4. 2015. V souvislosti s požadavky bodu 4 a 5 se daňový subjekt vyjádřil k fakturám, jejichž částky nekorespondovaly s jinými fakturami, přičemž tyto slíbil daňový subjekt doložit dne 13. 4. 2015. Věci označené body 6, 7 a 8 byly odloženy. Správce daně se poté dotázal na vztah daňového subjektu k dodavatelské společnosti

Nolatren a ve vazbě na to daňový subjekt poskytl detailní informace o jeho spolupráci se zmíněnou společností, včetně popisu fungování obchodního řetězce zahrnující mj. společnost Nolatren a daňový subjekt. Dne 10. 4. 2015 poslal daňový subjekt e-mailem dohodu o ukončení spolupráce ve věci budoucí kupní smlouvy se společností Nolatren, evidováno pod č. j. 737208/15 (bod 3).

35. Další jednání již třetí v pořadí se uskutečnilo dne 16. 4. 2015, č. j. 722029/15/2701-60565-604004 na základě předchozí dohody. Při tomto jednání byl daňový subjekt vyzván k objasnění obchodního vztahu se společností Nolatren. Daňový subjekt uvedl, že předmětná vozidla byla nejprve importována společností Samohýl a tyto pak dodána na Slovensko společností L sport s. r. o. nebo L RACING s. r. o. Těmito společnostmi byla vozidla následně dopravena do ČR společností Nolatren, od které je odebral daňový subjekt. Daňový subjekt vysvětlil, že společnost Nolatren odebírala vozidla nejprve proto, aby daňový subjekt nepodléhal výkazovému systému Intrastat. Daňový subjekt uvedl, že dopravil vozidla od společnosti Samohýl na Slovensko k panu Ing. L. Většinou byla vozidla ještě ten stejný den dovezena stejnou formou zpět do ČR k daňovému subjektu. Poté jednání probíhalo tak, že se daňový subjekt vyjádřil k bodům 3, 4, 5, 6, 7 a 8 z emailu správce daně ze dne 25. 3. 2015. K bodu 3 daňový subjekt předložil doklady o přijetí platby a další související faktury a doplnil další daňové doklady.
36. Krajský soud konstatuje, že tato jednání jsou již naprosto komplexní, a to nejen rozsahem předkládaných dokumentů daňovým subjektem, ale také povahou šetřených skutečností. Správce daně vedl tato jednání za účelem získat informace o průběhu obchodních transakcí mezi daňovým subjektem a společností Nolatren se záměrem opatřit si důkazní prostředky a prověřit faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností Nolatren, které daňový subjekt přiznal ve svém daňovém přiznání za konkrétní zdaňovací období.
37. Dne 19. 5. 2015 proběhlo další jednání, jehož průběh je zachycen do protokolu ze stejného dne, č. j. 1009530/15/2701-60565-604004, kdy daňový subjekt dokládal požadované faktury k nevyřešeným bodům z předchozí e-mailové komunikace se správcem daně a vysvětloval vyvstálé účetní nesrovnalosti. Na dalším jednání ze dne 3. 12. 2015, č. j. 1693773/15/2701-60565-604004 se dohodl správce daně s daňovým subjektem na základě telefonické komunikace. Daňový subjekt doložil tiskové sestavy karet veškerého dlouhodobého majetku evidovaného v majetku daňového subjektu ke konci roku 2014. Dne 4. 12. 2015 zaslal správce výzvu finanční instituci a žádal o poskytnutí informací o bankovním účtu daňového subjektu a o výpisy z tohoto účtu za období od 1. 1. 2012 do 30. 11. 2015.
38. Dále se krajský soud zabýval ve vazbě na shora uvedené průběhem samotné daňové kontroly. Tato byla zahájena dne 15. 6. 2016 protokolem o zahájení daňové kontroly ze stejného dne, č. j. 1274640/16/2701-60565-605586 na období květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec za rok 2013. Rozsah daňové kontroly byl vymezen na problematiku odpočtu daně z přidané hodnoty. Správce daně podle § 81 odst. 2 a § 86 odst. 4 daňového řádu požádal daňový subjekt o předložení evidencí pro účely DPH dle § 100 ZDPH v elektronické podobě za výše uvedená zdaňovací období se všemi zákonnými náležitostmi, neboť správce daně měl za to, že v rámci vyhledávací činnosti předložil daňový subjekt tyto skutečnosti bez těchto zákonných náležitostí. Správce daně položil daňovému subjektu otázku, jakým způsobem došlo k navázání spolupráce se společností Nolatren. Následně dne 3. 8. 2016, č. j. 1504550/16/2701-60565-605586 bylo

zahájeno jednání již v rámci daňové kontroly. Dostavil se pan Ing. M. a zapůjčil správci daně daňové doklady, jimiž byly faktury za rok 2013, přičemž správce daně požádal, aby příště daňový subjekt předložil obrátovou předvahu k 31. 7. 2016 a stav majetku k 31. 7. 2016. Dne 2. 9. 2016 se konalo jednání, č. j. 1609010/16/2701-60565-605586. Předmětem jednání bylo vrácení zapůjčených listin a další ústní jednání. Správce daně se doptával daňového subjektu na začátky spolupráce se společností Nolatren. Správce daně se otázal, kdo vyhotovoval a předával pokladní doklady, přičemž odkazoval na faktury, které získal při vyhledávací činnosti. Správce daně nebyl přesvědčen o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatele společnosti Nolatren a dne 12. 12. 2016 doručil daňovému subjektu výzvu k předložení předávacích, přijímacích protokolů, nabídek, poptávek, objednávek, dodacích listů, kupních smluv apod., jimiž lze prokázat, že zdanitelná plnění dle daňových dokladů, kde je jako dodavatel uvedena společnost Nolatren, přijal daňový subjekt v souladu se ZDPH. Dne 11. 5. 2017 byla zahájena daňová kontrola na období roku od dubna do prosince 2014, č. j. 1043102/17/2701-60565-604332.

39. Z úředního záznamu ze dne 20. 8. 2018, č. j. 1647942/18/2701-60564-608976 vyplývá, že důkazní prostředky správce daně získal v rámci vyhledávací činnosti a byly využity při provádění daňových kontrol.
40. Výsledek kontrolního zjištění ze dne 6. 9. 2018 byl podepsán daňovým subjektem, č. j. 1647958/18/2701-60563-608976. Správce daně v něm uvádí, že doměřená daň za období 2013 a 2014 činí celkem 5 525 194 Kč. Dále uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že jeden z obchodních partnerů je společnost Nolatren. Správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě těchto skutečností: společnost Nolatren má virtuální sídlo, je nekontaktní, a tak se správce daně následně zaměřil na kontrolu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Nolatren u daňového subjektu. Zpráva o daňové kontrole byla podepsána dne 7. 1. 2019, č. j. 1938915/18/2701-60563-608976 a správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.
41. Krajský soud přihlédl také ke skutečnosti, že vyhledávací činnosti předcházelo zaslání výzvy ze dne 17. 9. 2014, č. j. 1417294/14/2701-05503-602933 adresované finanční instituci v souladu s § 57 odst. 3 daňového řádu, jíž správce daně požádal o poskytnutí informací ohledně bankovních účtů vedených pro společnost Nolatren za období od 1. 1. 2013 – 31. 8. 2014 s doložením výpisů o stavech a pohybech peněžních prostředků na těchto účtech. Z této samotné skutečnosti sice nelze dovodit, že správce daně byl nucen zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu, nicméně s ohledem na způsob a rozsah, kterým „vyhledávací činnost“ následně vedl, je třeba konstatovat, že při jejím provádění správce daně překročil zákonné mantinely vyhledávací činnosti a uchýlil se k prověřování oprávněnosti daňového odpočtu nárokovaném daňovým subjektem. V souladu s výše uvedenými skutečnostmi musí krajský soud konstatovat, že správce daně, pokud cílil prověřit oprávněnost daňového odpočtu takovým způsobem, jaký zvolil, bylo jeho povinností zahájit daňovou kontrolu. Krajský soud tedy uzavírá, že faktická daňová kontrola za zdaňovací období spadajících do let 2013 a 2014 byla zahájena dne 10. 5. 2015 prvním jednáním ve věci daňového subjektu a dodatečné platební výměry nemohou v otázce zákonnosti obstát vzhledem k tomu, že byly vydány dne 11. 1. 2019 po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu odst. 1 a 3.

VIII. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud na základě shora uvedeného uzavírá, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v souladu se zákonem, proto soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
43. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 5 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky, doplnění žaloby a účast na soudním jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 5 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), náhradu cestovních výdajů ve výši 1 460 Kč a náhradu za promeškaný čas ve výši 600 Kč, to vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit na účet sdělený zástupcem žalobce č. 2500728873/2010 do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Hradec Králové 15. prosince 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu