



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: **JIP východočeská a.s.**, IČO 27464822
sídlem Hradištská 407, 533 52 Pardubice - Polabiny
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu žalovaného při daňové kontrole vedené u žalobce na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal u krajského soudu žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Za nezákonný zásah označil postup správce daně (žalovaného) při daňové kontrole

vedené na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017. Podle žalobce je žalovaný nečinný, neboť nedůvodně vyčkává na odpovědi německých orgánů finanční správy na žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní ve vztahu ke společnostem P.S.P. Praha s.r.o. a UNIBRANDS CZ s.r.o. Současně má žalobce za to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016 dne 28. 1. 2019. Poté ji rozšířil také na zdaňovací období září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017 protokolem ze dne 12. 9. 2019. Za celou daňovou kontrolu, která trvá více jak 3 roky, žalovaný vydal pouze dvě výzvy k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).
3. Protože od druhé výzvy žalobce neměl po dobu několika měsíců informace o stavu daňové kontroly, domáhal se podáním ze dne 18. 2. 2022 ochrany před nečinností. Nadřízený orgán podnět žalobce odložil s odkazem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle kterého neběží lhůta pro stanovení daně ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Dnem zahájení daňové kontroly začala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu, přičemž v průběhu daňové kontroly žalovaný učinil několik žádostí o mezinárodní výměnu informací. Na žádost ze dne 28. 4. 2021 a ze dne 1. 7. 2021 však dosud neobdržel odpověď. Odvolací finanční ředitelství tedy uzavřelo, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období neuplynula, a proto nebylo možné konstatovat nečinnost žalovaného podle § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
4. Absence odpovědi na žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní pak dle Odvolacího finančního ředitelství brání vydání rozhodnutí o stanovení daně, neboť žalovaný zatím neshromáždil všechny podklady. Tím nedošlo k naplnění ani důvodu pro poskytnutí ochrany před nečinností správce daně podle § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
5. Dne 21. 6. 2022 žalobce telefonicky kontaktoval žalovaného ohledně domluvení termínu nahlížení do daňového spisu žalobce. V rámci této komunikace zjistil, že v daňovém spise přibyly pouze písemnosti, jež adresoval žalovanému, popř. interní komunikace žalovaného. Ve vztahu k mezinárodnímu dožádání k žádné změně nedošlo.
6. Dne 22. 7. 2022 proto podal nový podnět na nečinnost. Také tento podnět nadřízený orgán odložil, a to ze stejných důvodů jako v předchozím případě. Zdůraznil navíc, že žalovaný již celkem pětkrát urgoval orgány německé finanční správy o zaslání odpovědi na mezinárodní dožádání.

II.A Mezinárodní dožádání a jeho vliv na běh lhůty pro stanovení daně

7. Žalobce uvedl, že aby mezinárodní dožádání bylo způsobilé vyvolat účinky dle § 148 daňového řádu, musí splňovat několik podmínek. Podle § 9 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů

(dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), a judikatury správních soudů je možné získat informaci prostřednictvím mezinárodního dožádání až tehdy, pokud takovou informaci nelze zjistit vnitrostátně. S tím úzce souvisí rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, neboť je to daňový subjekt, koho primárně tíží důkazní břemeno ke svým tvrzením, a to i ve vztahu ke skutečnostem s vazbou na zahraničí. Důkazní prostředky k těmto skutečnostem tak má primárně poskytnout daňový subjekt. Pokud však nejsou důvodné pochybnosti správce daně rozptýleny ani tvrzeními daňového subjektu a vyvstane potřeba je ověřit, jediným způsobem, jak to učinit, je prostřednictvím informace přístupné zahraničním orgánům.

8. Podmínka vyčerpání vlastních zdrojů informací nestojí sama o sobě. Musí se k ní připojit také existence rozumného předpokladu, že informace dožadované v rámci mezinárodní pomoci budou podstatné pro zjištění skutkového stavu a pro rozhodnutí, a že úkony českých orgánů při procesu dožádání informace ze zahraničí probíhají řádně a bez průtahů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46).
9. Žalobce je přesvědčen, že žádosti o mezinárodní spolupráci, na jejichž odpovědi žalovaný stále čeká, výše uvedené podmínky nesplňují. K datu podání žaloby obdržel pouze dvě výzvy k prokázání skutečností. První se týkala společností Mirtex Trade a KAMO RIVNE a druhá společnosti KORREKT. Nicméně žádosti o mezinárodní spolupráci, na které žalovaný dosud neobdržel odpověď, se váží dle přehledu žádostí o mezinárodní spolupráci ke společnostem P.S.P. Praha s.r.o. a UNIBRANDS CZ s.r.o. (dále jen „P.S.P.“ a „UNIBRANDS“). Na obchodní spolupráci s těmito společnostmi se však žalovaný dosud nedotazoval.
10. Takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle rozsudku ze dne 30. 12. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018 - 106, „[...] *důkazní břemeno nese v daňovém řízení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o deklarováných obchodních případech, přičemž jedním ze subjektů těchto vztahů bude subjekt zahraniční, bude v první řadě na straně daňového subjektu, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil. Teprve za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti v přiměřené lhůtě neodstraní a nepředloží důkazní prostředky, správce daně v případech, kdy není možno jinak (vlastními prostředky), zjistí řádně skutkový stav i za použití žádosti o mezinárodní pomoc. Měl by však tak učinit tehdy, kdy tato potřeba vyvstane.*“ Žalovaný však dosud nedal žalobci možnost, aby se k pochybnostem vyjádřil. Místo toho zaslal řadu žádostí o mezinárodní pomoc a pouze vyčkává na odpovědi. Podle rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48, je přitom vždy třeba taktéž zkoumat, „*zda a kdy potřeba požádat o mezinárodní pomoc vyšla v daňovém řízení najevo, aby bylo možné spolehlivě vyloučit případy, kdy by bylo mezinárodní dožádání provedeno výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. Jinými slovy, zda šlo o úkon faktický či pouze formální.*“
11. Nezbytné je zohlednit také délku procesu zjištění informace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46). Na jedné straně stojí zájem, aby informace z mezinárodního dožádání mohla být využita již v samotném řízení, ze kterého její potřeba vzešla. To také odůvodňuje potřebu s vydáním rozhodnutí vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání. Na druhou stranu musí správce daně vždy vážit potřebu neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního

- dožádání, které v krajních případech může trvat i roky, a to i s ohledem na narůstající úrok z prodlení.
12. Žalobce odkázal také na rozsudek ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75, podle kterého „(a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující [...]“. Z citovaného rozsudku rovněž plyne, že „[...] pro to, aby mezinárodní dožádání způsobilo stavění prekluzivní lhůty, nepostačuje jakákoli jen prostá či velmi volná souvislost s předmětem daňové kontroly. Naopak, správce daně v takovém mezinárodním dožádání musí usilovat o objasnění podstatných okolností pro skutková zjištění, na nichž je založeno jeho rozhodnutí.“
 13. Konstatování, že se žalovaný nedopouští nečinnosti při vedení daňové kontroly pouhým odkazem na odeslané žádosti o mezinárodní spolupráci, je z těchto důvodů nedostatečné. Nadto se nadřízený orgán nijak nevypořádal s faktem, že je upozadován zájem žalobce (zejména na minimalizaci průtahů a nákladů souvisejících s probíhající daňovou kontrolou) před zájmy žalovaného. Urgenci učiněnou žalovaným dne 17. 2. 2022, tj. po cca 10 měsících od odeslání žádosti, rozhodně nelze považovat za dostatečně průkaznou (rozsudek ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 108/2020 - 49). Nečinnost žalovaného dokládá i fakt, že další urgence u zahraničního správce daně proběhla dne 10. 8. 2022, tedy pár dní poté, co žalobce podal v pořadí již druhý podnět na nečinnost.
 14. Žalovaný v současné době stále vyčkává na odpovědi na dvě žádosti o mezinárodní spolupráci, které se týkají společnosti Union SB – Grossmarkt. O relevanci opakované žádosti o mezinárodní spolupráci, jež se týká společnosti P.S.P., však lze mít důvodné pochybnosti již nyní. S výsledky první žádosti byl totiž již konfrontován v rámci své svědecké výpovědi svědek A. G.. Žalovaný se dotazoval na bližší okolnosti obchodního vztahu a dodávek zboží mezi společností P.S.P. a Union SB – Grossmarkt. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že informace získané od německého správce daně jsou zjevně nepravdivé a zavádějící. Jelikož druhá žádost o mezinárodní spolupráci následovala krátce po předmětné svědecké výpovědi, lze předpokládat, že žalovaný přistoupil k opakovanému prověření uvedených skutečností formou mezinárodní spolupráce. Žalobce však dosud neměl v rámci daňového řízení možnost vyjádřit se k obchodním transakcím se společností P.S.P.
 15. Žalobce poukázal také na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 10. 2020 ve spojených věcech C-245/19 a C-246/19. Plyne z něho, že v rámci vzájemné výměny informací mezi členskými státy je zdůrazňována koncepce „předpokládaného významu“. Jejím smyslem je stanovit výměnu v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka. Dožadující orgán nemůže požadovat od dožádaného orgánu informace, které pro toto šetření nemají žádný význam.
 16. Žalovaný jako dožadující orgán směřuje mezinárodní dožádání (až na výjimky) na subjekty odlišné od osoby žalobce. Dotazy se týkají dodavatelů jeho dodavatelů. Předmětem daňové kontroly je přitom nárok na odpočet DPH žalobce. Podle

stanoviska generální advokátky v citované věci však požadované informace musí mít (i) určitý hmotně právní význam pro výměr daně v dožadujícím členském státě (materiální aspekt) a (ii) členským státům nemá být povoleno libovolně podnikat kroky za účelem shromažďování informací (tzn. nepodloženou žádost o informace nebo „fishing expeditions“; formální aspekt).

17. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný neúměrně prodlužuje daňovou kontrolu. vzhledem k tomu, že postupuje v rozporu s judikaturou českých a evropských soudů a proti smyslu zákona, nemůže mít odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci předpokládané účinky na lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně tedy již uplynula a žalovaný nemůže daň případně doměřit. Daňová kontrola se stala nadbytečnou a měla by být co nejdříve ukončena, aby byly šetřeny jak náklady žalobce, tak i státu. Upozornil také na svou aktivitu, návrhy na výsledcích svědků či písemné a telefonické žádosti o sdělení stavu daňové kontroly.

II.B Činnost žalovaného před formálním zahájením daňové kontroly

18. Žalobce namítl, že žalovaný prováděl úkony daňové kontroly již před samotným formálním zahájením daňové kontroly dne 28. 1. 2019.
19. V průběhu let 2016 až 2018 žalovaný pravidelně zasílal žalobci výzvy (ať už formální cestou za využití datové schránky či neformálně prostřednictvím emailové komunikace), ve kterých požadoval, aby žalobce prokázal skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních za příslušná zdaňovací období, která se později stala předmětem daňové kontroly. Nejednalo se o pouhé namátkové dotazy, které by odpovídaly úkonům v rámci vyhledávacích postupů podle ustanovení § 78 a násl. daňového řádu. Žalovaný soustavně vyzýval žalobce, aby předkládal důkazní prostředky týkající se prokázání poskytování plnění ze strany jeho dodavatelů. Požadoval zejména předložení daňových dokladů, smluv a dokladů o úhradách.
20. Například ve výzvě, která byla žalobci doručena emailem již dne 7. 12. 2016, žalovaný požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění přijatých plnění uvedených v tabulce (tj. daňový doklad, doklad o platbě, případně smlouva či objednávka), které žalobce vykázal v oddílu B. 2. od dodavatele IMINENT Finance s.r.o., to vše ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2016. V protokolu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 213720/19/4227-24791-609572, se přitom žalovaný v otázce č. 12 dotazoval na totožného dodavatele a též ve vztahu ke shodnému zdaňovacímu období.
21. Zároveň před samotným zahájením daňové kontroly dne 28. 1. 2019 žalovaný rozeslal nespočet žádostí o mezinárodní dožádání, jež se také týkaly nyní prověřovaných obchodních partnerů. Též ve vztahu ke společnosti IMINENT Finance s.r.o. odeslal žádost o mezinárodní spolupráci, konkrétně dne 21. 12. 2017 a 12. 1. 2018. Žalovaný získané podklady pouze neshromažďoval, ale seznamoval se s nimi a následně je i hodnotil. Tato skutečnost vyplývá zejména z následného postupu, neboť žalovaný oznámením ze dne 22. 9. 2017 ohlásil podezření, že žalobce spáchal trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby.
22. Podle Nejvyššího správního soudu je cílem postupů prováděných v rámci vyhledávací činnosti pouhé získání podkladových informací a tzv. mapování terénu. Naproti tomu cílem daňové kontroly, jež je kvalitativně intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu, je zjištění či prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných

pro správné stanovení daně. Zákon proto daňovému subjektu v rámci daňové kontroly garantuje určitá práva, která při vyhledávací činnosti nemá. Správce daně musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat. Vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování. Obsahem vyhledávací činnosti tedy může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací a nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti či její části (rozsudek ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 - 41).

23. Vyhledávací činnost prováděná žalovaným před formálním zahájením daňové kontroly měla nepřiměřený rozsah a byla skrytou daňovou kontrolou. Přerušila proto běh dosavadní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu a určila její nový počátek. Žalobce má za to, že činnosti žalovaného směřující k získání důkazních prostředků lze ve svém souhrnu považovat za úkony v rámci daňové kontroly. Běh lhůty pro stanovení daně byl přerušen nejpozději dne 7. 12. 2016, neboť k tomuto datu žalovaný učinil úkon typický pro daňovou kontrolu.
24. Žalovaný daňovou kontrolu zcela zbytečně protahuje. Je zřejmé, že výsledky daňové kontroly nemohou mít jakýkoliv vliv na výši daňové povinnosti, neboť lhůta pro stanovení daně již uplynula. Žádosti o mezinárodní spolupráci rovněž nemohly ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně, neboť tříletá prekluzivní lhůta začala běžet znovu dnem zahájení daňové kontroly v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. K tomu dle přesvědčení žalobce došlo již dne 7. 12. 2016. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 9. 12. 2019. Také za předpokladu, že by byla lhůta pro stanovení daně počítána ode dne formálního zahájení daňové kontroly, tj. 28. 1. 2019, lhůta pro stanovení daně by uplynula dne 28. 1. 2022. Nejpozději po tomto datu se tak daňová kontrola stala nezákonnou.
25. V závěru žalobce sdělil, že jeho obchodní činností se zabýval též trestní soud na základě trestního oznámení žalovaného. Předmětem posouzení byly obchodní transakce uskutečněné s obchodními partnery P.S.P. a KORREKT ve zdaňovacích obdobích leden až květen 2016, které jsou rovněž předmětem daňové kontroly. V rámci trestního řízení vyšlo najevo, že obchodní činnost žalobce nijak nevybočuje z běžných standardů. Obchodních transakcí, na kterých trestní soud neshledal nic neobvyklého, se účastnila též společnost Union SB – Grossmarkt, tj. ta společnost, které se týkají žádosti o mezinárodní spolupráci, na něž žalovaný dosud neobdržel odpověď (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 5. 2022, sp. zn. 7 T 3/2021).
26. Žalobce navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016, zahájená u žalobce dne 28. 1. 2019, a za zdaňovací období září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017, zahájená u žalobce dne 12. 9. 2019, je nezákonná, a aby žalovanému uložil zákaz pokračovat v provádění daňové kontroly.
27. Eventuálně navrhl, aby krajský soud určil, že žalovaný se průtahy v předmětné daňové kontrole dopustil porušení základního práva žalobce na projednání věci bez zbytečných průtahů, zakázal žalovanému, aby v porušování tohoto práva pokračoval a přikázal mu, aby v daňové kontrole neprodleně jednal.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

28. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že nyní posuzuje veškeré doposud zjištěné skutečnosti v jejich vzájemné souvislosti, vyhodnocuje je a postupně o nich informuje žalobce. Již v úředním záznamu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 155047/22, provedl předběžné posouzení okolností týkajících se obchodů žalobce se spol. KORREKT. Uzavřel, že sice již nepochybuje o faktické existenci deklarovaného zboží, ale vyslovil domněnku, že přijatá plnění byla dotčena daňovým podvodem, s čímž hodlá v nejbližší době žalobce seznámit. Výzvou ze dne 25. 11. 2022, č. j. 192863/22, pak žalovaný seznámil žalobce se svým dosavadním závěrem, že i plnění žalobcem přijatá od spol. P.S.P. byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce mohl a měl vědět, a dal mu proto možnost na to reagovat. Žalovaný nyní formuluje své dosavadní závěry ve vztahu k plněním, která žalobce přijal mimo jiné od společnosti UNIBRANDS, neboť i zde se na základě dosavadních zjištění jeví, že mohlo jít o plnění dotčená daňovým podvodem.
29. Nadále činí jednotlivé úkony v náležitě časové souslednosti. Jednotlivé kroky spočívají v prověřování a zjišťování daňově relevantních skutečností, a nejde proto o neúčelný postup. O tom svědčí obsah veřejné i vyhledávací části spisu. Pojal-li žalovaný vážné podezření stran účasti žalobce na daňovém podvodu, musí se jím zabývat. Při tom je třeba vést v patrnosti, že odhalování takových možných podvodů představuje patrně tu nejnáročnější činnost správce daně, která si pak žádá i patřičný čas.

III.B Mezinárodní výměna informací

30. Žádost č. O202100392 (pol. 292 složky č. 1190003598 neveřejné části spisu) se týkala zboží, které společnost Union SB-Grossmarkt dodala české společnosti P.S.P. Ta jej následně dodala žalobci, jenž si z přijatého plnění uplatnil ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2016 nárok na odpočet daně. Jednalo se o v pořadí druhou žádost v uvedené věci. První odpověď německé strany totiž neobsahovala všechny požadované dokumenty a v mezidobí se navíc vyskytl rozpor mezi informacemi poskytnutými z Německa a výpovědí svědka Aleše Groulíka, pokud jde o jeho zapojení do předmětných obchodů. Konkrétní důvody, proč bylo třeba odeslat tuto další mezinárodní žádost, jsou uvedeny v úředním záznamu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 140794/22 (pol. 268 veřejné části spisu). Vyhodnocení odpovědi na uvedenou žádost je obsaženo v úředním záznamu ze dne 21. 10. 2022, č. j. 170204/22 (pol. 279 veřejné části spisu).
31. Požadované informace nejsou nadbytečné, neboť mají přímou a významnou souvislost s prověřovanými nároky na odpočet daně. Navíc bylo třeba odstranit výše uvedené rozpory v důkazech. Informace z dispozice německé společnosti Union SB-Grossmarkt si pak žalovaný nemohl opatřit ani vlastními silami.
32. Žádost č. O202100950 (pol. 314 složky č. 1190003598 neveřejné části spisu) se týkala zboží, které německá společnost Union SB-Grossmarkt dodala tuzemské společnosti spol. UNIBRANDS CZ s.r.o. Ta jej dále dodala žalobci, který si z přijatého plnění uplatnil nárok na odpočet za zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2018. Důvody, proč bylo třeba tuto žádost odeslat, jsou rovněž uvedeny v úředním záznamu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 140794/22 (pol. 268 veřejné části spisu). Zde žalovaný poukázal na to, že žalobce v souvislosti se zahájením daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden až

prosinec 2018 ohledně důkazních prostředků týkajících se tohoto dodavatele odkázal žalovaného na Policii České republiky, která je drží.

33. I v tomto případě jsou informace, které žalovaný v rámci mezinárodní spolupráce požadoval, relevantní ve vztahu k prověřovanému nároku na odpočet daně. Pokud žalobce ke spolupráci se společností UNIBRANDS nepředložil podklady a žalovaného zajímal i další stupeň dodavatelského řetězce, který se nachází v zahraničí, nezbylo mu, než se obrátit na německého správce daně.
34. Žalovaný neponechal bez reakce prodlení německého správce daně s odpovědí na obě uvedené žádosti. Odpověď na žádost odeslanou dne 28. 4. 2021 urgoval celkem třikrát, a to dne 7. 12. 2021, 18. 2. 2022 a 10. 8. 2022, odpověď na žádost odeslanou dne 1. 7. 2021 pak dvakrát dne 7. 12. 2021 a 18. 2. 2022. Tyto urgencye i příslušné reakce německé strany jsou přílohou úředního záznamu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 140794/22 (pol. 268 veřejné části spisu). Je třeba mít na paměti, že žalovaný se zabývá šetřením možného podvodu na DPH a část obchodního řetězce se nachází v zahraničí. V takovém případě je zcela nezbytné opatřit si informace i o zahraničních člancích řetězce. Samotný daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola prováděna, zpravidla nedisponuje informacemi o společnostech, které nejsou jeho přímými obchodními partnery. Ostatně v případech šetření daňového podvodu je povinnost tvrzení i důkazní na straně správce daně. Mezinárodní spolupráce tak bývá jedinou cestou k získání potřebných informací.
35. Mezi společnostmi P.S.P. a UNIBRANDS byla zjištěna přímá časová návaznost, neboť v období leden až květen 2016 docházelo k ukončování činnosti společnosti P.S.P. a tyto činnosti byly převedeny na společnost UNIBRANDS. Žalovaný zjistil také personální souvislost s žalobcem, neboť pan A. G., zaměstnanec žalobce, zahájil výkon činnosti v předmětném období ve společnosti UNIBRANDS, jak je popsáno ve výzvě k uplatnění práva č. j. 192863/22 (pol. 286 veřejné části spisu). Společnost UNIBRANDS měla převzít veškerou činnost společnosti P.S.P. a pokračovat jako přímý dodavatel žalobce v dalších zdaňovacích obdobích, což je rovněž předmětem posuzování ze strany žalovaného. Obě žádosti o mezinárodní výměnu informací, které žalobce rozporuje, tak podle názoru žalovaného splňují podmínky vlivu na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75.

III.B Skrytá daňová kontrola

36. Všechny výzvy a e-maily, které žalobce soudu předložil, se týkají toliko odstraňování nesouladů v údajích vykazovaných v kontrolních hlášeních dle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Jde o zcela standardní proceduru, jejímž cílem je zajistit, aby obě strany jedné transakce (dodavatel vykazující plnění na výstupu a odběratel, který jej vyazuje na vstupu) tuto vykázaly. Pokud jedna ze stran nevykáže plnění, případně je vykáže jinak, správce daně zpravidla kontaktuje obě strany (neboť v dané chvíli neví, která ze stran pochybila), aby došlo k nápravě. Po neformální fázi odstraňování nesouladů zpravidla následuje výzva dle § 101g odst. 2 ZDPH té straně, která podle dosavadního předpokladu správce daně pochybila. Uvedená procedura tedy míří primárně na zajištění úplnosti kontrolního hlášení, a to navíc jen co do zjištěných rozdílů, nikoli na zjišťování či prověřování daňové povinnosti jako takové. Proces odstraňování nesouladů v kontrolních hlášeních je tak zcela odlišný od vyhledávací činnosti nebo kontrolních postupů.

37. Žalovaný pravost jednotlivých výzev a e-mailů, které žalobce soudu předložil, nezpochybňuje. Tyto písemnosti jsou zařazeny ve vyměřovacích částech spisů vedených ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím a nejsou založeny v části spisu vedeného k daňové kontrole, která je předmětem žaloby. Uvedené dokumenty, jakož i případně kompletní vyměřovací spisy proto žalovaný soudu nyní nepředkládá.
38. K e-mailu ze dne 7. 12. 2016 žalovaný dodává, že v daném případě shledal pochybení v kontrolním hlášení dodavatele žalobce. O žalobcovu daňovou povinnost zde tedy nešlo. K tomu žalovaný předkládá úřední záznam ze dne 12. 12. 2016, č. j. 322363/16 (uložený samostatně ve složce Ostatní), kterým byla procedura odstranění nesouladu v kontrolních hlášeních žalobce a jeho dodavatele z pohledu žalovaného uzavřena.
39. Výzvy a e-maily tak nemohly podle žalovaného způsobit zahájení tzv. skryté daňové kontroly. Takový následek spojuje judikatura Nejvyššího správního soudu až s překročením zákonných mezí vyhledávací činnosti, resp. místního šetření, kdy se správce daně již pustí do komplexního prověřování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 – 29). O to ale v procesu odstranění nesouladů kontrolních hlášení nešlo. Podle názoru žalovaného se vůbec nejednalo o vyhledávací činnost, a tím méně pak o komplexní prověřování daňové povinnosti žalobce. Šlo o zvláštní proceduru (která je navíc v praxi zcela běžná), jejímž cílem bylo zajistit informační hodnotu kontrolních hlášení.
40. Uvedené postupy se navíc vztahují jen k některým zdaňovacím obdobím, které jsou předmětem daňové kontroly, a až na jedinou výjimku se týkají obchodních partnerů žalobce, o které se žalovaný v probíhající daňové kontrole nijak nezajímá. Ovšem ani odeslání žádostí o mezinárodní výměnu informací nebo vyhledávací činnost, kterou správce daně prováděl před zahájením daňové kontroly, aby zmapoval obchodní vztahy žalobce s jeho dodavateli a subdodavateli, nemohlo představovat zahájení skryté daňové kontroly, neboť to vše probíhalo bez součinnosti s žalobcem. Nemohlo tudíž ani dojít ke splnění formální podmínky nutné pro zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu, tj. sdělení předmětu a rozsahu daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 45). Skutečnost, že správce daně byl na základě takto povšechně zjištěných informací povinen podat trestní oznámení, na uvedeném nic nemění.
41. Žalovaný je přesvědčen, že v dané věci nejde o skrytou daňovou kontrolu, kvůli které by bylo třeba posunout okamžik přerušení lhůty pro stanovení daně za některá zdaňovací období do minulosti. Na běh lhůty pro stanovení daně pak navíc mají vliv i další skutečnosti.

III.C Trestní řízení

42. Žalobce byl rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 5. 2022, č. j. 7 T 3/2021 – 3385 (pol. 31 složky 1200002823 neveřejné části spisu), zproštěn obžaloby pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, jenž měl souviset s obchody žalobce se společnostmi KORREKT a P.S.P. ve zdaňovacích obdobích leden až květen 2016. Mimo toho, že rozsudek není kvůli probíhajícímu odvolacímu řízení pravomocný, není ani určující pro daňové

posouzení předmětných transakcí, neboť pojetí trestného činu zkrácení daně a daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie jsou odlišné.

III.D Běh lhůty pro stanovení daně

43. Zahájení daňové kontroly dne 28. 1. 2019 způsobilo přerušení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až květen 2016. Tentýž účinek nastal dne 12. 9. 2019 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017.
44. Běh lhůt pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období, resp. některá z nich, se ovšem ještě před tím zastavil v souvislosti s mezinárodní výměnou informací, a to dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. K zastavení lhůty dle uvedeného ustanovení může dojít i mimo daňovou kontrolu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10 Afs 206/2017). Další zastavení běhu lhůt je pak svázáno s ostatními případy mezinárodní výměny informací, které byly realizovány v průběhu daňové kontroly. Ke všemu srov. přiloženou tabulku, jež obsahuje přehledné informace o jednotlivých případech mezinárodní výměny informací.
45. Zastavení běhu lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období leden až květen 2016 konečně způsobuje dle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu i probíhající trestní řízení ve věci žalobce. To bylo zahájeno usnesením Krajského ředitelství policie Pardubického kraje ze dne 21. 8. 2019, č. j. KRPE-44743-52/TČ-2019-170080 (pol. 15 složky 1200002823 neveřejné části spisu), v soudní fázi pokračovalo před Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 7 T 3/2021 a nyní jej vede Vrchní soud v Praze pod sp. zn. 10 To 69/2022 (pol. 34 složky 1200002823 neveřejné části spisu).
46. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobce

47. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že požadované informace ve vztahu ke společnosti Union SB-Grossmarkt nejsou nadbytečné. Není zřejmé, jaké okolnosti bránily správci daně opatřit si chybějící podklady od Policie ČR, když v rámci výzvy k uplatnění práva deklaroval, že si chybějící podklady zajistil během nahlížení do trestního spisu. Žalobce odstranil rozpory předložením důkazních prostředků jak v rámci hlavního líčení v rámci trestního řízení v květnu 2022, tak v rámci odpovědi na výzvu k uplatnění práva dne 16. 1. 2023. Mezinárodní dožádání tedy nebylo jedinou možností, jak uvedené rozpory odstranit.
48. V rámci daňové kontroly, která je předmětem tohoto sporu, se žalovaný nedotazoval na spolupráci s UNIBRANDS. Průběh obchodní spolupráce mezi žalobcem a UNIBRANDS je předmětem daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec 2018. Tato daňová kontrola však stojí, jak uvedl sám žalovaný, mimo žalobní petit. Tvrdit proto, že mezinárodní dožádání bylo jedinou možností, jak si opatřit požadované informace, není na místě.
49. Ve vztahu k otázce skryté daňové kontroly uvedl, že žalovaný libovolně zaměňuje jednotlivé postupy upravené v daňovém řádu. Výzvy a e-maily, které žalobce soudu předložil, představují dle jeho slov pouhý proces odstraňování nesouladů v údajích vykazovaných v kontrolních hlášeních dle § 101c a násl. ZDPH. Žalovaný však požadoval po žalobci velice rozsáhlé předkládání důkazních prostředků. Takový postup již nelze považovat za postup ve smyslu ustanovení § 101g ZDPH, který míří na pouhou korekci kontrolního hlášení, nikterak ovšem nehovoří o jakémkoliv prokazování tvrzení v hlášení uvedených. Daňovým tvrzením ve smyslu § 85 odst. 1 daňového řádu je třeba chápat i kontrolní hlášení, což vyplývá z ustanovení § 1 odst. 4

písm. a) téhož zákona. Postup žalovaného tedy neodpovídá běžné vyhledávací činnosti, ale jedná se již o úkony obvyklé pro daňovou kontrolu.

50. Dále poukázal na to, že žalovaný zaslal dne 19. 7. 2022 Krajskému státnímu zastupitelství v Hradci Králové „DOPLNĚNÍ OZNÁMENÍ“, kterým jej informoval o aktuálním stavu daňového řízení. Již samotný text tohoto doplnění svědčí o liknavosti žalovaného při vedení daňové kontroly. Obsahem jsou totiž skutečnosti, které se buď nezakládají na pravdě, jsou zkreslené nebo byly již v rámci trestního řízení vysvětleny či vyvráceny. Nezáměr žalovaného ve vztahu k probíhajícímu trestnímu řízení, které sám vyvolal a kterého se měl právo jako poškozený účastník, způsobil další zbytečné průtahy v daňovém řízení. Nadto tímto přípisem, tj. již v červenci 2022, avizoval žalovaný vydání výzvy k uplatnění práva, kterou však vydal až s odstupem 4 měsíců. Žalovanému přitom nic nebránilo, aby důkazní prostředky předložené v rámci trestního řízení převzal též pro účely daňového řízení. Pro dokreslení celé situace je pak třeba dále upozornit na to, že kroky k vydání předmětné výzvy činil žalovaný již v srpnu 2021.
51. Závěrem uvedl, že ani skutečnost, že žalovaný v mezidobí vydal výzvu k uplatnění práva, neznamená, že by důvody žaloby pominuly. Podle Nejvyššího správního soudu je totiž jednou z podmínek zásahové žaloby, že „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65). Žalobce je přitom přesvědčen, že v jeho případě pravděpodobnost opakování nezákonného zásahu hraničí s jistotou.

V. Ústní jednání

52. Během jednání konaného dne 8. 2. 2023 zástupkyně žalobce odkázala na žalobu a další podání žalobce. Nad jejich rámec sdělila, že k zahájení daňové kontroly došlo s odstupem zhruba roku a půl poté, co žalovaný podal trestní oznámení. Žalobce očekával zahájení činnosti žalovaného, neboť již v trestním oznámení sdělil, že má podezření na spáchání podvodu na DPH. To se však nestalo. Žalobce byl poprvé obeznámen s hodnocením žalovaného až výzvou zaslou v květnu roku 2021. Do této doby žalovaný prováděl vyhledávací činnost spočívající zejména v mezinárodních dožádáních. Druhá výzva, kterou žalovaný vydal v červenci 2021, se týkala společnosti KORREKT. Tedy po více jak dvou letech dostal žalobce možnost vyjádřit se k obchodním vztahům s touto společností, která byla rovněž předmětem trestního řízení. Následující výzvu ve vztahu ke společnosti P.S.P. Praha žalobce obdržel v listopadu 2022. Její vydání přitom žalovaný avizoval již v srpnu 2021. Zároveň s daňovým řízením probíhá také trestní řízení, jehož předmětem jsou otázky, které zjišťoval také žalovaný. Žalovaný se však ze své pozice poškozeného neseznamoval s výsledky trestního řízení. V listopadu 2022 poté vydal výzvu, která opakovala skutečnosti, které byly předmětem trestního řízení, a žalobce se tedy musí opět k těmto skutečnostem vyjádřit a předkládat důkazní prostředky.
53. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že daňová kontrola byla zahájena řádně v souladu s daňovým řádem. Nedošlo ke skryté kontrole, protože předchozí úkony se týkaly pouze kontrolních hlášení, což ovšem žalobce jasně věděl. Je nepochybné, že informace jsou spojené, neboť se jedná o princip kontrolních hlášení. Z důvodu předpokladu podvodného řetězce a dodávek ze zahraničí musel žalovaný tyto skutečnosti ze začátku rozklíčovat, a proto učinil velké množství mezinárodních dožádání. Většina z nich přitom byla zodpovězena během několika měsíců. Žalovaný

v průběhu daňové kontroly přesto shromažďoval skutečnosti a vydal v jejím průběhu celkem čtyři výzvy. Průtahy nečiní záměrně, neboť z nich žalovanému neplynou žádné výhody. Situace je pro něho nepříjemná stejně jako pro žalobce, neboť se blíží prekluzi lhůty pro stanovení daně. Žalovaný se nejprve snaží uceleně vytvořit obraz toho, k čemu mohlo dojít, a teprve poté s těmito informacemi seznamuje daňový subjekt. Pokud se žalobce nemohl do vydání výzvy ke skutečnostem vyjádřit, má tuto možnost právě s ohledem na její vydání.

54. Soud se poté dotázal, v čem přesně žalobce spatřuje nezákonný zásah s ohledem na běh lhůty pro podání zásahové žaloby. Dále položil dotaz, zda žalobci vadí již samotné vedení mezinárodního dožádání, nebo zda spatřuje problém v průtazích s mezinárodním dožádáním. Zajímal se také, jaký je dopad tvrzených pochybení žalovaného do práv žalobce.
55. Zástupkyně žalobce k uvedeným dotazům sdělila, že za nejpodstatnější zásah považuje vedení trestního řízení. Pokud by žalovaný nebyl nečinný při daňové kontrole, je možné, že by nebyla ani podána obžaloba. Žalobce by totiž objasnil skutečnosti dříve, než by bylo zahájeno trestní stíhání. K mezinárodnímu dožádání sdělila, že nezpochybňuje oprávnění správce daně k podání žádosti o mezinárodní informace. Může to ale učinit až poté, co nezjistí požadované informace jiným způsobem. Žalovaný tedy přeskočil fázi, kdy se měl možnost na informace zeptat žalobce. Počátek lhůty k podání zásahové žaloby žalobce odvíjí od okamžiku, kdy obdržel vyrozumění o vyřízení druhého z podaných podnětů na nečinnost.
56. Soud následně provedl důkaz listinami přiloženými k žalobě, které nejsou součástí žalovaným předloženého daňového spisu – konkrétně se jedná o výzvy a e-maily, které žalovaný zasílal žalobci ještě před formálním zahájením daňové kontroly, včetně seznamu těchto výzev a e-mailů. Soud dále konstatoval podstatný obsah podání žalobce ze dne 16. 1. 2023, jehož předmětem byla odpověď na výzvu k uplatnění práva.

VI. Posouzení věci krajským soudem

57. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení, konkrétně zda jednání žalovaného, v němž žalobce spatřuje nezákonný zásah, může být pojmově zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., a zda byla žaloba podána včas.
58. Žalobce spatřuje v postupu žalovaného více nezákonných zásahů. První zásah má spočívat ve vedení daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně. V této souvislosti žalobce předně namítl, že žalovaný již před formálním zahájením daňové kontroly prováděl úkony, které představovaly tzv. skrytou daňovou kontrolu. Dále namítl, že žalovaným odeslané žádosti o mezinárodní spolupráci nemohly zastavit běh lhůty pro stanovení daně. Druhý zásah má dle žalobce spočívat v nepřiměřeně dlouhém vyčkávání žalovaného na informace z mezinárodních dožádání.
59. Podle § 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.
60. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, „[z]ásahovou žalobou se lze domáhat ochrany

před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu).“ K témuž závěru dospěl rozšířený senát rovněž v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110. Tvrdí-li žalobce, že žalovaný vede daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze takto vymezené jednání žalovaného podřadit právě pod zásah spočívající v nesplnění časových podmínek pro provádění daňové kontroly.

61. Nejvyšší správní soud dovodil také možnost domáhat se pomocí zásahové žaloby ochrany proti průtahům v daňové kontrole. Z rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 – 29, vyplývá, že „[z] důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nezákonně vedené kontrole žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly (například z důvodu pochybení správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly), tak proti jejímu vedení (zde nezákonnost může spočívat například právě v neodůvodněných průtazích). [...]“
62. Soud tedy shledal žalobu přípustnou, neboť žalobcem označené jednání žalovaného může představovat zásah (respektive zásahy) ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s.
63. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být 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.
64. Časový okamžik, od něhož je možné odvíjet zásah, definuje především žalobce. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 406/2018 – 53, „[r]ozhodující pro posouzení soudní ochrany proti nezákonnému zásahu, včetně podmínek, za nichž lze ochranu poskytnout, je žalobcův popis vytrýkaného jednání a popis důvodů, pro něž je považuje za nezákonné. Od tohoto popisu totiž odvisí časový okamžik, k němuž lze jednání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah, ukotvit (srov. rozsudky č. j. 2 Aps 8/2013 - 46; č. j. 10 Afs 28/2014 - 51; ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017 - 40; a ze dne 23. 11. 2017, č. j. 9 As 238/2017 - 89).“
65. Dalším rozhodným faktorem pro okamžik zahájení běhu lhůty pro podání zásahové žaloby je povaha zásahu – zda jde o zásah jednorázový nebo trvající. Pokud se jedná o trvající zásah, je nutné výraz „dozvěděl“ užitý v § 84 odst. 1 s. ř. s. vykládat ústavně-konformně jako „dozvídá“. Subjektivní lhůta proto začíná běžet každý den znovu a právní relevanci pro určení počátku běhu lhůty má až konec namítaného jednání, resp. zásahu (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18).
66. Žalobce brojí proti zásahům, které mají zčásti povahu nadále trvajících zásahů. V případě zásahu spočívajícího ve vedení daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně je podstatné, že předmětná daňová kontrola je dosud vedena (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51). Zásahem, který nadále trvá, je také tvrzená nečinnost žalovaného spočívající ve vyčkávání na odpověď německých orgánů finanční správy na mezinárodní dožádání týkající se společnosti UNIBRANDS. Ze správního spisu naopak plyne, že žalovaný již obdržel odpověď na

mezinárodní dožádání týkající se společnosti P.S.P., a to dne 7. 9. 2022. Vzhledem k datu podání žaloby (24. 10. 2022) je však tato skutečnost pro účely posouzení včasnosti žaloby nepodstatná.

67. Krajský soud uzavírá, že žalobce podal žalobu včas.
68. Soud tedy mohl přistoupit k posouzení důvodnosti podané žaloby. Označené zásahy žalovaného přezkoumal v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 věta před středníkem s. ř. s.).
69. Nejprve soud posoudí úkony učiněné žalovaným před formálním zahájením daňové kontroly. V této souvislosti se bude zabývat zejména otázkou, zda zmíněné úkony představovaly tzv. skrytou daňovou kontrolu (*část VI.A rozsudku*). Následně zhodnotí zákonnost postupu žalovaného při provádění (žalobcem zpochybňovaných) mezinárodních dožádání. Přitom posoudí jednak otázku, zda žalovaným odeslané žádosti o mezinárodní spolupráci mohly zastavit běh lhůty pro stanovení daně, jednak zda žalovaný není nečinný při vyčkávání na odpovědi na tyto žádosti (*část VI.B*). Poté soud shrne své závěry stran žalobcem tvrzených nezákonných zásahů žalovaného (*část VI.C*).

VI.A Úkony žalovaného před formálním zahájením daňové kontroly

70. Dle žalobce je probíhající daňová kontrola nezákonná mimo jiné z toho důvodu, že žalovaný činil úkony, které spadají do rámce daňové kontroly, již před jejím formálním zahájením, k němuž došlo dne 28. 1. 2019. Žalobce namítl, že žalovaný jej již před tímto datem soustavně vyzýval k tomu, aby předkládal důkazní prostředky týkající se prokázání poskytování plnění ze strany jeho dodavatelů. Žalovaný k tomu uvedl, že výzvy a e-maily, na které žalobce poukazuje, se týkají odstraňování nesouladů v údajích vykazovaných v kontrolních hlášeních (v podrobnostech viz výše body 18-25, 36-41 a 49 rozsudku).
71. Krajský soud se seznámil s listinami přiloženými k žalobě, jejichž obsahem jsou formální výzvy a e-maily žalovaného z doby před zahájením daňové kontroly. Soud konstatuje, že se jedná buď o výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů dle § 101g odst. 2 ZDPH, nebo o neformální komunikaci žalovaného (e-maily), která s těmito výzvami úzce souvisí. Blíže se proto zabýval povahou výzev podle § 101g odst. 2 ZDPH.
72. Podle § 101g odst. 2 ZDPH správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.
73. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
74. Judikatura Nejvyššího správního soudu vymezuje vyhledávací činnost a daňovou kontrolu následujícím způsobem. Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Tedy nejen označení a obstarání

pramene důkazu (věci či osoby), z něhož čerpá určitý poznatek, ale i jeho provedení a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31). Obsahem vyhledávací činnosti je oproti tomu pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (rozsudky č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 a č. j. 7 Afs 390/2019 - 44; k povaze a rozsahu činnosti správce daně při daňové kontrole viz také rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 - 29).

75. Krajský soud je názoru, že postup při odstraňování nesouladů v kontrolním hlášení dle § 101g odst. 2 ZDPH je třeba oddělit od vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu a především od kontrolních postupů správce daně dle § 85 až § 90 daňového řádu. Kontrolní hlášení plní roli sdělování dat správci daně. Tato data sice slouží pro ověření samotného daňového tvrzení daňového subjektu, nebo jeho obchodního partnera. Jen ze samotného označení podání jako hlášení však nelze dovozovat, že by se jednalo o daňové tvrzení se všemi jeho důsledky. Základním rozlišovacím znakem musí být vždy účel tvrzení, kdy na základě řádného daňového tvrzení je stanovována daň (tzn. je vyměřována nebo doměřována).¹ Ačkoliv je tedy kontrolní hlášení daňovým tvrzením ve smyslu § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu, neplní stejný účel jako řádné daňové tvrzení. Odlišný účel proto plní také postup správce daně dle § 101g odst. 2 ZDPH.
76. Při hodnocení, co je smyslem a účelem postupu podle tohoto ustanovení, je tedy nezbytné vzít v úvahu, že správce daně jím neověřuje správnost daně priznané v řádném daňovém tvrzení. Kontroluje pouze sdělená data ve vztahu k oběma stranám transakce. Prověřuje, zda plnění, které v kontrolním hlášení uvedl příjemce plnění, uvedl do kontrolního hlášení shodně i jeho poskytovatel. V případě vzniku pochybností o správnosti nebo úplnosti kontrolního hlášení správce daně vyzve daňový subjekt podle citovaného ustanovení, aby potvrdil správnost údajů, nebo kontrolní hlášení upravil či doplnil, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení.
77. To samozřejmě nevylučuje, aby správce daně využil zjištění, která v rámci postupu dle § 101g odst. 2 ZDPH získal, jako podklad pro jeho vyhledávací činnost, nebo následné zahájení daňové kontroly, v níž již daňový subjekt seznámí s pochybnostmi ohledně výše priznané daňové povinnosti. Hranice mezi vyhledávací činností a hodnocením dat sdělených v kontrolním hlášení bude v takovém případě tenká. Tato možnost ostatně vyplývá také z důvodové zprávy, z níž je úmysl zákonodárce zřejmý. Smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně mimo jiné „získat informace o vybraných

¹ Rozehnal, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. 2021, Praha: Wolters Kluwer, 2. vydání [systém ASPI].

transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnosti a článkům spojení, které neoprávněně kráčí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek spojení neodvedl, bude snaha zabránit ve zkrácení daně“.²

78. Krajský soud tedy konstatuje, že formální úkony žalovaného v podobě výzev dle § 101g odst. 2 ZDPH nelze posoudit jako provádění tzv. skryté daňové kontroly. Takový postup totiž zjevně nepředstavoval cílené zjišťování okolností rozhodných pro ověření správnosti stanovení daňové povinnosti a neobsahoval jakékoliv hodnocení důkazních prostředků, s nimiž by žalovaný seznamoval daňový subjekt.
79. Stejný závěr platí rovněž pro související neformální úkony v podobě výzev zaslaných žalobci e-mailem. Přestože žalovaný vyzýval žalobce k předložení daňových dokladů, dokladů o platbách, smluv či objednávek, nejednalo se o postup, který by fakticky představoval daňovou kontrolu. U všech těchto neformálních žádostí je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že směřují k vyjasnění, který z účastníků transakce je tím, kdo zavinil vykázaný rozdíl v kontrolních hlášeních. Z předložených listin žádným způsobem nevyplývá, že by žalovaný konfrontoval žalobce se svými zjištěními a získané doklady hodnotil z pohledu výše daňové povinnosti ve smyslu výše citované judikatury, natož že by po žalobci požadoval prokázat, že splnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.
80. Žalobce konkrétně projevil nesouhlas s postupem ve vztahu ke společnosti IMINENT Finance s.r.o., neboť na tuto společnost se žalovaný dotazoval rovněž dne 19. 12. 2019. Ze skutečnosti, že se žalovaný ptal žalobce na tuto společnost v průběhu daňové kontroly (tj. po jejím formálním zahájení), nelze ještě učinit závěr, že výzva ze dne 7. 12. 2016 představovala úkon spadající do rámce daňové kontroly. Zjištění z kontrolních hlášení jistě mohla u žalovaného založit či prohloubit pochybnosti týkající se odpočtu DPH z transakcí mezi žalobcem a společností IMINENT Finance s.r.o. Jak nicméně soud vyložil výše, shromáždění takových informací je právě účelem systému kontrolních hlášení.
81. Faktické provádění daňové kontroly nelze spatřovat ani v tom, že žalovaný ještě před jejím formálním zahájením podával žádosti o mezinárodní výměnu informací (další žádosti o mezinárodní výměnu informací žalovaný podal po zahájení daňové kontroly – k těm viz následující část rozsudku). Podání žádosti o mezinárodní pomoc dle § 4 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci (a její vyřízení dožádaným zahraničním správcem daně) je z hlediska právní úpravy samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem, jehož cílem je získat informace, odstranit nejasnosti či pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za součinnosti s daňovým orgánem jiného státu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48). Mezinárodní dožádání provedená žalovaným před zahájením daňové kontroly svou povahou dle názoru soudu představují období vyhledávací činnosti, neboť sloužila ke zmapování obchodních vztahů žalobce s jeho dodavateli a subdodavateli.

² Sněmovní tisk č. 291/0, důvodová zpráva, II. zvláštní část, k bodu 71 (§ 101c až §101i), 7. volební období, 2013-2017, digitální repozitář, www.psp.cz.

82. Provádění tzv. skryté daňové kontroly nelze dovozovat ani z toho, že žalovaný podal na žalobce dne 22. 9. 2017 trestní oznámení. Podle § 53 odst. 3 daňového řádu má správce daně zákonnou oznamovací povinnost při zjištění okolností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně. Zjištění takových okolností však může vyplynout i z činnosti správce daně, která ještě nemá povahu daňové kontroly.
83. Soud tedy neshledal, že by úkony žalovaného učiněné před formálním zahájením daňové kontroly představovaly (ať už jednotlivě, či v jejich souhrnu) tzv. skrytou daňovou kontrolu.

VI.B Mezinárodní dožádání

84. Žalobce dále zpochybňuje postup žalovaného při provádění mezinárodních dožádání týkajících se společností P.S.P. a UNIBRANDS (předmětné žádosti o mezinárodní výměnu informací žalovaný podal až v průběhu daňové kontroly). Podle žalobce vůbec nebyly splněny podmínky pro to, aby žalovaný mohl požádat o mezinárodní výměnu informací; žalovaným odeslané žádosti tak neměly vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Žalovaný je zároveň nečinný a nepřiměřeně dlouho vyčkává na odpovědi na tyto žádosti. Žalovaný k tomu uvedl, že požadované informace mají přímou a významnou souvislost s prověřovanými nároky na odpočet daně. Žalovaný se zabývá šetřením možného podvodu na DPH, přičemž část obchodního řetězce se nachází v zahraničí. Mezinárodní spolupráce tak je jedinou cestou k získání potřebných informací (blíže viz body 7-17, 30-35, 47-48 a 50 rozsudku).
85. Podle § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci může správce daně dožádat kontaktní místo jiného státu o poskytnutí informací vztahujících se ke správě daní, pokud vlastní zdroje informací již byly vyčerpány. Nejvyšší správní soud dále dovozuje, že „[k] podmínce, že byly vyčerpány vlastní zdroje informací správce daně, se musí též připojit existence rozumného předpokladu, že informace dožadované v rámci mezinárodní pomoci při správě daní budou podstatné pro zjištění skutkového stavu a pro rozhodnutí a také že úkony českých orgánů při procesu dožádání informace ze zahraničí probíhají řádně a bez průtahů“ (rozsudek ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46).
86. Oba účastníci řízení odkázali také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75. V něm soud shrnul rozhodnou právní úpravu a judikaturu k mezinárodnímu dožádání, podle níž musí být splněny následující podmínky: (a) musí zde existovat *objektivní potřeba mezinárodní spolupráce*, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení *nesmějí být informace či důkazy* požadované v rámci mezinárodní spolupráce *zjevně nadbytečné* – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.
87. K podmínce dle bodu (c) NSS uvedl, že v praxi může docházet k situacím, v nichž mezinárodní dožádání z různých důvodů nevede k získání relevantních nových informací či důkazů, a proto jej správce daně dále nezohlední ve zprávě o daňové kontrole či v jiných svých úkonech vůči daňovému subjektu. Fakt, že výsledek mezinárodní spolupráce následně nebyl reflektován ve zprávě o daňové kontrole, sám o sobě není rozhodující.
88. Současně NSS v citovaném rozsudku konstatoval, že aby mezinárodní dožádání způsobilo zastavení běhu lhůty pro stanovení daně, nepostačuje jakákoli jen prostá či

velmi volná souvislost s předmětem daňové kontroly. Naopak, správce daně v takovém mezinárodním dožádání musí usilovat o objasnění podstatných okolností pro skutková zjištění, na nichž je založeno jeho rozhodnutí. Vycházel přitom ze závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019 - 53.

89. Krajský soud je na rozdíl od žalobce toho názoru, že mezinárodní dožádání, u nichž žalovaný na odpovědi čekal nebo stále čeká, výše uvedené podmínky splňují. Jde konkrétně o mezinárodní dožádání ze dne 28. 4. 2021 ke společnosti P.S.P. a ze dne 1. 7. 2021 ke společnosti UNIBRANDS. Z předloženého daňového spisu je zřejmé, že tyto společnosti měly představovat v příslušných zdaňovacích obdobích tzv. servisní organizace a zakoupené zboží dodávaly výlučně žalobci. Žalovaný zjistil ze svědeckých výpovědí, že P.S.P. tvořila „narázníkovou společnost“ pro případná legislativní pochybení při dovozu nebo pořizování zboží z jiného členského státu. Její obchodní činnost spočívala zejména v přeposílání přesně definovaných objednávek žalobce a plnila žalobcem zadané úkoly. Z první odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci³ vyplynulo, že jako kontaktní osobu za P.S.P. zahraniční dodavatel Union SB-Grossmarkt evidoval pana A. G.. Žalovaný obdržel také e-mailový kontakt xxx, jehož prostřednictvím měla komunikace probíhat, a z něho je zřejmé užívání e-mailové adresy žalobce. Žalovaný ověřil vliv žalobce v P.S.P. také z e-mailové komunikace.⁴ Z té má vyplývat, že zaměstnankyně P.S.P. dostávala úkoly vztahující se k obchodní činnosti P.S.P. ze strany žalobce a informovala jej o splnění úkolů. V této souvislosti komunikovala i s panem A. G..
90. Stejně postavení měla také společnost UNIBRANDS, na níž měla přejít činnost mimo jiné právě i P.S.P., a jejímž společníkem měl být rovněž pan A. G.. Žalovaný získal v rámci vyhledávací činnosti také e-mailovou komunikaci ze dne 26. 2. 2016. Plyne z ní, že P.S.P. informovala své obchodní partnery o přechodu obchodní činnosti na společnost UNIBRANDS, jejímž jednatelem bude provozní ředitel žalobce. Tím byl pan A. G..
91. Žalovaný provedl v návaznosti na zjištění z první odpovědi na mezinárodní dožádání výsledk svědka A. G..⁵ Ten nicméně zjištěné skutečnosti odmítl a popřel, že by jednal za P.S.P. při její obchodní činnosti. K dopisu adresovanému obchodním partnerům sdělil, že si nepamatuje, že by jej podepisoval.
92. Je tedy zřejmé, že napadená mezinárodní dožádání směřovala mimo jiné k ověření, zda žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodného jednání. Krajský soud na tomto místě stručně uvádí, že z daňového spisu vyplývá mimo jiné zjištění, že kontrolními postupy u společnosti P.S.P. místně příslušný správce daně zjistil, že tato společnost vědomě snižovala svoji daňovou povinnost na DPH, neboť uplatňovala odpočet daně z plnění od společnosti APPLE, která byla fiktivní. Finanční prostředky, které žalobce uhradil P.S.P. (s návazností na fiktivní plnění od APPLE), poté byly zasílány na bankovní účet společnosti REALITY, z něhož byly vybírány v hotovosti.
93. Krajský soud není v nynější fázi řízení oprávněn předjímat výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, totiž „[...] není zásadně na správním

³ Žádost ze dne 15. 3. 2018, č. j. 36229/18/4227-24791-608612.

⁴ Úřední záznam ze dne 10. 8. 2021, č. j. 130658/21/4227-21793-050700.

⁵ Protokol ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5230/21/4227-21793-050700.

soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci provádění daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. [...] V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.“ Soud se proto nebude blíže zabývat tvrzením žalobce, podle nějž ze svědecké výpovědi pana Aleše Groulíka vyplynulo, že informace získané od německého správce daně jsou nepravdivé a zavádějící. Krajský soud může posuzovat pouze to, zda z dosavadních zjištění žalovaného plynula objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností, a zda nejsou informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné.

94. Na tomto místě soud dále podotýká, že není rozhodné, že se obchodní činností žalobce zabýval již trestní soud a k jakým závěrům soud v trestním řízení dospěl. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 - 71, „[...] trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* (viz shora) ani *de facto*. V mnoha ohledech je sice mezi nimi úzká vazba (např. plnění oznamovací povinnosti správcem daně vůči orgánům činným v trestním řízení, oprávnění požadovat informace od správců daně apod.) [...]. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování.“ Podle § 52 s. ř. s. je pro soud závazné toliko rozhodnutí soudu o tom, že byl spáchán trestný čin, a kdo jej spáchal. Tím žalobcem uvedený rozsudek trestního soudu není, a proto k němu krajský soud nepřihlížel.
95. Z výše shrnutých skutečností nelze učinit jiný závěr, než že mezinárodní dožádání nebyla zjevně neúčelná či nadbytečná. Naopak vedla či mohla by vést k ověření a získání informací, u nichž se lze důvodně domnívat, že jsou úzce spjata s žalobcem a s ním spojenými společnostmi P.S.P. a UNIBRANDS. Zamýšlel-li žalovaný ověřit svá zjištění ohledně personální provázanosti, osob jednajících za tzv. servisní společnosti žalobce, včetně provádění plateb či objednávek, nebo okolnosti stran zajištění dopravy, nelze žádosti považovat za zjevně nedůvodné.
96. Vztah k podstatným skutkovým okolnostem je rovněž dán. Soud podotýká, že důkazní břemeno při prokazování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu tíží správce daně. Případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu prokazuje správce daně, jelikož účast na daňovém podvodu je okolností, pro kterou je možné nárok na odpočet (jinak splňující všechny nezbytné požadavky) odepřít. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňové břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních. Správce daně je naopak dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání (nebo jiné skutečnosti), které bezesporu zahrnují i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. V kontextu

posuzování podvodu na DPH to znamená, že správce daně tíží důkazní břemeno jak co do existence podvodu, tak co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). V informacích, které žalovaný zamýšlel získat na základě žádostí o mezinárodní spolupráci, soud spatřuje právě skutečnosti potenciálně způsobilé přispět k unesení takto vymezeného důkazního břemene.

97. Podmínka objektivní potřeby mezinárodní spolupráce je naplněna také. Jestliže správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval podezření ze zapojení žalobce do podvodného řetězce, pak je logické, že se snažil zjistit i skutečnosti týkající se jednotlivých dodavatelů, od nichž nakupovaly zboží společnosti P.S.P. a UNIBRANDS pro žalobce v rámci řetězce, tj. v tomto případě od společnosti Union SB-Grossmarkt. Není zřejmé, z čeho žalobce usuzuje, že žalovaný by měl nad rámec jeho postupu zjišťovat informace nadále od něho, jestliže žádosti o mezinárodní informace směřují na jiné společnosti a týkají se skutečností (informací), které žalobce poskytnout nemůže, resp. je žalovaný pro řádné zjištění skutkové stavu musí získat právě od jiných účastníků posuzovaných transakcí.
98. Soud rovněž neshledal, že by žalovaný byl při provádění daňové kontroly nečinný. Žalobce spatřuje jeho nečinnost v tom, že žalovaný má nedůvodně prodlužovat daňovou kontrolu, neboť mezinárodní dožádání nesplňovala na ně kladené požadavky. Proto také nemohla mít účinky na běh lhůty pro stanovení daně předpokládané v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Jestliže však soud dospěl k závěru, že mezinárodní dožádání splňují všechny náležitosti, které na ně klade judikatura, je na místě odmítnout také námitku nečinnosti (jak ji koncipoval žalobce). Soud v předchozích odstavcích mimo jiné také vyložil, že žalovaného tíží důkazní břemeno, prokazuje-li naplnění podmínek účasti žalobce na daňovém podvodu. Pokud tedy žalovaný důvodně vyčkává na poslední odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 1. 7. 2021, nelze tento přístup hodnotit jako nečinnost.
99. Navíc lze uvést, že žalovaný pouze pasivně nevyčkával, ale urgoval zahraniční orgány finanční správy k zaslání odpovědí. Žádost týkající se společnosti P.S.P. urgoval celkem třikrát dne 7. 12. 2021, dne 18. 2. 2022 a dne 10. 8. 2022. Německé orgány finanční správy v těchto případech sdělily, že šetření stále trvají či že nebyla ukončena. Ve vztahu ke společnosti UNIBRANDS urgoval žádost celkem dvakrát dne 17. 2. 2022 a 10. 8. 2022. Německý orgán finanční správy v tomto případě nejprve sdělil, že vyřízení žádosti připomenul příslušnému finančnímu úřadu. K druhé urgenci odpověděl, že šetření příslušného finančního úřadu ještě nebyla ukončena. Soud proto považuje za prokazané, že délku vyřízení mezinárodních dožádání nelze přičítat k tíži žalovanému a že ve smyslu rozsudku NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46, „[...] *úkony českých orgánů při procesu dožádání informace ze zahraničí probíhají řádně a bez průtahů*“. Žalovanému nelze přičítat k tíži to, že zahraničnímu daňovému orgánu trvá vyřízení žádosti déle, než může být obvyklé.
100. Z daňového spisu je také patrné, že žalovaný nepřestal činit další nezbytné úkony v rámci daňové kontroly. V období mezi 1. 7. 2021 (podání posledního mezinárodního dožádání) do 18. 2. 2022 (kdy žalobce podal první podnět na nečinnost) například provedl výslechy svědků, vnášel do spisu informace získané vyhledávací činností týkající se žalobce či společnosti P.S.P. a důkazní prostředky získané od jiných orgánů veřejné

moci či bank. Součástí spisu učinil také zjištění plynoucí z kontrolních hlášení. Další podnět na nečinnost žalobce podal dne 22. 7. 2022. Také před tímto datem nicméně žalovaný vnesl do daňového spisu zjištění týkající se společnosti P.S.P. Jde o daňová přiznání za příslušná zdaňovací období a písemnosti ze související daňové kontroly a také zjištění z jemu přístupných databází VIES a JSD. Nadále poté shromažďoval důkazní prostředky, neboť dle vyhledávací části spisu dne 18. 7. 2022 vydal výzvu k poskytnutí informací.

101. Vezme-li soud v úvahu všechny výše uvedené skutečnosti, musí nutně dospět k závěru, že žalovaný není při provádění daňové kontroly nečinný. O tomto závěru svědčí již samotné úkony, které soud předestřel v předchozích odstavcích. Nadto je však soud toho názoru, že i pokud by se žalovaný omezil pouze na urgence a nečinil žádné další úkony, nemohlo by se s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti této věci jednat o nečinnost. Soud totiž opětovně poukazuje na skutečnost, že mezinárodní dožádání nebyla zcela zjevně neúčelná či nadbytečná, a proto od jejich odeslání neběží lhůta pro stanovení daně na základě § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Povaha zjištění, které dožádáními žalovaný zamýšlí získat, ve spojení s tím, že důkazní břemeno je na straně žalovaného, sama o sobě představují dostatečně pevný podklad pro to, aby žalovaný na tyto odpovědi vyčkal déle, než se může zdát standardní. Jde-li přitom o poslední chybějící informace bránící vydání výzvy k prokázání skutečností, kloní se soud k závěru, že jde o plně legitimní postup žalovaného. Soud rovněž podotýká, že tímto postupem není žalobce nijak krácen na svých právech. Ke všem shromážděným důkazním prostředkům a z nich plynoucím zjištěním žalovaného se žalobce bude moct vyjádřit poté, co žalovaný vydá výzvu k prokázání skutečností (což se již stalo ve vztahu ke společnosti P.S.P.). Také tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.

VI.C Zákonnost zásahů

102. Žalobce předně navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období je nezákonná, a aby žalovanému uložil zákaz pokračovat v provádění daňové kontroly. K tomu soud konstatuje, že jelikož daňová kontrola dosud probíhá, odpovídá tvrzené podstatě zásahu (pokračování daňové kontroly po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně) žalobní petit, jímž se žalobce domáhá, aby soud uložil povinnost daňovou kontrolu ukončit a zakázal provádět další úkony. Petit na určení nezákonnosti daňové kontroly je nedůvodný, neboť zásah nadále trvá (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48).
103. Soud ovšem neshledal ani důvody k tomu, aby žalovanému uložil povinnost daňovou kontrolu ukončit a zakázal provádět další úkony. Podle žalobce byla daňová kontrola ve skutečnosti zahájena již dne 7. 12. 2016. K tomuto dni totiž po něm žalovaný požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění přijatých plnění vykázaných v kontrolním hlášení od společnosti IMINENT Finance s.r.o. Lhůta pro stanovení daně proto uplynula dne 9. 12. 2019 a od tohoto dne je provádění daňové kontroly nezákonné.
104. Jak ale soud vyložil výše (viz část VI.A rozsudku), úkony žalovaného učiněné před formálním zahájením daňové kontroly nepředstavovaly tzv. skrytou daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly dne 28. 1. 2019 proto způsobilo přerušování běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až květen 2016 a rozšíření předmětu daňové

kontroly, k němuž došlo dne 12. 9. 2019, mělo tentýž účinek na běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017.

105. Soud dále nepřisvědčil žalobním námitkám, podle nichž nebyly splněny podmínky pro to, aby žalovaný v průběhu daňové kontroly požádal o mezinárodní výměnu informací. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci proto zastavilo běh lhůt pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu (viz část VI.B rozsudku).
106. Soud považuje za nadbytečné zabývat se blíže otázkou, zda také mezinárodní dožádání provedená žalovaným ještě před zahájením daňové kontroly a probíhající trestní řízení (v němž byl žalobce prozatím nepravomocně zproštěn obžaloby pro trestný čin zkrácení daně) zastavila běh lhůt pro stanovení daně (jak tvrdí žalovaný). Bez ohledu na to je totiž z výše uvedených skutečností zjevné, že k uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně za kontrolovaná zdaňovací období prozatím nedošlo. Žalovaný tedy nevede daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
107. Žalobce eventuálně navrhl, aby krajský soud určil, že žalovaný se průtahy v daňové kontrole dopustil porušení základního práva žalobce na projednání věci bez zbytečných průtahů, a aby zakázal žalovanému pokračovat v porušování tohoto práva a přikázal mu, aby v daňové kontrole neprodleně jednal. Existenci těchto průtahů žalobce spatřuje především v tom, že žalovaný nepřiměřeně dlouho vyčkává (respektive vyčkával) na odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se společností P.S.P. a UNIBRANDS.
108. Krajský soud tomu konstatuje, že žalovaný již obdržel (a to dne 7. 9. 2022) odpověď na žádost týkající společnosti P.S.P., nečinnost žalovaného ve vztahu k této žádosti tak objektivně nemůže nadále trvat. V tomto případě tak lze uvažovat pouze o žalobním návrhu, jímž se žalobce domáhá určení nezákonnosti zásahu. Žalovaný naproti tomu dosud neobdržel odpověď na mezinárodní dožádání týkající se společnosti UNIBRANDS. V tomto případě by tak soud byl případně oprávněn zakázat žalovanému pokračovat v porušování práva žalobce na projednání věci bez zbytečných průtahů a přikázat mu, aby v daňové kontrole neprodleně jednal.
109. Soud nicméně neshledal, že by žalovaný byl při provádění daňové kontroly nečinný. Prvotní předpoklady pro to, aby žalovaný mezinárodní dožádání učinil, byly splněny. Žalovaný pouze pasivně nevyčkával, ale urgoval zahraniční orgány finanční správy k zaslání odpovědí. Žalovaný činil také další nezbytné úkony v rámci daňové kontroly (viz část VI.B rozsudku).
110. Pouze pro úplnost soud opětovně zdůrazňuje, že mu nyní nepřísluší předjímat výsledky daňové kontroly. Například z výše konstatované důvodnosti mezinárodních dožádání nelze dovozovat, zda žalovaný unese své důkazní břemeno při posuzování existence daňového podvodu a účasti žalobce na něm. K této otázce se soud nijak nevyslovil a ani k tomu nebyl v tomto řízení oprávněn (srov. již citovaný rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60). Význam jednotlivých mezinárodních dožádání a skutečností z nich plynoucích bude především předmětem posouzení v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, které eventuálně vzejde z této daňové kontroly (rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020 - 60). V tomto řízení bude žalobce oprávněn uplatnit všechny námitky, jimiž zamýšlí rozporovat zjištění žalovaného vedoucí k podání mezinárodních dožádání a zjištění z odpovědí příslušných zahraničních správců daně.

VII. Závěr a náklady řízení

111. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 87 odst. 3 s. ř. s.
112. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 15. února 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu