



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **KOVOŠROT - MORAVIA CZ a.s.**, IČO 27416771,  
sídlem Dobročovice 22, Úvaly,  
zastoupená společností Punktum, spol. s r.o., IČO 25380966  
sídlem Otická 758/19, Opava,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,  
sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá ochrany před nezákonným zásahem. Tvrzený nezákonný zásah podle žalobkyně spočíval v nezákonném

pokračování daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 (dále také jen „daňová kontrola“) po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně původně žádala, aby soud určil, že pokračování v daňové kontrole je nezákonným zásahem, uložil žalovanému povinnost ukončit tuto daňovou kontrolu a zakázal mu provádět jakékoli další úkony ve vztahu k tomuto období a dani. S ohledem na ukončení daňové kontroly žalobkyně následně změnila žalobní návrh tak, že se domáhá deklarace nezákonnosti daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty. Tuto změnu soud připustil usnesením ze dne 19. 1. 2023, č. j. 55 Af 13/2020-163.

2. Soud výše uvedeným usnesením nepřipustil změnu žaloby, kterou se žalobkyně nově domáhala určení, že vydání dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 15. 3. 2021, č. j. 1058884/21/2101-50521-209471, bylo nezákonným zásahem. Soud připomíná, že dodatečný platební výměr nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Zásahová žaloba je subsidiární vůči ostatním žalobním typům. Může být přípustná teprve tehdy, pokud nepřichází v úvahu podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Dodatečný platební výměr je správním rozhodnutím, proti němuž se lze bránit řádným opravným prostředkem (odvoláním), což žalobkyně dle svého tvrzení již učinila, a po jeho marném vyčerpání případně správní žalobou podle § 65 s. ř. s. Pokud by správní soud přistoupil k věcnému přezkumu zákonnosti dodatečného platebního výměru, aniž bylo rozhodnuto o podaném odvolání, nepřipustným způsobem by zasahoval do rozhodovací činnosti správních orgánů. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 11. 2021, č. j. 1 Afs 276/2021-39, takový postup je v příkrém rozporu se samotnou koncepcí správního soudnictví, které poskytuje ochranu práv zásadně až po vyčerpání řádných opravných prostředků (§ 5 s. ř. s.). Dokud nebylo rozhodnuto o řádném opravném prostředku, který poskytuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, je soudní přezkum předčasný. Zásahová žaloba proti dodatečnému platebnímu výměru je tedy nepřipustná, přičemž ani v případě úpravy žalobního typu by nebyly splněny podmínky řízení (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 24. 8. 2021, č. j. 43 Af 22/2021-38).
3. Žalobkyně se původně též domáhala, aby soud určil, že doměřovací řízení na dani z přidané hodnoty za březen 2015 je nezákonné, a přikázal žalovanému je ukončit. V této části byla žaloba odmítnuta výrokem I rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84. Kasační stížnost proti tomuto výroku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60 (dále též „rozsudek č. j. 4 Afs 356/2020-60“).
4. Žalobkyně v žalobě předně namítla, že daňová kontrola byla zahájena nezákonným způsobem. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 13. 10. 2015, o němž byl pořízen protokol č. j. 3790771/15/2101-60561-208949. Jednání se totiž neúčastnil její zmocněnec, ačkoli má u žalovaného založenou plnou moc k zastupování od 17. 4. 2012. Provedením úkonu přímo vůči žalobkyni nedošlo dle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zmocněnec žalobkyně nebyl o zahájení daňové kontroly vyrozuměn a o jejím konání se dozvěděl až z výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60561-208949. Z obsahu protokolu vyplývá, že se do provozovny žalobkyně dostavily dvě ženy, které tvrdily, že jsou z kontrolního oddělení. Neprokázaly se služebními průkazy a nepředložily oprávnění ke kontrole, jež není ani obsaženo ve správním spise. Dle žalobkyně tedy uvedeného dne nebyly přítomny žádné osoby oprávněné jednat jménem státu, a k formálnímu zahájení daňové kontroly tudíž

nedošlo. Protokol má podobu běžné listiny sepsané v běžném textovém editoru, nemá žádné označení státu (např. malý státní znak) ani jiné formální znaky, které by ho od běžných listin odlišovaly.

5. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný prováděl dokazování v její věci již v červnu 2015, o čemž jsou záznamy v neveřejné části správního spisu. Dle žalobkyně měl žalovaný před formálním zahájením daňové kontroly stejné informace, které měl v době podání žaloby. Měl prověřeny všechny dodavatele a odběratele, detailní znalost o jednotlivých dodávkách a musel si být vědom, že jelikož jednatel společnosti TROFANY COMPANY s.r.o. (dále jen „TROFANY“) zemřel, nebude možné ho vyslechnout a nepodá daňové přiznání. Měl k dispozici potřebné účetní doklady, knihy a výpovědi svědků (pana C. S.), které však do správního spisu vůbec nezařadil. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 198/2014-55 (patrně míněno usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS – pozn. soudu), měl žalovaný žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Této své povinnosti plynoucí z § 145 odst. 2 daňového řádu však nedostál. Formální zahájení daňové kontroly proto nemá účinky plynoucí z § 148 odst. 3 daňového řádu a tříletá prekluzivní lhůta, která započala běžet dne 27. 4. 2015, uplynula dne 25. 4. 2018.
6. Pokud by se soud s touto argumentací neztotožnil, je třeba zohlednit, že daňová kontrola byla fakticky prováděna nejméně od 8. 6. 2015, a prekluzivní lhůta by tedy již uplynula. K tomu žalobkyně poukazuje na odpověď ředitelky Územního pracoviště pro Prahu 8 Ing. K. na dožádání ve věci uskutečněných plnění společnosti TROFANY, která potvrdila, že zboží bylo dodáno z Maďarska a TROFANY nepodala přiznání k dani (č. j. 2123432/15/2102-60564-108273). O tom, že nešlo o abstraktní prověřování informací, svědčí dle žalobkyně skutečnost, že tato listina je součástí vyhledávací části správního spisu ve věci žalobkyně, a potvrzuje to rovněž listina ze dne 16. 9. 2015, č. j. 3616795/15/2102-60566-108273, v níž Územní pracoviště Praha – západ sděluje žalovanému další informace a výslovně zmiňuje žalobkyni.
7. Dále žalobkyně namítá, že mezinárodní dožádání neměla být prováděna, neboť dle žalobkyně je nesporné, že jednatel společnosti TROFANY nepodal daňové přiznání a nezaplatil daň jen proto, že zemřel. Žalobkyně má za to, že žádné mezinárodní dožádání nemělo vliv na běh prekluzivní lhůty. Konkrétně pak žalobkyně namítá nezákonnost a zjevnou účelovost mezinárodního dožádání ze dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18), které trvalo do 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19), tedy 119 dnů. Toto dožádání bylo učiněno 19 měsíců po provedení dožádání předchozího, přičemž po tuto dobu se nic podstatného neodehrálo. Dožádání se navíc týkalo skutkově jiné věci, než kterou žalovaný již čtyři roky prověřoval. Dožádání se týkalo odběratele žalobkyně na měděný odpad, což je zcela jiná kategorie než CU katody, tedy vstupní surovina pro výrobu. Dle žalobkyně bylo mezinárodní dožádání provedeno pouze s cílem zastavit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, a nemělo tedy vliv na běh prekluzivní lhůty. I pokud by došlo k přerušení prekluzivní lhůty daňovou kontrolou a jejímu stavení v důsledku předchozích mezinárodních dožádání, uplynula by prekluzivní lhůta 13. 9. 2019. Je na žalovaném, aby prokázal, že nešlo pouze o účelový úkon. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS.
8. Jelikož bez dalšího mezinárodního dožádání by prekluzivní lhůta již uplynula, i pokud by žalobkyní zpochybňované mezinárodní dožádání stavělo prekluzivní lhůtu, žalobkyně předpokládá, že žalovaný bez jejího vědomí učinil další účelové mezinárodní dožádání.

Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný zneužívá institut mezinárodního dožádání k prodloužení prekluzivní lhůty, neboť žádné mezinárodní dožádání nebylo účelné a konkrétní mezinárodní dožádání se týká otázek mimo předmět řízení.

9. Závěrem poukázala na judikaturu Ústavního soudu. V případě pochybností je třeba volit výklad, který znamená menší zásah do vlastnického práva.

### Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Předně uvedl, že žalobkyni oznámil úmysl provést daňovou kontrolu k DPH za zdaňovací období 2015 písemností ze dne 22. 9. 2015, č. j. 3640849/15/2101-60561-208949, s tím, že daňová kontrola bude zahájena dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin v místě jejího podnikání. Současně jí bylo sděleno, že je nezbytné, aby byla přítomna osoba, která za ni může jednat. Toto oznámení bylo doručeno do datové schránky zmocněnce žalobkyně, společnosti Punktum, spol. s r.o., dne 24. 9. 2015. Zmocněnec byl o zahájení daňové kontroly vyrozuměn v dostatečném časovém předstihu. Zároveň nesdělil, že by byl termín nevyhovující. Jeho nepřítomnost tak nemůže být přičítána k tíži žalovaného. Písemností ze dne 15. 10. 2015, č. j. 3810067/15/2101-60561-208949, jež byla zmocněnci doručena dne 16. 10. 2015, byl zmocněnec informován o zahájení daňové kontroly. Dle žalovaného byla daňová kontrola náležitě zahájena a její zahájení mělo účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu.
11. Žalovaný dále poukázal na to, že zákonem svěřenou pravomoc vykonává svým jménem. Ve vztahu k užívání státních symbolů odkázal na zákon č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k ústnímu jednání, jímž byla daňová kontrola zahájena, doplnil, že se ho zúčastnil člen představenstva žalobkyně Jiří Ondrák a její zaměstnanec P. Š. Jelikož úřední osoby a zástupce žalobkyně se setkali již při předchozím jednání a vzájemně neměli pochybnost o totožnosti či pracovním zařazení, bylo zbytečné opětovně prokazovat totožnost. Tvrzené formální vady protokolu nemohou mít vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly. Úřední osoby, které zahájily daňovou kontrolu, neměly povinnost se prokázat pověřením ke kontrole. Byly totiž zařazeny do kontrolního oddělení a v rámci svého zařazení byly oprávněny postupovat samostatně bez nutnosti individuálního pověření ke konkrétnímu postupu.
12. Žalovaný ke dni zahájení daňové kontroly nedisponoval takovými konkrétními důkazy a informacemi, které by prokazovaly, že žalobkyně v daňovém přiznání za březen 2015 tvrdila daň v nesprávné výši, a proto nebyl povinen žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Dle žalovaného nelze v případě šetření obchodního řetězce vyzývat jednotlivé aktéry k podání dodatečného daňového přiznání, neboť v době zahájení prověřování jsou znalosti na úrovni podezření a řetězec je třeba prověřovat komplexně. Z písemností č. j. 2123432/15/2102-60564-108273 ze dne 20. 4. 2015, č. j. 3575375/15/2100-11440-203605 ze dne 8. 9. 2015, a č. j. 3616795/15/2102-60566-108273 ze dne 16. 9. 2015 vyplývá, že žalovaný měl podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec jednotlivých subjektů s cílem neoprávněného čerpání odpočtu DPH při obchodování s měděnými katodami. Aby bylo možné přistoupit k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, musela by znalost o nesprávně uvedené dani dosahovat takové míry, která by odůvodňovala její vydání. Ve výzvě je totiž žalovaný povinen uvést skutečnosti a důkazy, o něž se opírá. Výzva nemůže být založena pouze na podezření či domněnce o možném zkrácení daně. Žalovaný měl k dispozici pouze daňové doklady poskytnuté

kontrolovanými subjekty, na jejichž základě mu vzniklo podezření na karuselový obchod s měděnými katodami, které bylo nutné prověřit ve vztahu ke všem zúčastněným daňovým subjektům. Ze správního spisu neplynou žádné indicie svědčící o tom, že žalobkyně uvedla v daňových přiznáních DPH v nesprávné výši. Ke dni zahájení daňové kontroly byl žalovaný teprve na počátku šetření obchodního řetězce. Za tohoto stavu znalostí nebylo možné výzvu vydat, neboť žalovaný nebyl schopen konkretizovat důvody, pro které má za to, že daň byla přiznána v nesprávné výši. Vydal-li by žalovaný výzvu k podání dodatečného daňového přiznání formulovanou pouze v obecné rovině bez uvedení skutečností nebo důkazů, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, byla by výzva nezákonná. Žalovaný neměl ke dni 13. 10. 2015 informace svědčící o tom, že šlo o obchodování v řetězci, jehož účelem bylo vylákání odpočtu ze státního rozpočtu. Nesprávně tvrzenou daň nelze dovést jen z toho, že jeden subjekt řetězce nepřiznal a neodvedl daň z poskytnutých zdanitelných plnění. Podezření na karuselový obchod neznamená důvodný předpoklad doměření daně. Žalovaný by musel unést důkazní břemeno o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o zapojení do podvodného řetězce, což není bez provedení daňové kontroly možné. Ani z protokolu o výsledku pana C. S. neplyne, že by žalovaný měl před zahájením daňové kontroly takové informace a důkazy, které by svědčily o tom, že žalobkyně pravděpodobně uvedla daň v nesprávné výši. Dle žalovaného žalobkyně směřuje vyhledávací činnost správce daně ve smyslu § 78 daňového řádu a daňovou kontrolu. Výměna informací mezi správcem daně je součástí vyhledávací činnosti. Formalizovaný úkon zahájení daňové kontroly byl vůči žalobkyni učiněn dne 13. 10. 2015.

13. Žalovaný při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně obchoduje mimo jiné s měděnými katodami, které jsou z hlediska podvodů na DPH rizikovou komoditou. Žalobkyně byla součástí řetězce, ve kterém byly do České republiky z jiného členského státu tyto katody dodávány. V průběhu dopravy bylo zboží několikrát přeprodáno a následně dodáno do skladu žalobkyně v České republice. Žalobkyně je pak dodávala dalším odběratelům. Podrobně je řetězec popsán ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60561-208949. Žalovaný se domnívá, že v takovéto věci je zcela běžná výměna informací mezi daňovými správami členských států. Je na úvaze správce daně, zda provedené důkazy ke zjištění skutkového stavu dostačují, nebo zda je třeba provést další důkazy k ověření nároku na odpočet. Žalovaný v deseti případech požádal daňovou správu jiného členského státu o poskytnutí informací, jež odpovídaly informacím, kterými žalovaný v daňové kontrole disponoval. Prekluzivní lhůta pro doměření daně se zahájením daňové kontroly dne 13. 10. 2015 prodloužila do 14. 10. 2018. První výměna informací prodloužila lhůtu o 97 dní, třetí o 55 dní, čtvrtá o 183 dní a pátá o 129 dnů do 21. 1. 2020. Další výměny informací (druhá, šestá, sedmá a osmá) lhůtu neprodlužovaly, jelikož byly činěny současně s výše uvedenými. Před skončením prekluzivní lhůty dne 21. 1. 2020 byla učiněna dne 19. 12. 2019 žádost o výměnu informací, na kterou ke dni vyjádření nedošla odpověď. Lhůta proto ode dne 19. 12. 2019 neběží.
14. Vzhledem k tomu, že jde o obchodování se subjekty z jiných členských států, bylo nutné nejprve ověřit, že zboží existovalo a že k přeshraniční přepravě skutečně došlo. Žalovaný se nedotazoval opakovaně ani bezúčelně. Doposud se mu však nepodařilo objasnit, kdo byl objednatelem přepravy, jak přeprava probíhala a komu je možné dopravu přičíst. Tyto informace jsou potřebné k dokreslení obchodování v řetězci, ve kterém žalobkyně dle svých tvrzení nebyla objednatelem přepravy. Z tohoto důvodu požádal žalovaný

daňovou správu jiných členských států o výměnu informací žádostmi ze dne 20. 12. 2019 a ze dne 7. 2. 2020.

15. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že předmětem daňové kontroly je DPH za zdaňovací období březen 2015, nikoli pouze v rozsahu měděných katod. Námitka žalobkyně, že předmětem výměny informací č. j. 4191778/18 byl měděný granulát nebo měděný šrot, nikoli katody, nemá žádný vliv na běh prekluzivní lhůty. Zdanitelné plnění se totiž uskutečnilo v březnu 2015, tj. ve zdanitelném období, které je předmětem daňové kontroly. Skutečnost, že žalovaný žalobkyni neuvědomil o mezinárodní výměně informací, nemá na běh prekluzivní lhůty ani zákonnost daňové kontroly vliv.

### Repliky žalobkyně

16. Žalobkyně v první replice uvedla, že ji žalovaný neinformoval o žádosti o výměnu informací do Maďarska ze dne 20. 12. 2019 a na Slovensko ze dne 7. 2. 2020. Žalobkyně odmítá vyjádření žalovaného, že se mu dosud nepodařilo objasnit, kdo byl objednatelem přepravy, jak probíhala přeprava a komu je možné ji přičíst. Poukázala na výsledek kontrolního zjištění a na to, že žalovaný přepravu prověřoval již v roce 2015. Svědek M. byl uveden jako řidič na vážních lístcích, dodacích listech a daňových dokladech. Jednatel společnosti GARANT-SPED s.r.o., jejímž byl svědek M. zaměstnancem, při výpovědi na daňovém úřadu v Komárně dne 9. 3. 2016 potvrdil, že se přeprava uskutečnila a žalobkyně byla konečným příjemcem zboží. Skutečnost, že žalovaný přepravu již prověřoval, je zachycena v protokole o výsledku C. S. ze dne 16. 10. 2015, č. j. 3816903/15/2101-60561-209021. Součástí správního spisu jsou též záznamy z mýtných bran a další informace, které byly vyžádány již v roce 2015 ve věci dodavatele žalobkyně, společnosti CPD - Services, s.r.o., IČO 25729748, dříve CPD - REAtrade, s.r.o. (dále jen „CPD“). Ve správním spise není obsaženo vše, ale pouze tolik, aby mohl žalovaný tvrdit, že je nutné provést mezinárodní dožádání. Žalobkyně trvá na tom, že poslední dožádání bylo zjevně účelové, jelikož zjišťované skutečnosti žalovaný prověřoval již v roce 2015. Účelovost dožádání je dle žalobkyně zřejmá také z toho, že žalovaný zjišťoval informace o měděném granulátu, ačkoli tvrdí možný podvod a nestandardní obchody výlučně na katodách, které označil za rizikovou komoditu. Správní spis ani výsledek kontrolního zjištění neobsahuje žádnou jinou zmínku o granulátu.
17. Žalobkyně dále uvedla, že netrvá na námitce, že její zmocněnec nebyl vyrozuměn o zahájení daňové kontroly. Trvala však na tom, že kontrolu nezahájily pověřené osoby a že formální zahájení dne 13. 10. 2015 proběhlo později než faktické zahájení. Protokol o zahájení by měl dostat formálním náležitostem stanoveným zákonem, mezi které patří i státní znak. K tomu odkazuje na § 5 zákona o užívání státních symbolů. Pokud mělo zahájení daňové kontroly vyvolat právní účinky, mělo být učiněno bezvadným úkonem. Tvrdí-li žalovaný, že před zahájením daňové kontroly neměl dostatečné informace o tom, že by žalobkyně přiznala daň v nesprávné výši, nemohl zároveň před jejím zahájením uvádět, že je žalobkyně zapojena do řetězce, ve kterém je ušlá daň. Žalobkyně nesouhlasila, že by žalovaný nedisponoval informacemi a důkazy před zahájením kontroly.
18. K druhé replice žalobkyně připojila přípis Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV. Doplnila, že byl vyhotoven týž den, kdy byla zahájena daňová kontrola. Z jeho obsahu plyne, že je prověřováno podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a to u obchodů žalobkyně, které jsou předmětem daňové

kontroly. V okamžiku zahájení daňové kontroly měla policie dostatek informací k tomu, aby mohla dospět k závěru, že ke spáchání trestného činu nedošlo. Z toho plyne, že policie tuto věc již nějakou dobu prověřovala. Žalobkyně předpokládá, že oznámení o spáchání trestného činu bylo učiněno ze strany orgánů Finanční správy České republiky, a existoval tedy odůvodněný důkaz podložený úsudek o spáchání trestného činu zkrácení daně, který předcházela zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Žalobkyně navrhla, aby si soud od policie vyžádal trestní spis, jehož součástí je výše označený přípis, a provedl ho jako důkaz k prokázání tvrzení, že žalovaný měl dostatek informací pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a zejména že ke skutečnému zahájení daňové kontroly došlo před jejím formálním zahájením.

19. Ve třetí replice žalobkyně uvedla, že správní spis není úplný a žalovaný zatajuje rozhodné skutečnosti. Doplnila, že dne 30. 6. 2020 proběhl zcela nadbytečný výslech J. M. před daňovým úřadem v Nitře. Při tomto výslechu byly svědkovi položeny identické otázky, které byly kladeny v roce 2015 v rámci dožádání u dodavatele žalobkyně. Doklad o něm je součástí daňového spisu dodavatele žalobkyně, a nikoli žalobkyně, a proto mohl žalovaný tvrdit, že se o existenci svědka M. a jeho dopravě dozvěděl až z výslechu svědka S. Svědek M. i daňový úřad v Nitře potvrdili, že stejné informace šetřili již v roce 2015. Protokol o výslechu jednatele dopravce GARANT-SPED s.r.o. (dále jen „GARANT-SPED“) pana V. T., který proběhl v roce 2015, což potvrdil svědek M. i pracovníci správce daně, je zařazen pouze ve spisech jiných daňových subjektů. Mezinárodní dožádání ohledně výslechu svědka M. tedy mohlo proběhnout již v roce 2015. Obdobně mohlo být učiněno dožádání do Maďarska již po smrti pana C. Z.

#### Vyjádření žalovaného k replikám

20. Žalovaný k návrhu na provedení důkazu trestním spisem a přípisem Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, uvedl, že ze spáchání trestného činu byla prověřována společnost TROFANY a policejní orgán požadoval doložit obchodně závazkové vztahy se společností CPD. Žalobkyně nebyla podezřelá ze spáchání trestného činu, a proto také v trestním spise nemohou být shromážděny informace o tom, zda žalobkyně v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015 uvedla daň ve správné výši. Pokud by tam taková informace byla, byla by sama podezřelá ze spáchání trestného činu. Žalovaný nicméně neměl trestní spis k dispozici, a tudíž z něho nemohl čerpat. Policie po žalobkyni požadovala doložit vztahy se společností CPD fakturami, vážnými lístky a doklady o úhradách. Tyto doklady žalobkyně předložila žalovanému po zahájení daňové kontroly. Zopakoval, že pokud má žalobkyně za to, že k zahájení daňové kontroly došlo dříve, nesprávně směřuje vyhledávací činnost správce daně s kontrolními postupy. Daňová kontrola byla zahájena tak, jak je uvedeno v protokolu o jejím zahájení, neboť až při tam zachyceném ústním jednání byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a žalovaný začal zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
21. Dne 1. 10. 2020 žalovaný soudu sdělil, že daňová kontrola dosud probíhá a že neobdržel žádnou další odpověď na mezinárodní dožádání. Uvedl, že bude činit kroky směřující k ukončení daňové kontroly.

### Jednání před soudem dne 9. 10. 2020

22. Při jednání soudu konaném dne 9. 10. 2020 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zdůraznila, že kontrolní spis, který byl soudu předložen, je neúplný. K tomu poukázala na soupis spisu, který byl soudu předložen dne 9. 6. 2020. Jde o uměle vyhotovený soupis, nikoli standardní soupis kontrolního spisu vyhotovený v informačním systému ADIS s uvedením data zařazení písemnosti do spisu, čísla jednacího, počtu listů, počtu příloh, uvedení, zda jsou v elektronické nebo listinné formě a zda jsou zařazeny ve veřejné nebo vyhledávací části spisu. V předloženém soupisu a správním spisu chybí řada podání žalobkyně a písemností žalovaného, například sdělení žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, jakož i všechny písemnosti v něm uvedené. Nejsou v něm též listiny uvedené v tabulce v příloze sdělení žalovaného č. j. 4993139/19/2101-50522-209106. Žalobkyně nicméně vyjádřila přesvědčení, že ve věci je možné rozhodnout na základě předložené části spisu. Žalobkyně zopakovala, že spatřuje nezákonný zásah v tom, že daňová kontrola je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť mezinárodní dožádání lhůtu nestavila a nedošlo ani k jejímu přerušení zahájením daňové kontroly. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010-65, zopakovala, že je třeba posuzovat účelnost mezinárodních dožádání. Dle žalobkyně byla všechna mezinárodní dožádání čistě účelová. Pokud jde o mezinárodní dožádání ohledně C. Z., zdůraznila, že zemřel dva dny před koncem lhůty pro podání daňového přiznání v české nemocnici, byl mu vystaven český úmrtní list a byl jako jednatel TROFANY vymazán v obchodním rejstříku v roce 2016. Není důvod, aby se žalovaný dotazoval na skutečnosti, které jsou mu již pět let známy. Výsledek pozůstalostního řízení žalovaný zjišťuje až nyní proto, že to v daňovém řízení navrhla žalobkyně. Jestliže jej nezjišťoval po dobu pěti let, je patrné, že byl po tuto dobu bezdůvodně nečinný. Doplnila, že jí J. M. během přestávky při výslechu sdělil, že byl již jednou kontaktován ve věci jiných subjektů a že v této věci se nemohl ze zdravotních důvodů dostavit. Hovořil o tom, že tehdy vypovídal i společník GARANT-SPED. O jeho výpovědi však žalobkyně neměla informace. Uvedla, že tato tvrzení není schopna prokázat. Nevěděla, zda se měl dřívější výslech J. M. týkat CPD, TROFANY nebo společnosti Latina. Žádného dřívějšího výslechu sama přítomna nebyla. Dále uvedla, že nelze přihlížet k mezinárodním dožádáním ohledně obchodů se společnostmi AMAG metal GmbH, Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft a Cronimet Alfa Ferrolegerungen Handels GmbH, neboť nemají s věcí nic společného. Poukázala na to, že daňová kontrola byla cílená a byla zahájena na základě dožádání. O účelovosti dle žalobkyně svědčí i to, že mezi zahájením daňové kontroly a seznámením s výsledkem kontrolního zjištění byla čtyřletá nečinnost. Zopakovala, že žalovaný porušil povinnost vyzvat ji před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání. Z těchto důvodů se domnívá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně již uplynula.

### Vyjádření účastníků po vydání rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60.

23. Žalobkyně uvedla, že jí nezbývá než respektovat závěry rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60. Doplnila, že žalovaný vydal dne 15. 3. 2021 dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1058884/21/2101-50521-209471, jehož odůvodněním je zpráva o daňové kontrole, který jí byl doručen dne 26. 3. 2021. Žalobkyně proti němu podala odvolání, o němž nebylo dosud rozhodnuto. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola již fakticky neběží, redukuje se s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu spor na otázku, zda měla být vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu, či nikoli, a pokud ano, jaké dopady má její

nevydání na běh prekluzivní lhůty. Žalobkyně trvá na tom, že vydána být měla. Zdůraznila, že je rozdíl mezi skutečným a formálním zahájením daňové kontroly. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je nutno brát v úvahu vždy v konkrétních souvislostech konkrétní postup správce daně a není významné, pokud je daňová kontrola zastírána jinými úkony, například vyhledávací činností či místním šetřením. K tomu poukázala na rozsudek ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že obsahem vyhledávací činnosti může být pouze zjišťování a shromažďování podkladových informací, nikoli jejich vlastní hodnocení a zjišťování či ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti. Žalobkyně uvádí, že v žalobě a dalších podáních poukázala na činnost žalovaného před formálním zahájením kontroly. Žalovaný odmítl do daňových spisů žalobkyně zařadit důkazy z jiných daňových řízení, které prokazují faktický okamžik zahájení daňové kontroly. Žalobkyně jej proto nemůže exaktně určit. Má za to, že pro účel tohoto řízení postačí důkazy, které soud již provedl jako důkaz při ústním jednání. V rozsudku ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, je mimo jiné v bodu 36 uvedeno, že dne 20. 4. 2015 bylo provedeno dožádání v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou u CPD. Je tedy nesporné, že žalovaný nejpozději dne 20. 4. 2015 prováděl daňovou kontrolu, a tedy dokazování v souvislosti s daňovou kontrolou u CPD. Dle žalobkyně není podstatné, že se jednalo o jiný daňový subjekt, jejího dodavatele, neboť šlo o tutéž věc a stejné doklady. Správce daně již jednoznačně hodnotil důkazy, byť u jiného daňového subjektu a v jiném řízení. Toto dokazování muselo dle žalobkyně naplnit vědomí správce daně o povinnosti vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se domnívá, že i u ní byla fakticky zahájena daňová kontrola ve chvíli, kdy žalovaný poprvé hodnotil doklady od společnosti TROFANY. Jednalo se o tytéž doklady a listiny, které jsou důkazem u CPD, TROFANY i žalobkyně. Daňová kontrola tak byla u žalobkyně zahájena bezprostředně po podání daňového přiznání k DPH za březen 2015 dne 27. 4. 2015. Tento den je rozhodný pro počítání tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu i ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

24. Žalobkyně dále namítala neúčelnost dožádání č. 9 do Maďarska. Zdůrazňuje, že ke dni doručení dodatečného platebního výměru ani ke dni rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nebylo toto mezinárodní dožádání skončeno. Žalobkyni není známo, že by maďarská finanční správa, byť i „neformálně“ emailem, na mezinárodní dožádání odpověděla. Jestliže žalovaný vydal dodatečný platební výměr, aniž vyčkal na výsledek mezinárodního dožádání, pak toto dožádání (být dle názoru krajského soudu a Nejvyššího správního soudu bylo racionální) nebylo pro doměření daně nezbytně nutné, což popřelo jeho účelnost. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 39/2020-101. Bude-li soud nadále považovat mezinárodní dožádání za účelné, byť na jeho výsledek žalovaný nepočkal, pak stále neběží prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Vydání dodatečného platebního výměru v době, kdy neběží prekluzivní lhůta, představuje dle žalobkyně další nezákonný zásah.
25. Žalobkyně trvá na tom, že daňová kontrola byla prováděna po prekluzi. Pokud by rozhodným okamžikem bylo formální zahájení kontroly dne 13. 10. 2015, tříletá prekluzivní lhůta by skončila dne 13. 10. 2018. Přičte-li se 650 dní mezinárodních dožádání, které byla dle soudu účelná, měla být daňová kontrola skončena dne 24. 7. 2020 a dodatečný platební výměr pravomocný. Dožádání č. 9 nelze zohlednit, neboť jeho účelnost popřel žalovaný tím, že nevyčkal na jeho výsledek. Dle žalobkyně měl správce daně navíc žalobkyni vyzvat ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, a počátek běhu prekluzivní lhůty je proto totožný s podáním daňového přiznání, neboť v tomto okamžiku žalovaný věděl z

dokazování u dodavatele žalobkyně rozhodné skutečnosti a byl povinen výzvu vydat. V takovém případě by tříletá prekluzivní lhůta končila dne 27. 4. 2018. Přičte-li se 503 dní mezinárodních dožádání, která byla dle soudu účelná (mezinárodní dožádání učiněná po prekluzi nemohou lhůtu stavět), skončila prekluzivní lhůta pro stanovení daně již dne 12. 9. 2019.

26. Žalobkyně dále poukázala na to, že z rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020, vyplývá, že Nejvyšší správní soud shledal vadu týkající se absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Meritorně však nevyslovil, jaké důsledky má toto pochybení žalovaného, tedy zda je celá daňová kontrola od počátku nezákonná, nebo má jen jiný počátek, nebo že nebyla zahájena či jiný důsledek. Nezákonná daňová kontrola generuje i nezákonné správní akty. Žalobkyně proto vnímá dodatečný platební výměr jako samostatný nezákonný zásah.
27. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 22. 12. 2022 k otázce výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení odkázal na své předchozí podání. Zdůraznil, že aby byla výzva zákonná a přezkoumatelná, musí v ní správce daně přesvědčivě popsat, na základě jakých skutečností předpokládá, že bude daň daňovému subjektu doměřena. Vzhledem k tomu, že daň byla doměřena žalobkyni z titulu vědomé účasti na podvodu na DPH, je v daném případě nemyšlitelné, že by žalovaný v období před zahájením daňové kontroly disponoval takovými důkazními prostředky, aby mohl ve výzvě unést své důkazní břemeno, tj. popsat chybějící daň, řetězec, objektivní okolnosti a provést vědomostní test. I z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 198/2014-55, vyplývá, že povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení není absolutní. Rozšířený senát připouští z uvedeného pravidla výjimky, které navazující judikatura zpřesňuje. K tomu žalovaný dále cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65. Uvádí, že v případě žalobkyně správce daně šetřil karuselový obchod s měděnými katodami, který bylo nutné prověřit ve vztahu ke všem zapojeným subjektům. Žalovaný nedisponoval konkrétními poznatky, které by odůvodňovaly předpoklad, že bude žalobkyni daň doměřena. Případná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení by ve světle judikatury nemohla obstát. Dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-49, a ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, které se zabývaly otázkou nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v případech, kdy správce daně šetřil daňovou kontrolou podezření z podvodu na DPH. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 byla zahájena v souladu se zákonem, a její zahájení mělo tudíž účinky na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.
28. Žalobkyně v reakci na vyjádření žalovaného uvedla, že otázku absence výzvy považuje za vyřešenou Nejvyšším správním soudem, který z tohoto důvodu věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Vzhledem k hospodárnému a racionálnímu přístupu Nejvyššího správního soudu je dle žalobkyně nepravděpodobné, že by věc vrátil k dalšímu řízení, pokud by bylo evidentní, že jde o karuselový podvod, jak tvrdí žalovaný, a že neexistovaly indicie a podmínky pro vydání výzvy. Žalovaný ke svým tvrzením neuvádí žádné konkrétní důkazní návrhy. Naproti tomu žalobkyně v žalobě v bodě 17 a dalších podáních označila listiny, které dokládají, že žalovaný u ní prováděl daňovou kontrolu ještě před jejím formálním zahájením. Tyto listiny žalovaný do spisu nezařadil, nepředložil je soudu a snaží se vyvolat dojem, že neexistují a že v době zahájení daňové kontroly důvody pro vydání výzvy nebyly. Žalobkyně odmítá tvrzení o karuselových obchodech. Uvádí, že je

to víra žalovaného, která je právně možná nejdříve ve zprávě o daňové kontrole a platebním výměru, žalovaný ji však zjevně měl již v okamžiku zahájení kontroly. Žalobkyně tento názor žalovaného odmítá. Zdůrazňuje, že jednatel TROFANY, C. Z., nepodal přiznání a neodvedl DPH, protože zemřel, a to podle svědků na záchvat žaludečních vředů poté, kdy na něj „zaklekla“ Finanční správa ČR. Žalobkyně jej nezavraždila, a už vůbec ne s cílem krátiť DPH z plnění, které proběhlo, jak prokázalo i daňové řízení. K odkazu žalovaného na rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, žalobkyně uvádí, že žalovaný neoznačil žádné důkazy, že v době, kdy kontroloval další subjekty (TROFANY a CPD) neměl žádné indicie. Neuvádí, jaké konkrétní věcné důvody měl k tomu, aby si zvoleným postupem prodloužil prekluzivní lhůtu. Kontrolu prováděl fakticky ode dne, kdy žalobkyně podala daňové přiznání, tedy ode dne 27. 4. 2015. K uplynutí prekluzivní lhůty i při zohlednění mezinárodních dožádání tedy došlo dne 12. 9. 2019. Je na žalovaném, aby unesl důkazní břemeno, proč postupoval zvoleným způsobem a proč si prodloužil prekluzivní lhůtu. V daňovém řízení je třeba dle § 8 odst. 3 daňového řádu posuzovat skutečný obsah právního jednání, a to i ze strany správce daně, který je povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Výklad žalovaného ohledně prodloužení prekluzivní lhůty je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, žalobkyně uvedla, že zatajování rozhodujících listin je osvědčeným postupem orgánů finanční správy, neboť pak jim nikdo nic nedokáže a soud nezjistí rozhodný skutkový stav. Žalobkyně proto akcentuje nepořádek ve spise. Z tohoto důvodu podala další žalobu vedenou pod sp. zn. 55 Af 22/2021 a trvá na tom, aby do jejího správního, tedy i soudního spisu, byly zařazeny daňové spisy jejích dodavatelů dle § 93 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně má za to, že označila důkazní prostředky ve spise zařazené i žalovaným úmyslně do spisu nezařazené, které svědčí o tom, že indicie žalovaného nebyly jen dílčí a marginální, když u obou dodavatelů žalobkyně již prováděl kontrolu.

29. Ve vyjádření ze dne 3. 2. 2023 ke změně žaloby žalovaný ve vztahu k nevydání výzvy odkázal na svá předchozí vyjádření. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39, zdůraznil, že výzvu správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně. Upozornil, že daňová kontrola nebyla zahájena jen v omezeném rozsahu. Poukázal na to, že v případě výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen odůvodnit, na základě jakých ustanovení zákona o DPH dospěl k závěru, že daň bude doměřena, tedy popsat, v čem na straně daňového subjektu spatřuje porušení povinnosti dle zákona o DPH. K neuznání nároku na odpočet může dojít z různých důvodů. K odepření nároku na odpočet z titulu účasti na podvodu na DPH poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 232/2021-46. Upozornil, že žalobkyně sama závěr o účasti na daňovém podvodu zpochybňuje. V případě doměření daně z důvodu účasti na podvodu na DPH by žalovaný musel před zahájením daňové kontroly disponovat takovými důkazními prostředky, aby unesl důkazní břemeno. Takovými důkazními prostředky však před zahájením daňové kontroly nedisponoval. Důkazní prostředky opatroval až v průběhu daňové kontroly. Zdůraznil, že závěr o účasti na daňovém podvodu lze přijmout až na základě tzv. vědomostního testu. Tyto skutečnosti zjišťuje správce daně v součinnosti s daňovým subjektem v průběhu kontrolního postupu. Žalovaný trvá na tom, že nebyl povinen postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu s ohledem na absenci „silných“ poznatků, zda a na základě jakého právního

hodnocení daň bude žalobkyni doměřena. K námitce žalobkyně, že prováděl vyhledávací činnost, která byla materiálně daňovou kontrolou, uvedl, že z obsahu daňového spisu i podání žalobkyně vyplývá, že prováděl pouze úkony vůči CPD. Žalovaný tyto úkony nikterak nezpochybňuje. Z protokolu o místním šetření u CPD ze dne 2. 4. 2015, protokolu o zahájení daňové kontroly u CPD ze dne 7. 5. 2015 i odpovědi na dožádání došlé dne 15. 6. 2015 vyplývá, že tyto úkony byly činěny správcem daně vůči CPD, nikoli žalobkyni. Těmito úkony nebyla materiálně zahájena daňová kontrola vůči žalobkyni, neboť se nejednalo o úkony vůči žalobkyni. Žalovaný trvá na tom, že daňová kontrola byla vůči žalobkyni formálně i materiálně zahájena dne 13. 10. 2015 a tento úkon vyvolal účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu. K namítané neúčelnosti mezinárodního dožádání do Maďarska uvedl, že účelnost mezinárodní výměny informací č. j. CLO O201903011 byla již předmětem rozhodnutí Krajského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu v předchozím řízení vedeném v této věci. Účelnost tohoto dožádání nebyla zpochybněna. Žalovaný doplnil, že odpověď na dožádání obdržel dne 7. 10. 2022 a obratem ji postoupil Odvolacímu finančnímu ředitelství (písemnost pod č. 33 soupisu písemností po ukončení daňové kontroly). Vydáním dodatečného platebního výměru nemůže být popřena účelnost předmětného mezinárodního dožádání. Jeho výsledek využije žalovaný v probíhajícím odvolacím řízení. Žalovaný uzavřel, že daňová kontrola byla zahájena a prováděna v souladu se zákonem, a navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

### Jednání před soudem dne 17. 3. 2023

30. Soud při jednání soudu dne 17. 3. 2023 s ohledem na tvrzení žalobkyně doplnil dokazování listinami z trestního spisu ve věci vedené Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie hl. m. Prahy, Službou kriminální policie a vyšetřování, Odborem hospodářské kriminality, 7. oddělením, pod sp. zn. KRPA-214183/TČ-2015-000097-FRV, a to postoupením trestního oznámení dle věcné a místní příslušnosti Policií České republiky, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality, Krajskému ředitelství hlavního města Prahy, ze dne 13. 5. 2015, doplněním trestního oznámení ve vztahu ke společnosti H. Ministerstvem Financí, Finančním analytickým útvarem, ze dne 31. 3. 2015, podáním vysvětlení C. S. ze dne 12. 5. 2015 a první stranou usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie hl. města Prahy, ze dne 9. 2. 2016, o odložení věci dle § 159a odst. 1 trestního řádu. Byl též rekapitulován obsah kontrolního spisu po vydání předchozího rozsudku.
31. Účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně uvedla, že z doplněného dokazování listinami z trestního spisu jasně plyne, že žalovaný již v dubnu 2015 podával trestní oznámení v této věci a prováděl dokazování. Poukázala též na úřední záznam č. j. 3811786/15/2008-60564-110115, který vyhotovil žalovaný neznámého data, v němž je uvedeno, že C. Z. zemřel dne 20. 4. 2015 v nemocnici v Maďarsku a dne 11. 5. 2015 C. S. doručil veškeré podklady týkající se TROFANY. Trestní oznámení, uvedený úřední záznam i další komunikace orgánů finanční správy potvrzuje, že žalovaný zatajil žalobkyni i soudům v předchozím řízení podstatnou část spisu. Doplnění spisu svědčí o tom, že žalovaný měl dostatek informací, nikoli pouze indicie. Měl jasné přesvědčení, neboť jinak by nepodal trestní oznámení, které by jinak bylo bezdůvodné a šikanózní. Žalovaný věc šetřil již v dubnu 2015, a proto je počátek prekluze nutné počítat již od dubna 2015 a daňová kontrola byla již v době podání žaloby prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty.

### Splnění procesních podmínek řízení

32. 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.
33. Dle § 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. Podle ustanovení § 85 s. ř. s. žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
34. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“ Tyto závěry lze plně aplikovat i na daňovou kontrolu ve smyslu § 85 daňového řádu. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, konstatoval: „Zásahovou 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. [...] Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“ Tvrzené provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně mohlo představovat zásah do práv žalobkyně ve smyslu § 82 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018-29).
35. Jelikož se žalobkyně domáhala ochrany proti daňové kontrole, jež v době podání žaloby trvala, nemohla lhůta k podání žaloby marně uplynout, a žaloba tedy byla podána včas (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18).
36. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu nepředstavují jiný právní prostředek ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby na ochranu před tehdy trvajícím nezákonným zásahem správce daně – daňovou kontrolou – vyčerpat (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42).
37. Daňová kontrola byla ukončena dne 15. 3. 2021 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou dle § 88a odst. 1 daňového řádu. Jelikož zákon č. 283/2020 Sb. nestanovil přechodné ustanovení, podle něž by se započaté postupy dokončily podle dosavadních předpisů, dle obecného právního principu se procesní otázky řídí právní úpravou platnou a účinnou v daný okamžik (viz též důvodová zpráva k čl. II zákona č. 280/2020 Sb.).
38. Jelikož daňová kontrola byla v průběhu soudního řízení ukončena a soud připustil změnu žaloby, kterou se nadále žalobkyně domáhá pouze určení, že zásah v podobě (provádění)

daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně byl nezákonný, vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (§ 87 odst. 1 s. ř. s., věty za středníkem).

### Zjištění z obsahu daňového spisu a provedeného dokazování

39. Žalobkyně podala dne 27. 4. 2015 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015, v němž tvrdila u zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku základ daně ve výši 2 512 275 Kč a daň na výstupu 527 578 Kč, u zdanitelného plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu základ daně ve výši 5 795 450 Kč a daň na výstupu 1 217 045 Kč, u zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti základ daně 46 351 364 Kč a daň na výstupu 9 733 786 Kč. Dále uvedla dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 62 855 767 Kč a dodání zboží nebo poskytnutí služby v režimu přenesené daňové povinnosti v hodnotě 38 975 195 Kč. Uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ze základu daně 40 182 744 Kč ve výši 8 438 378 Kč (základní) a ze základu daně 991 Kč ve výši 149 Kč (snížená), a dále ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 ve výši 10 950 831 Kč (ze základu 52 146 814 Kč). Žalobkyně tvrdila daň na výstupu 11 478 409 Kč, odpočet 19 389 358 Kč, vlastní daňovou povinnost 0 Kč a nadměrný odpočet ve výši 7 910 949 Kč.
40. Platebním výměrem ze dne 28. 4. 2015 vyměřil žalovaný (územní pracoviště Praha – východ) žalobkyni na DPH za zdaňovací období březen 2015 daň na výstupu 7 910 949 Kč, odpočet daně 19 383 358 Kč a nadměrný odpočet ve výši 7 910 949 Kč.
41. Žalovaný (územní pracoviště Praha – západ) dožádal dne 20. 4. 2015 pod č. j. 2123432/15/2102-60564-108273, Finanční úřad pro hlavní město Prahu o provedení místního šetření u společnosti TROFANY. Uvedl, že u společnosti CPD byla zahájena daňová kontrola DPH před vyměřením daně za zdaňovací období únor 2015 a provedeno místní šetření v rámci vyhledávací činnosti za zdaňovací období březen 2015. Bylo zjištěno, že CPD v uvedeném zdaňovacím období obchodovala s barevnými kovy – měděnými katodami, které měly být dodávány v rámci obchodního řetězce od dodavatele TROFANY, jehož koncovým odběratelem byly žalobkyně a KovMetal spol. s r.o. Z předložených daňových dokladů je zřejmé, že jde o rizikovou komoditu, k úhradám částí finančních prostředků mají být využívány zahraniční bankovní účty, zboží není skladováno a je dopravováno přímo třetím osobám. Žalovaný žádal o zjištění, zda TROFANY vystavila uvedené daňové doklady, zda je zahrnula do uskutečněných zdanitelných plnění za příslušné zdaňovací období, zda uskutečnila dodávky měděných katod pro odběratele CPD podle daňových dokladů, zda a jakou formou probíhala úhrada, kdo ze strany CPD katody objednával a vystupoval za ni, kdo provedl dopravu a jaké konkrétní fyzické osoby se na dopravě podílely, a od jakého subjektu byly katody uvedené na přijatých dokladech pořízeny.
42. V odpovědi ze dne 8. 6. 2015, č. j. 4377755/15/2008-60564-110115 (k č. j. 2123432/15/2102-60564-108273, zaevidované pod č. j. 2936024/15), bylo žalovanému (územnímu pracovišti Praha – západ) Finančním úřadem pro hlavní město Prahu sděleno, že TROFANY je v sídle nekontaktní, v daňovém přiznání za únor 2015 nevykázala žádná uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku a byl zahájen postup k odstranění pochybností. Za březen 2015 daňové přiznání nepodala a byl vydán zajišťovací příkaz. Z výpisů z účtu bylo zjištěno, že byly připisovány pouze platby od CPD v celkové výši 41 247 486 Kč, které

byly následně přeposílány na účet vedený na Slovensku. Dále bylo v systému VIES zjištěno, že osoby registrované k dani v Maďarsku vykázaly dodání zboží a poskytnutí služeb v období od 3. čtvrtletí 2014 do 1. čtvrtletí 2015. K odpovědi byl přiložen úřední záznam č. j. 3811786/15/2008-60564-110115, podle něhož jednatel CPD C. S. dne 7. 5. 2015 telefonicky k výzvě ohledně společnosti TROFANY sdělil, že ho cca před měsícem někdo za dodavatele informoval, že nemohou doručit zboží, neboť jednatel společnosti TROFANY C. Z. je nemocen a je v maďarské nemocnici. Následně telefonoval účetní společnosti TROFANY paní M. na Slovensko, ta mu sdělila, že C. Z. dne 20. 4. 2015 zemřel.

43. Dne 8. 9. 2015 adresoval žalovaný Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu podnět k dožádání o provedení daňové kontroly DPH u společnosti TROFANY za zdaňovací období březen 2015. Uvedl, že žalovaný (Územní pracoviště Praha – západ) u CPD zahájil dne 7. 5. 2015 daňovou kontrolu na DPH za toto zdaňovací období. V jejím rámci jsou prověřovány nákupy měděných katod. V období březen 2015 vystupuje jako dodavatel TROFANY a jako odběratel žalobkyně, přičemž existuje podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec subjektů za účelem neoprávněného čerpání odpočtu na DPH. O podezření na účelovost zapojení všech subjektů (TROFANY, CPD a žalobkyně) svědčí i skutečnost, že dodávky měly být pořízeny z jiného členského státu a měly být přepravovány přímo ke konečnému článku řetězce, ačkoli fakturační tok probíhal přes několik tuzemských plátců DPH. V detekovaném obchodním řetězci je třeba prověřit veškeré skutečnosti související s intrakomunitárním pořízením zboží a deklarované obchodní transakce. Proto považoval za účelné, aby skutkově totožné případy byly shromážděny u jednoho správce daně a mohly být prověřeny komplexně.
44. Územní pracoviště žalovaného Praha – západ požádalo dne 16. 9. 2015 pod č. j. 3616795/15/2102-60566-108273 Územní pracoviště Praha – východ o dokončení daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2015 u společnosti CPD, neboť existuje podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec za účelem neoprávněného čerpání odpočtu na DPH. Bylo zjištěno, že CPD uskutečnila dodávky měděných katod a drátu – Cu 99,99 % pro žalobkyni. Zboží mělo být nakoupeno od TROFANY a přepravováno od dodavatele přímo konečnému odběrateli. Považovalo za účelné a hospodárné, aby případy byly shromážděny u územního pracoviště, které je místně příslušné ve vztahu k poslednímu známému článku obchodního řetězce. Současně byly Územnímu pracovišti Praha – východ postoupeny důkazní prostředky shromážděné v rámci daňové kontroly, mimo jiné protokol o místní šetření u CPD, protokol o zahájení daňové kontroly u CPD, rámcové smlouvy mezi CPD a TROFANY a CPD a žalobkyní, daňové doklady přijaté CPD od dodavatele TROFANY a daňové doklady vystavené CPD žalobkyni č. 15Z00007, 15Z00009, 15Z00010, 15Z00011, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017, 15Z00018 a 15Z00020, dožádání č. j. 2123432/15/2102-60564-108273 včetně odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.
45. Dne 24. 9. 2015 bylo zmocněnkyni žalobkyně do datové schránky doručeno sdělení o tom, že dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin na adrese sídla žalobkyně bude zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období březen 2015. Žalobkyně byla informována, že je povinna umožnit její zahájení a provedení. Žalobkyně byla poučena o možnosti navrhnout jiné místo pro její provedení či sjednat jiný termín.
46. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 10. 2015, č. j. 3790771/15/2101-60561-208949, vyplývá, že dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin byla v sídle žalobkyně zahájena daňová

kontrola DPH za zdaňovací období březen 2015 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Zahájení byli přítomni pan J. O., člen představenstva žalobkyně, její zaměstnanec pan P. Š., jako třetí osoba, přičemž oba byli žalovanému známi z předešlého jednání. Za žalovaného se zahájení účastnily Ing. A. C. a M. H. z kontrolního oddělení I. Během ústního jednání statutární zástupce žalobkyně k dotazům žalovaného uvedl, že předmětem činnosti žalobkyně v březnu 2015 byl nákup a prodej surovin – kovů. Specifikoval, že jde o měď, hliník, železo, bronz, mosaz, zinek, nerez apod. Nevěděl, zda obchodovala se všemi kovy konkrétně v březnu 2015. Žalobkyně předložila kopii evidence podle § 100 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) za zdaňovací období březen 2015, z níž žalovaný zjistil, že největšími tuzemskými dodavateli byly CPD a Komers spol. s r.o. (dále jen „Komers“), dodavatelem z jiného členského státu společnost SAKER s.r.o. (dále jen „SAKER“) a v režimu přenesené daňové povinnosti Costellium Extrusions Děčín s.r.o. (dále jen „Costellium Extrusions“) a TSR Czech Republic s.r.o. (dále jen „TSR“). Největším tuzemským odběratelem žalobkyně byla Evraz nikom a.s. (dále jen „Evraz nikom“), největšími odběrateli z jiného členského státu slovenská společnost Latina s.r.o. (dále jen „Latina“) a B.u.F. Metallhandels GmbH (dále jen „B.u.F.“). Největšími odběrateli žalobkyně byla v režimu přenesené daňové povinnosti Costellium Extrusions a KM ALU Briquettes s.r.o. (dále jen „KM ALU Briquettes“). K dotazu ohledně délky spolupráce s CPD uvedl, že probíhala pouze v březnu 2015, a to na základě rámcové kupní smlouvy a následných objednávek zboží. Dodávky přijímal sklad žalobkyně v Malé Štáhli. Předložil kopii rámcové smlouvy, objednávky, daňové doklady k objednávkám a vážní lístky. Dopravu zajišťovala CPD sama. Plnění nastalo v okamžiku převzetí zboží ve skladu. Úhrada probíhala převodem na zveřejněný účet dodavatele. Zboží od CPD žalobkyně následně dodávala společností Latina nebo B.u.F. Žalovaný se poté dotazoval na spolupráci mezi žalobkyní a společnostmi Komers, SAKER, Costellium Extrusions, TSR, Evraz nikom, Latina, B.u.F. a KM ALU Briquettes. Žalovaný převzal originály dokladů včetně příloh uvedených v evidenci kromě dokladů č. 25050157, 25070003, 25070007, 25070019, 25020041, 25020458, 25060485, 25060586, 25060609, 25060631, 25060725 a 25060740, které nebyly předloženy. Žalovaný k dotazu žalobkyně sdělil, že ke dni ústního jednání nemá o konkrétních zdanitelných plněních pochybnosti, neboť až při tomto jednání převzal originály daňových dokladů a nijak je nezkoumal.

47. Dne 15. 10. 2015 žalovaný vyrozuměl zmocněnkyni žalobkyně o zahájení daňové kontroly.
48. Dne 9. 10. 2019 bylo žalobkyni (do datové schránky zmocněnkyně) doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 8. 10. 2019, č. j. 4569638/19/2101-60651-208949. Žalovaný v něm konstatoval, že se zaměřil především na obchody s měděnými katodami od dodavatele CPD. Bylo mu předloženo devět daňových dokladů k drátům či měděným katodám 15Z00007, 15Z00009, 15Z00010, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017, 15Z00018 a 15Z00020, na nichž bylo uvedeno místo dodání X, jméno řidiče J. M. a registrační značka X. Ke každému daňovému dokladu obdržel dodací listy a vážní lístky, dále byla předložena rámcová kupní smlouva mezi CPD a žalobkyní, evidence dle § 100 daňového řádu a vystavené objednávky. Na dodacím listu k dokladu č. 15Z00010 byla uvedena registrační značka X a jméno řidiče J. M., což se neshodovalo s údaji na vážním lístku, na němž byl uveden řidič M. a registrační značka X. K jedinému tomuto dokladu byl doložen CMR list. V něm byla jako přepravce uvedena GARANT-SPED, jako odesílatel společnost Datsan, jako příjemce FONOTIX TRADE s.r.o. (dále jen

„FONOTIX“), místo nakládky Šámot, Slovensko, a místo vykládky Malá Štáhle. Žalobkyně uvedla, že zboží porízené od CPD dodávala společnosti B.u.F. nebo Latina. Podle druhu a objemu plnění dodávkám společnosti Latina odpovídá sedm dodávek dle daňových dokladů č. 15Z00009, 15Z00010, 15Z00013, 15Z00014, 15Z00015, 15Z00017 a 15Z00020. Žádná neodpovídá dodávce společnosti B.u.F., nicméně je možné, že byly rozděleny. Žalovaný v rámci své činnosti provedl šetření u CPD. Rekapituloval vyjádření jednatele CPD C. S. zachycená v protokolu č. j. 3816903/15/2101-60561-209021 a č. j. 1370864/16/2101-60561-209021. Ten mj. uvedl, že dopravu zajišťoval dodavatel. Nevěděl, kde bylo zboží naloženo, dodavatel mu sdělil, že jeho dodavatel je z České republiky. Žalovaný obstaral výpisy mýtných transakcí u vozidla registrační značky X, jehož vlastníkem byla GARANT-SPED. Porovnáním údajů na vážních lístcích s výpisy z mýtných bran dospěl k závěru, že vozidlo mohlo v sedmi uvedených případech zabezpečit dopravu předmětného zboží. V rámci mezinárodní výměny informací (č. j. 480949/16/2101-60561-209021, 2871054/16/2101-60561-208949, 3002503/16/2101-60561-208949 a 4447447/16/2101-60561-208949) se žalovaný pokusil zjistit, kdo prostřednictvím GARANT-SPED zajišťoval přepravu. Slovenským správcem daně bylo sděleno, že jednatel GARANT-SPED V. T. potvrdil provedení přepravy zboží na místo určení u společnosti KOVOŠROT (žalobkyně). Nevěděl, kdo si přepravu objednal, nebyla to však žalobkyně ani CPD. Předložil knihu vystavených a přijatých faktur, žalobkyně, CPD ani dodavatel CPD v ní nefigurovaly. Řidič J. M. se k výsledku nedostavil z důvodu pracovní neschopnosti, k dalším jednáním se přes opakovaná předvolání nikdo nedostavil. Na základě ověření pravosti certifikátů předložených CPD, které měly být vystaveny rakouskou společností Montanwerke Brixlegg AG a německou společností Aurubis AG, v rámci mezinárodní spolupráce, dospěl žalovaný k závěru, že předložené certifikáty jsou falešné. Na základě analýzy pohybů peněžních prostředků na bankovním účtu CPD zjistil, že docházelo k platbám mezi CPD a TROFANY. Na předmětných dokladech bylo u účtu TROFANY uvedeno, že jde o účet „*Na úhradu DPH*“. Ohledně společnosti TROFANY žalovaný zjistil, že na adrese uvedené v obchodním rejstříku jsou nabízeny služby poskytnutí sídla. Společnost je nekontaktní, daňová příznání od března 2015 nepodává a nemá evidovanou žádnou provozovnu. Jednatel se stal dne 25. 8. 2014 C. Z., bytem v Maďarské republice, jenž dne 24. 4. 2015 zemřel. Plátcem DPH se TROFANY stala dne 10. 6. 2014. Od 1. 2. 2017 je označena za nespolehlivého plátce. V návaznosti na odpovědi bank žalovaný provedl analýzu tuzemských bankovních účtů TROFANY. Zjistil, že na jeden z tuzemských účtů byly ve sledovaném období připsány platby od CPD v celkové výši 41 247 486 Kč, které byly týž či následující den odesílány na účet TROFANY vedený na Slovensku. Jiné transakce kromě bankovních poplatků na účtech neprobíhaly. TROFANY na tuzemských účtech nekumulovala finanční prostředky. Žalovaný na základě odpovědí v rámci mezinárodní výměny informací (č. j. 186464/16/2101-60561-208949, č. j. 186515/16/2101-60561-208949, a č. j. 186493/16/2101-60561-208949) provedl analýzu slovenských účtů TROFANY. Zjistil, že částky byly ze slovenského účtu obratem rozesílány na bankovní účty společností z jiných členských států, nejčastěji společnosti Datsan. Při převodech prostředků mezi českým a slovenským účtem bylo v souhrnu převedeno přibližně o 75 EUR více, než kolik CPD v souhrnu zaplatila za zboží této společnosti. TROFANY tak za zboží svým dodavatelům zaplatila přinejmenším shodnou částku, jakou obdržela od CPD, což se nejeví jako ekonomicky výhodné. Žalovaný z výpisu z bankovního účtu žalobkyně č. 4282332/0800 zjistil, že byly provedeny úhrady na účet CPD, přičemž na tento účet přicházely platby od společností

Latina a B.u.F. Úhrady B.u.F. byly provedeny až po uskutečnění zdanitelného plnění, za plnění od Latina byly platby prováděny formou zálohy a doplatku. Zálohy tvořily většinu souhrnné ceny, přičemž k části plateb záloh došlo ve stejný den, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, k části až po jeho uskutečnění. Žalovaný další mezinárodní výměnou informací (č. j. 550859/16/2101-60561-208949 a č. j. 983764/16/2101-60561-208949) zjišťoval, zda se plnění pro B.u.F. a Latina uskutečnila. Společnost Latina potvrdila uskutečnění plnění a doplnila, že zboží dále dodávala do Polska společnosti Datsan s. z o, VAT ID PL8952017253 (dále jen „Datsan“). V odpovědi bylo uvedeno, že zboží bylo zdaněno. Žalovaný se pokusil v rámci mezinárodní výměny informací ověřit plnění mezi Latina a Datsan (č. j. 3126461/16/2101-60561-208949), jelikož tato společnost se nacházela též na CMR listu k daňovému dokladu č. 15Z00010 a příjemce č. 1/28559. Zjistil, že společnost Datsan již v době obchodů nebyla platně registrována k DPH. Dle sdělení polské daňové správy je nekontaktní a nejspíše jde o podvod, neboť již dříve zjistili, že tato společnost žádnou činnost nevykonávala a sloužila v minulosti k podvodům na DPH. Jejím jednatelem byl v té době slovenský občan F. R. V rámci mezinárodní výměny informací ohledně F. R. (č. j. 1720028/17/2101-60561-208949) bylo zjištěno, že kromě společnosti Datsan figuroval v několika slovenských společnostech. Jednou z nich byla společnost, na jejíž účet odcházely peněžní prostředky z účtu dodavatele CPD a byla uvedena též v knize vystavených a přijatých faktur, kterou předložila GARANT-SPED. F. R. uvedl, že slovenské společnosti zakládal a následně převedl na nové jednatele z podnětu osoby jednatele dodavatele CPD. Ve vztahu k Datsan sdělil, že nemůže doklady předložit, má je účetní. Společnost zaměstnance nemá, má nějaký objekt (dvůr). Tvrdil, že tam vykládali měděné tabule, vykládek se účastnil pouze on, skladovou evidenci nevede, jelikož se zboží ihned znovu naloží a odveze do ČR. Přepravu zajišťovala GARANT-SPED, s jejímž jednatelem se osobně zná. Uvedl, že žalobkyni, CPD ani společnost dodavatele CPD nezná, ačkoli z výpisu z bankovního účtu dodavatele CPD jsou patrné odchozí peněžní částky ve prospěch společnosti Datsan. Žalovaný dospěl k závěru, že došlo k podvodu na DPH a žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní na plnění, které je součástí podvodného řetězce, jehož účelem je získání daňového zvýhodnění. Žalobkyně figurovala v obchodním řetězci: Jiný členský stát – TROFANY – CPD – žalobkyně – jiný členský stát (v konkrétním případě u daňového dokladu č. 15Z00010, k němuž byl doložen CMR list, byl řetězec tvořen společnostmi Datsan (PL), Fonotix, TROFANY, CPD, žalobkyní, Latina (SK) a Datsan (PL). Žalovaný vyhodnotil, že řetězec vykazuje řadu nestandardních znaků: Dodávky se uskutečnily v jediný den; zboží bylo placeno tzv. pozpátku; TROFANY za zboží zaplatila svým dodavatelům více, než obdržela od CPD, a transakce tedy pro ni byly ztrátové; na daňových dokladech není bližší specifikace zboží; zboží mělo dle vyjádření žalobkyně a rámcových smluv měnit několikrát během krátkého časového úseku vlastníka bez osobního předání; přepravce – jednatel GARANT-SPED si nepamatoval, pro koho dopravu vykonala; CPD nepředložila žádnou přepravní dokumentaci, žalobkyně předložila pouze jeden CMR list, TROFANY nic; zboží bylo dopravováno přímo k žalobkyni, přičemž dopravu nezajišťovala CPD, žalobkyně a pravděpodobně ani dodavatel CPD, dodavatelům dodavatele již muselo být sděleno místo vykládky; z předloženého CMR listu vyplývá, že odesílatelem zboží ze Slovenska byla společnost Datsan, k níž se zboží opět následným prodejem od žalobkyně přes Slovensko vracelo; nakládky a vykládky se neúčastnil nikdo za společnost CPD, ač to bylo sjednáno ve smlouvě; hlavní předmět činnosti CPD je odlišný a o obchodování s měděnými katodami měla minimální znalosti; dle vyjádření CPD jí bylo dodavatelem sděleno, že

zboží pořídil od tuzemské společnosti, což neodpovídá výpisům z účtů; dle smluv společnosti CPD s dodavatelem i odběratelem měla být prováděna při příjmu zboží kontrola chemického složení ručním spektrometrem, avšak CPD ji neprováděla, nevěděla, zda ji prováděla žalobkyně a zda je to třeba, pokud byla dodávka opatřena certifikátem o původu; smlouvy mezi žalobkyní a CPD a CPD a TROFANY odkazují na více než rok neúčinný právní předpis; předložené certifikáty byly falešné, společnost TROFANY měla virtuální sídlo, za předmětné období nepodala přiznání k DPH a za předchozí období tvrdila pouze plnění v minimální výši, což neodpovídalo pohybům na účtech. Žalovaný shledal, že došlo k narušení daňové neutrality, neboť jedna ze společností v obchodním řetězci nepodala přiznání k DPH, neodvedla daň ze svých uskutečněných zdanitelných plnění, neposkytla správci daně součinnost a daňová povinnost byla stanovena z moci úřední. Žalovaný identifikoval následující objektivní okolnosti, na jejichž základě dle žalovaného žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH: Na daňových dokladech chybí podrobnější specifikace předmětu plnění; žalobkyně předložila pouze jeden doklad související s přepravou, ač u ní měla přeprava končit, což není u zboží této hodnoty běžné; žalobkyně nepředložila certifikáty potvrzující původ zboží; žalobkyně si jako dodavatele zvolila společnost, u níž nešlo o hlavní předmět činnosti, přičemž CPD měla o obchodování s touto komoditou jen minimální znalosti, přičemž v té době bylo známo, že obchod s barevnými kovy bývá často zasažen podvodem a jde o rizikovou komoditu; smlouva odkazovala na neúčinnou právní normu, což je v případě smlouvy týkající se plnění ve značné hodnotě nestandardní. Žalovaný tak dospěl k závěru, že byla splněna všechna kritéria tzv. Axel Kittel testu a je na místě žalobkyni odeprít nárok na odpočet DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 6 584 555 Kč. Žalovaný uvedl, že ověřoval též plnění, jež bylo dodáno do jiného členského státu odběratelům Metimo GmbH, Cronient Alfa Ferrolegerungen Handels GmbH, AMAG metal GmbH a Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft (viz mezinárodní výměna informací č. j. 4773817/18/2101-60561-208949, č. j. 5133473/18/2101-60561-208949, č. j. 4437411/18/2101-60561-208949, a č. j. 272601/19/2101-60561-208949). Všechny dodávky byly potvrzeny ze strany odběratelů a správci daně bylo potvrzeno, že daň z těchto plnění byla přiznána.

49. Dne 5. 11. 2019 proběhlo ústní jednání s žalobkyní v návaznosti na výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně požadovala, aby byl doplněn do výsledku kontrolního zjištění soupis všech důkazních prostředků, které žalovaný shromáždil, a jejich hodnocení a aby byl žalobkyni poskytnut soupis všech částí spisu. Namítala, že pokud je výsledek svědka C. S. důkazem, žalobkyně o něm nebyla informována, nebylo jí umožněno být výslechu přítomna a klást otázky. Žádala, aby jí v případě, že jsou nebo byly prováděny výslechy svědků, bylo umožněno realizovat právo být u výsledků přítomna. Žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly neprováděl výslechy svědků, ale vycházel z protokolů sepsaných v rámci správy daní jiných daňových subjektů. Vyjádření žalobkyně posoudil jako návrh na provedení svědeckých výpovědí v rámci správy daní žalobkyně, jemuž vyhoví, a vyzval žalobkyni, aby identifikovala osoby, které žádá vyslechnout. Žalobkyně sdělila, že jelikož výsledek kontrolního zjištění neobsahuje úplný soupis a nebyl jí poskytnut úplný daňový spis, ponechává to na žalovaném. Žalovaný žalobkyni potvrdil, že nemá pochybnosti o faktickém uskutečnění tvrzených plnění. Podstatou sporu je, zda žalobkyně byla účastna na podvodu. Žalobkyně uvedla, že předmět plnění v daňových dokladech dostatečně specifikovala. Žádný právní předpis jí nepředepisuje, jak má být plnění konkretizováno. Pokud předložila pouze jeden CMR list k daňovému dokladu č. 15Z00010, je to z důvodu,

že nebyla objednatelem přepravy, a tudíž ani příjemcem CMR listu. S ohledem na vlastní kontrolní systém pro ni nejsou významné certifikáty ani odborné znalosti dodavatele. Uvedla, že typizované smlouvy používala před rekodifikací, odkaz na obchodní zákoník nečiní smlouvy neplatnými a jde o bezvýznamný lidský omyl, který nemůže založit pochybnost ohledně účasti na podvodu. K nepodání daňového přiznání a neodvedení DPH společností TROFANY za březen 2015 uvedla, že jelikož jediný jednatel této společnosti zemřel dne 24. 4. 2015, nemohla společnost logicky podat daňové přiznání a platit daně. Ve výsledcích kontrolního zjištění chybí jakákoli úvaha o tom, proč žalobkyně plánovala podvod. V daňovém spise absentují informace o tom, zda a jak se žalovaný pokusil vyměřit u této společnosti DPH za březen 2015 z moci úřední, zda daň vymáhal, zda se přihlásil do pozůstalostního řízení, zda ustanovil společnosti opatrovníka, či zda dal podnět rejstříkovému soudu, aby tato společnost vstoupila do likvidace. Společnost je nadále zapsaná v obchodním rejstříku a více než čtyři roky nemá jednatele. Poukázala na to, že šlo o první jednání po čtyřech letech od zahájení daňové kontroly, a namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

50. Přípisem ze dne 14. 11. 2019 žalovaný žalobkyni k namítané prekluzi sdělil, že dne 13. 10. 2015 byla zahájena daňová kontrola, a začala tak běžet tříletá lhůta ke stanovení daně. S ohledem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta neběžela ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci do dne oznámení o ukončení spolupráce:
- žádost odeslána dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210149/15) a odpověď obdržena dne 8. 3. 2016 (č. j. 983764/16);
  - žádost odeslána dne 14. 4. 2016 (č. j. 1665740/16) a odpověď obdržena dne 7. 6. 2016 (č. j. 3126461/16);
  - žádost odeslána dne 1. 8. 2016 (č. j. 343934/16) a odpověď obdržena dne 30. 1. 2017 (č. j. 1720028/17);
  - žádost odeslána dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18) a odpověď obdržena dne 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19).
51. V podání ze dne 10. 1. 2020 žalobkyně znovu namítla, že lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období březen 2015 již uplynula, neboť daňová kontrola nebyla zahájena řádně a mezinárodní dožádání jsou činěna čistě účelově. Vznese dotaz, zda neprobíhá další mezinárodní dožádání.
52. Dne 14. 1. 2020 se za účasti člena představenstva žalobkyně a jejího zástupce uskutečnil výslech svědka C. S. Svědek vypověděl, že je zhruba od roku 1999 majitelem CPD. Společnost provádí servisní a obchodní činnost. V březnu 2015 prodávala žalobkyni polotovary z mědi v objemu asi deseti až jedenácti dodávek. Žalobkyni našel na internetu a oslovil odpovědného pracovníka s nabídkou. Smlouva byla podepsána na tři roky. Spolupráci s žalobkyní ukončila CPD na přelomu března a dubna 2015, neboť dodavatel CPD nebyl schopen dodávat další zboží, které mělo být dodáno v rámci přenesené daňové povinnosti. Vůči dodavateli byla vedena exekuce finančním úřadem a přišel o peníze, včetně peněz CPD, které byly zaplacený jako záloha na dodávku zboží. Uvedl, že předložené daňové doklady č. 15Z00007, č. 15Z00008, č. 15Z00009, č. 15Z00010, č. 15Z00013, č. 15Z00014, č. 15Z00015, č. 15Z00017, č. 15Z00018 a č. 15Z00020 jsou podepsané jeho účetní, opatřeny razítkem a datově odpovídají. Kromě těchto dokladů byly vystavovány dodací listy a jako potvrzení dodávky obdrželi vážní listky. Dopravu

zařizoval dodavatel. Za CPD byl první dodávce přítomen bratr svědka, dále si příjem zboží organizoval zákazník, který měl zařízení pro kontrolu jakosti. Ani v jiných případech nebývá zástupce CPD u předání zboží. Dokumenty ověřující kvalitu dokládal, ale žalobkyně si ji ověřovala sama spektrometrem; předloženým certifikátům odběratelé příliš nevěřili, neboť se stalo, že kvůli vadě při výrobě originální dokumenty neodpovídaly skutečnosti. K dotazu ohledně původu zboží dodávaného žalobkyni uvedl, že v Evropě existují tři základní výrobci dodávaného zboží – BOR, Aurubis a Brixlegg. Se společností TROFANY obchodoval pouze měsíc a ten byl v naprostém pořádku. Spolupracoval s ní z důvodu, že v roce 2014 spolupracoval se společností DELICOOP, která byla též bezproblémová a patřila také panu Z. Spolupráce však skončila po nečekané smrti pana Z., jenž zemřel těsně před plněním daňové povinnosti. S panem Z jednal osobně. V rámci společnosti TROFANY jednal ještě s bratry H. Účetnictví pro DELICOOP a zřejmě i TROFANY měla zpracovávat paní M., od níž v roce 2014 dostával potvrzení o přiznání k DPH, v roce 2015 již nikoli.

53. Dne 6. 2. 2020 proběhl výslech P. Š., který uvedl, že je obchodním zástupcem žalobkyně od roku 2005. Za žalobkyni zajišťoval mj. obchody s měděnými katodami. Prověřoval obchodní partnery a rozhodoval, zda bude navázán obchodní vztah. Se společností CPD obchodovali s mědí. Jednal s jejím jednatelem panem S., spolupráce měla být původně delší. Byl telefonicky kontaktován jednatelem, proběhlo i ústní jednání. Prověřil, že CPD je spolehlivým plátcem DPH a má zveřejněný účet, obor činnosti odpovídá tomu, co nabízí, a má existující sídlo. Byl u první vykládky objednaného zboží, jemuž byl přítomen též bratr jednatele CPD. Nevěděl, zda byl u všech dalších dodání. Při dodání byl předán dodací list a byla prováděna kontrola kvality. Kontrolu provedl sám vybroušením katody a změřením pomocí spektrometru. Probíhalo vážení a žalobkyně vystavovala přijímací doklad. Pro kontrolu kvality stačilo, aby měděné katody odpovídaly normě EN 1978, což bylo kontrolováno spektrometrem. Obchodní spolupráce s jinými dodavateli mědi probíhala stejně. Certifikáty pro žalobkyni nebyly důležité, důležitá byla kvalita zboží. Na základě jednání s panem S., jednatelem CPD, nabyl dojmu, že se vyzná v obchodu s měděnými surovinami. S bratrem C. S. se setkal při návštěvě v sídle CPD, když prověřoval budoucího obchodního partnera. Spolupráci ukončili, neboť dodavatel CPD zemřel a nebyli schopni dodávat další zboží. Přepravu zboží v případě měděných katod zajišťovala vždy dodavatelská společnost.
54. Dne 11. 2. 2020 byl vyslechnut S. S., který vypověděl, že v minulosti občas pro společnost CPD fakturoval, vyřizoval formality, posílal dodávky, jezdil se dívat na zboží a občas i kontroloval převzetí zboží. Pokyny ze strany CPD obdržel od svého bratra C. S. Dodavatelem katod byla společnost TROFANY, pan Z. Jednat s ním nemohl, jelikož mluvil maďarsky. Pokud jde o dopravu, nahlásili, kam má být zboží dodáno. Přepravu zajišťoval dodavatel. Spolupráce s žalobkyní probíhala zhruba jeden až dva měsíce. Byla ukončena, jelikož finanční úřad zablokoval dodavateli účet. CPD náhradního dodavatele nenašlo. V dalších letech již s katodami ani s žalobkyní neobchodovala. S měděnými katodami obchodovala asi od roku 2013. Ke katodám přivedl společnost pan N.
55. Součástí správního spisu jsou mezinárodní výměny informací provedené v průběhu daňové kontroly žalobkyně (pozn. soudu: čísla žádostí jsou stanovena soudem pro lepší orientaci):
- žádost č. 1 ze dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210149/15) a odpověď ze dne 8. 3. 2016 (č. j. 983764/16) týkající se společnosti Latina;

- žádost č. 2 ze dne 3. 12. 2015 (č. j. 4210059/15) a odpověď ze dne 28. 1. 2016 (č. j. 550859/16) týkající se společnosti B. u. F.;
  - žádost č. 3 ze dne 14. 4. 2016 (č. j. 1665740/16) a odpověď ze dne 7. 6. 2016 (č. j. 3126461/16) týkající se společnosti Datsan;
  - žádost č. 4 ze dne 1. 8. 2016 (č. j. 3439374/16) a odpověď ze dne 30. 1. 2017 (č. j. 1720028/17) týkající se pana F. R.;
  - žádost č. 5 ze dne 4. 9. 2018 (č. j. 4191778/18) a odpověď ze dne 10. 1. 2019 (č. j. 272601/19) týkající se společnosti Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft;
  - žádost č. 6 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191733/18) a odpověď ze dne 4. 12. 2018 (č. j. 5133473/18) týkající se společnosti Cronimet Alfa Ferrolegierungen Handels GmbH;
  - žádost č. 7 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191710/18) a odpověď ze dne 29. 10. 2018 (č. j. 4773817/18) týkající se společnosti Metimo GmbH;
  - žádost č. 8 ze dne 5. 9. 2018 (č. j. 4191763/18) a odpověď ze dne 20. 9. 2018 (č. j. 4437411/18) týkající se společnosti AMAG metal GmbH;
  - žádost č. 9 ze dne 20. 12. 2019 (č. j. 5250444/19) a odpověď ze dne 17. 1. 2020 (č. j. 1095234/20) týkající se pana C. Z.;
  - e-mailová žádost o doplnění informací ohledně C. Z. odeslaná maďarskému správci daně dne 6. 3. 2020;
  - žádost č. 10 ze dne 7. 2. 2020 (č. j. 422770/20) a odpověď ze dne 2. 7. 2020 týkající se pana J. M.
56. Daňový spis obsahuje též žádosti a odpovědi v rámci mezinárodní výměny informací vztahující se ke společnostem CPD a TROFANY, a to žádost týkající se společnosti GARANT-SPED ze dne 12. 2. 2016 (č. j. 480949/16/2101-60561-209021, č. 1603002503 a 1600480949) a odpověď ze dne 19. 5. 2016 (č. j. 2871054/16/2101-60561-209021, č. 160447447 a 1602871054) opatřené v rámci daňové kontroly u CPD; žádosti a odpovědi ohledně předložených certifikátů týkající se společností Aurubis AG [žádost ze dne 23. 8. 2017 (č. j. 4493793/17/2101-60561-208949) a odpověď ze dne 19. 10. 2017 (č. j. 3956618/17/2101-60561-209021)] a Montanwerke Brixlegg AG [žádost ze dne 23. 8. 2017 (č. j. 3956515/17/2101-60561-208930) a odpověď ze dne 6. 9. 2017 (č. j. 4150506/17/2101-60561-208949) a žádosti a odpovědi ohledně slovenských účtů TROFANY týkající se účtu u Všeobecné úverové banky, a.s.; VOLKSBANK Slovensko, a.s., a Slovenské sporiteľny, a.s.
57. Součástí spisu jsou též protokoly o ústním jednání ve věci CPD ze dne 16. 10. 2015 a 31. 3. 2016, na nichž se jednatel CPD C. S. vyjadřoval k obchodům s TROFANY a žalobkyní, a dne 31. 3. 2016 předložil kopie certifikátů.
58. Dne 28. 1. 2020 požádal žalovaný Městský soud v Praze o sdělení aktuálních informací o společnosti TROFANY. Městský soud přípisem ze dne 4. 2. 2020 sdělil, že mu dosud nebylo doručeno rozhodnutí v rámci Evropské unie ve věci zemřelého společníka pana C. Z., které by řešilo, kdo je dědicem podílu. Podnět na zrušení společnosti a jmenování likvidátora nelze učinit z důvodu nevyřešeného dědictví. V rejstříkovém spise se nenachází

záznam o osobě, která by vyřizovala dědické řízení. Soud v současné chvíli dědictví řeší s velvyslanectvím Maďarské republiky.

59. Soud při jednání dne 9. 10. 2020 provedl důkaz žádostí Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, z níž vyplývá, že Policie České republiky, Krajské ředitelství policie hlavního města Prahy, prověřovala podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, přičemž prověřována byla společnost TROFANY. Policejní orgán uvedl, že od CPD byly zjištěny informace vedoucí k závěru, že k trestnému činu nedošlo. Zboží mělo skutečně existovat a CPD je dodávala žalobkyni. Z těchto důvodů byla žalobkyně policií vyzvána k doložení obchodně závazkových vztahů s CPD fakturami, vážnými lístky a doklady o úhradách.
60. Soud dále provedl důkaz žalobkyní předloženým sdělením žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, v němž žalovaný žalobkyni sdělil, že jí zasílá požadované písemnosti z veřejné části kontrolního spisu vedeného v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2015 v následujících číslech jednacích: 4825702/19/2101-60561-208949, 4825925/19/2101-60561-208949, 4825994/19/2101-60561-208949, 4826075/19/2101-60561-208949, 4826142/19/2101-60561-208949, 4826175/19/2101-60561-208949, 4826180/19/2101-60561-208949, 4826198/19/2101-60561-208949, 4826220/19/2101-60561-208949, 4826231/19/2101-60561-208949 a 4826232/19/2101-60561-208949. V odůvodnění uvedl, že dne 17. 10. 2019 obdržel podání žalobkyně s návrhem termínu jednání a požadavkem na zaslání soupisu písemností a kopií dosud nedoručených písemností, které bylo zaevidováno pod č. j. 4667128/19/2101-60561-208949 a 4667107/19/2101-60561-208949. Dne 22. 10. 2019 obdržel od žalobkyně urgenci, kterou zaevidoval pod č. j. 4704300/19/2101-60561-208949. Dne 23. 10. 2019 žalobkyni odeslal sdělení č. j. 4729195/19/2101-60561-208949 a soupis veřejné a vyhledávací části spisu. Dne 25. 10. 2019 zaevidoval podání žalobkyně označené jako „Urgence spisového materiálu 02“ pod č. j. 4776513/19/2101-60561-208949 a č. j. 4816965/19/2101-60561-208949. V návaznosti na to žalobkyni zasílá v několika datových zprávách písemnosti, jichž nebyla přímým adresátem, s tím, že písemnosti v přílohách budou označeny pořadovými čísly, pod nimiž jsou uvedeny v soupisu písemností, který byl žalobkyni dříve zaslán. Uvedl, že ve vyhledávací části byly ponechány dvě interní písemnosti pod pořadovým číslem 5 a 9.
61. Shodná písemnost č. j. 4825702/19/2101-60561-208949 je též ve veřejné části spisu na CD pod pořadovým číslem 50 (další označená čísla jednacích jsou po pořadovými čísly 51 až 60).
62. Žalobkyně dále předložila sdělení žalovaného, oddělení vyměřovacího II, ze dne 25. 11. 2019, č. j. 4993139/19/2101-50522-209106, v němž žalovaný žalobkyni informoval, že jí na základě žádosti posílá požadované soupisy písemností jednotlivých částí spisu, které dosud neobdržela, jehož přílohou byla tabulka týkající se kontrolního postupu číslo části 103300484, s označením veřejná část, soupis od 1. 1. 2013, ve které je uvedeno sedm položek.
63. Z výpisů z obchodního rejstříku vyplývá, že společnost TROFANY byla ke dni 5. 10. 2020 zapsána v obchodním rejstříku. Jako jediný společník byl zapsán C. Z. Jako jednatel byl C. Z. vymazán dne 1. 3. 2016 s datem zániku funkce dne 24. 4. 2015. Dle údajů v registru plátců DPH ke dni 5. 10. 2020 byla TROFANY označena za nespolehlivého plátce dne 17. 5. 2019. Její registrace k DPH byla platná od 10. 6. 2014 do 15. 5. 2019.

64. Z předloženého soupisu obsahu části spisu ve věci jiného daňového subjektu (č. l. 66 až 69 soudního spisu) soud nezjistil žádné rozhodné skutečnosti.
65. Soud neprovedl důkaz listinou označenou jako obsah spisu k žalobě 55 Af 13/2020, neboť je součástí spisu, jímž není třeba provádět dokazování, přičemž žalobkyně tuto skutečnost nezpochybňovala.
66. Po vydání rozsudku krajského soudu dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, vyzval žalovaný dne 19. 2. 2021 Správu státních hmotných rezerv k poskytnutí údajů o denních cenách mědi na London Metal Exchange (LME) v březnu 2015 za účelem ověření, zda cena Cu drátu, s nímž žalobkyně obchodovala, odpovídala ceně obvyklé. Dne 23. 2. 2021 byla žalovanému doručena Správou státních hmotných rezerv tabulka s denními cenami mědi na LME. Dne 5. 3. 2021 správce daně provedl a zařadil do daňového spisu otisk webových stránek [www.westmetall.com](http://www.westmetall.com) s přehledem cen mědi na LME v roce 2015. Na jejich základě správce daně vyhodnotil, že žalobkyně nakupovala měděný drát a katody za nižší ceny, než je cena na burze. Dále správce daně pořídil výpis z obchodního rejstříku TROFANY, v němž se oproti roku 2020 nic nezměnilo.
67. Dne 2. 3. 2021 správce daně zařadil do spisu platební výměr na DPH za březen 2015 ze dne 24. 4. 2018, jímž byla TROFANY vyměřena daň 7 514 932 Kč (z toho základ daně u dodání zboží v tuzemsku ve výši 34 757 252 Kč s daní na výstupu 7 158 115 Kč), který získal z evidence místně příslušného správce daně TROFANY, Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V něm je uvedeno, že TROFANY nepodala řádné daňové tvrzení k DPH za zdaňovací období březen 2015, a to ani po výzvě doručené dne 23. 7. 2015. Správce daně se pokusil zahájit daňovou kontrolu před vyměřením daně za zdaňovací období březen 2015 a sdělením ze dne 22. 9. 2015 doručeným TROFANY fikcí informoval daňový subjekt, že dne 12. 10. 2015 v 10:00 hodin bude v jeho sídle zahájena daňová kontrola. Daňovou kontrolu nebylo možné zahájit, neboť se za daňový subjekt nikdo nedostavil. Daň byla stanovena na základě dokazování. Správce daně v návaznosti na odpovědi ze dne 23. 10. 2015, č. j. 3908030/15/2101-60561-202473, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4029231/15/2101-60561-209143 (zařazené pod č. 29 a 30 daňového spisu žalobkyně) a odpovědi v rámci mezinárodní výměny informací ze dne 18. 1. 2016, č. j. 186464/16/2101-60561-208949 a 186493/16/2101-60561-208949 (pod č. 31 a 32 veřejné části daňového spisu žalobkyně) provedl analýzu tuzemských a slovenských bankovních účtů TROFANY. V databázi VIES zjistil, že na žalobkyni bylo v předmětném zdaňovacím období deklarováno dodání zboží z jiného členského státu od maďarského plátce JLM Powerline a intrakomunitární dodání služeb od maďarského dodavatele WOCHAUER Társa Szolgálató, přičemž dle obdržených odpovědí se mělo jednat o doplňky výživy a nalezení průmyslové nemovitosti k prodeji či pronájmu. Pokud jde o obchodování v tuzemsku, správce daně vyšel z dokladů opatřených v rámci daňové kontroly u CPD za zdaňovací období březen 2015, a to rámcové kupní smlouvy mezi CPD a TROFANY na dodávku měděného drátu a měděných katod, daňových dokladů vystavených TROFANY a sdělení C. S. v protokolu ze dne 16. 10. 2015. Správce daně dospěl k závěru, že TROFANY uskutečnila dodání zboží pro CPD a vystavila příslušné doklady, které předložila CPD, a předmětná plnění jsou zdanitelným plněním dle § 2 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Měl za prokázané, že TROFANY vznikla povinnost přiznat DPH z uvedených plnění, a proto vyměřil TROFANY na ř. 1 zdanitelné plnění ve výši 34 757 252 Kč a daň na výstupu ve výši 7 158 115 Kč. Z výpisu z osobního daňového účtu TROFANY za období let 2018 až 2021 zjistil, že daňová povinnost byla předepsána na osobní daňový účet

TROFANY a na její úhradu byla převedena částka 4 254 249,49 Kč (s datem přijetí platby 21. 4. 2015) a 21,99 Kč (s datem přijetí 1. 10. 2015), obě z titulu zajištění daně. Jiné úhradové platby od roku 2018 neproběhly.

68. Oznámením ze dne 5. 3. 2021, které bylo doručeno zmocněnkyni žalobkyně dne 15. 3. 2021, oznámil žalovaný žalobkyni ukončení daňové kontroly. Přílohou oznámení byla zpráva o daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně vypočetl důkazní prostředky a podrobně popsal průběh daňové kontroly.
69. Při jednání dne 17. 3. 2023 soud provedl důkaz listinami z trestního spisu vedeného Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie hl. m. Prahy, Službou kriminální policie a vyšetřování, Odborem hospodářské kriminality, 7. oddělením, sp. zn. KRPA-214183/TČ-2015-000097, a to postoupením trestního oznámení dle věcné a místní příslušnosti Policií České republiky, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality, ze dne 13. 5. 2015, doplněním trestního oznámení Ministerstvem financí, Finančním analytickým útvarem, ze dne 31. 3. 2015, úředním záznamem o podání vysvětlení C. S. ze dne 12. 5. 2015, č. j. KRPA-214183-43/TČ-2015-000097-FRV a první stranou usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy, ze dne 9. 2. 2016, č. j. KRPA-214183-55/TČ-2015-000097-FRV.
70. Doplnění trestního oznámení Ministerstvem financí České republiky, Finančním analytickým útvarem, ze dne 31. 3. 2015, bylo doplněním trestního oznámení týkajícího se společnosti H. podaného dne 20. 9. 2013 podle § 32 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon č. 253/2008 Sb.“), o skutečnostech nasvědčujících podezření ze spáchání trestného činu dle § 240 trestního zákoníku, jež se týkalo odlišných osob. Mělo se jednat o řetězec společností zabývajících se organizovanou trestnou činností zaměřenou na zkrácení DPH při obchodech s kovovými odpady, mezi nimiž byla společnost DELICOOP s.r.o. (dále jen „DELICOOP“). V doplnění trestního oznámení bylo uvedeno, že jednatel DELICOOP je jediným jednatelem a společníkem TROFANY, přičemž na účet TROFANY vedený u České spořitelny, a.s., v eurech byly připisovány vysoké platby od společnosti CPD, které byly převáděny na účet TROFANY vedený ve Slovenské republice, přičemž obdobně byly v roce 2014 připisovány platby od CPD na účet DELICOOP a převáděny na slovenský účet této společnosti. DELICOOP měla u správce daně nedoplatek daně. Dále zde byl vypočteny účty DELICOOP a TROFANY u bankovních ústavů v České republice a na Slovensku, předmět podnikání TROFANY, údaje o registraci k jednotlivým daním, statutární orgán, předmět podnikání a údaje o registraci k dani ve vztahu k CPD. Byly zde vyjmenovány společnosti (odlišné od žalobkyně), od nichž byly připisovány na účet CPD vysoké platby v eurech (česká společnost zabývající se kovovými odpady, česká společnost zabývající se rehabilitací a terapií, slovenská společnost zabývající se kovovými odpady a rakouská společnost). Prostředky byly dále debetovány, mimo jiné ve prospěch účtů DELICOOP a TROFANY, jakož i zahraničních účtů dalších společností vedených v Itálii, Velké Británii a Spolkové republice Německo. Přílohou doplnění trestního oznámení byly výpisy z českých bankovních účtů TROFANY, CPD a DELICOOP. Věc byla postoupena Policií České republiky, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, Krajskému ředitelství hl. města Prahy, SKPV OHK 7. oddělení, s tím, že vyhodnocením trestního oznámení bylo zjištěno, že žádná ze společností není prověřována Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality a společnost DELICOOP prochází prověřovanou věcí jen

zcela okrajově. Výzva k součinnosti ze strany Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, z níž žalobkyně dovozovala, že orgány Finanční správy České republiky měly před zahájením daňové kontroly u žalobkyně informace odůvodňující úsudek o spáchání trestného činu u obchodů, které byly předmětem daňové kontroly, navazovala na podání vysvětlení C. S., jednatele CPD, dne 12. 10. 2015, v němž uvedl, že zboží, které odebírala od TROFANY, dodávala žalobkyni. Usnesením ze dne 9. 2. 2016 byla věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 trestního zákoníku Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie hlavního města Prahy, odložena dle § 159a odst. 1 trestního řádu, neboť ve věci nejde o podezření ze zločinu a není na místě věc vyřídit jinak.

### Posouzení žalobních bodů

71. Soud předně uvádí, že je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a to jak v rozsahu, v němž Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti opodstatněnými, tak i v rozsahu, v němž akceptoval vyslovený právní názor krajského soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008-188)
72. Jádrem žaloby je tvrzení o nezákonnosti daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2015, kterou žalobkyně spatřuje v tom, že daňová kontrola byla prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
73. 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.
74. Podle § 87 s. ř. s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (odst. 1). Soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. (odst. 2 věta první).
75. Podle judikatury správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS) je žaloba proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná, jsou-li současně splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a přitom byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Podmínka trvání zásahu, jejíž naplnění judikatura správních soudů taktéž požadovala, již v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. dána není.
76. V projednávané věci se žalobkyně po změně žalobního petitu domáhá ochrany před ukončenou daňovou kontrolou DPH za zdaňovací období březen 2015 a navrhuje, aby soud určil, že její provádění po uplynutí prekluzivní lhůty bylo nezákonným zásahem.

77. Soud je vázán tím, jak žalobkyně vymezila nezákonný zásah, proti němuž se domáhala ochrany. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah v provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z hlediska důvodnosti žaloby je tedy podstatné, zda nastala prekluze daňové povinnosti žalobkyně, pokud jde o DPH za zdaňovací období březen 2015.

#### *Zahájení daňové kontroly*

78. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že netrvá na námitce, že její zmocněnec nebyl vyrozuměn o zahájení daňové kontroly, a soud se proto touto námitkou nezabýval. Soud pouze na okraj uvádí, že z rekapitulace obsahu spisu je patrné, že zmocněnkyně žalobkyně byla dne 24. 9. 2015 vyrozuměna o tom, že dne 13. 10. 2015 v 10:00 hodin na adrese sídla žalobkyně bude zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období březen 2015. Za zmocněnkyni žalobkyně se k jednání nikdo nedostavil. Dne 15. 10. 2015 byla zmocněnkyně žalobkyně vyrozuměna o tom, že daňová kontrola byla zahájena při jednání dne 13. 10. 2015.
79. Žalobkyně předně namítala, že k zahájení daňové kontroly nedošlo při ústním jednáním konaném dne 13. 10. 2015, o němž byl sepsán protokol. Namítala, že osoby, které se dostavily do její provozovny, nebyly pověřeny k provedení daňové kontroly, neprokázaly se služebními průkazy a samotný protokol neobsahuje formální náležitosti.
80. Krajský soud se těmito námitkami žalobkyně zabýval již v rozsudku ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, a Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 ztotožnil. Soud tedy neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit.
81. Ze správního spisu je patrné, že dne 13. 10. 2015 u žalobkyně zahájily kontrolu Ing. A. C. a M. H. jako úřední osoby. V protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že J. O., člen představenstva žalobkyně a současně osoba oprávněná jednat jménem žalobkyně, a P. Š., zaměstnanec žalobkyně jako třetí osoba, byli žalovanému (úředním osobám) známi z předchozího jednání. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalovaný si od zástupce žalobkyně vyžádal předložení daňové evidence ke kontrolované dani a související doklady, které byly předloženy.
82. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014 správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (odst. 2). Dle odst. 3 téhož ustanovení úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena (§ 12 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014).
83. Daňový řád před novelou č. 458/2011 Sb. obsahoval požadavek na vyhotovení úředního záznamu o tom, kdo je úřední osobou. Novelou však došlo k jeho vypuštění. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce vyhodnotil požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě jako nadbytečný. Za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní

oprávněnou úřední osobu dotázat: „Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navržené úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).

84. K zahájení daňové kontroly není nutné vydávat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu a které by úřední osoby měly předkládat při zahájení daňové kontroly. Rozdělení činnosti mezi pracovníky je otázkou vnitřní organizace práce správce daně. Žalobkyně měla právo na předložení služebních průkazů (§ 12 odst. 3 daňového řádu, § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném do 31. 3. 2019). Z protokolu o zahájení daňové kontroly sice není patrné, zda pracovnice žalovaného při zahájení daňové kontroly předložily své služební průkazy, avšak pokud jejich předložení žalobkyně nevyžadovala, není případné nepředložení služebních průkazů vadou, pro kterou by nebylo možné považovat daňovou kontrolu za zahájenou (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 1 As 25/2012-34, bod 28, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 10 Ca 127/2005-41, č. 1087/2007 Sb. NSS). Žalobkyně měla dle § 12 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014 právo dotázat se žalovaného, kdo je oprávněnou úřední osobou v dané věci. Stejně tak mohla v případě zahájení daňové kontroly v místě jejího sídla požádat příslušné úřední osoby o předložení průkazu. Těchto svých práv však nevyužila, přesto ale s oprávněnými úředními osobami jednala, komunikovala s nimi a reagovala na jejich výzvy, aniž by jejich oprávnění zpochybnila. Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly, který byl podepsán osobou oprávněnou jednat za žalobkyni, lze dovodit, že žalobkyně neměla pochybnosti o tom, že Ing. A. C. a M. H. jsou pracovníci žalovaného oprávněnými k provedení kontroly a jako s takovými s nimi jednala, vyhověla jejich výzvám a předložila požadované listiny. Žalobkyni (její zmocněnkyni) bylo předem z datové schránky žalovaného doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly podepsané vedoucím oddělení, dle kterého věc vyřizovala Ing. A. C. Nelze též přehlédnout, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly osoba oprávněná jednat za žalobkyni a její zaměstnanec byli s ohledem na součinnost s pověřenými úředními osobami těmito známy z jejich úřední činnosti a logicky lze mít za to, že tomu bylo i opačně. O tom ostatně svědčí i to, že žalobkyně neuplatnila požadavek na doložení oprávnění těchto úředních osob, které v místě jejího sídla zahájily daňovou kontrolu, a nepochybovala (až do doby podání žaloby), že jedná s příslušnými pověřenými úředními osobami, jimiž podle protokolu o zahájení daňové kontroly byly Ing. A. C. a M. H. V případě jakýchkoliv pochyb o oprávnění či totožnosti těchto úředních osob žalobkyně mohla kdykoliv uplatnit zmíněný požadavek na doložení oprávnění těchto úředních osob, které v místě její provozovny zahájily daňovou kontrolu. Skutečnost, že tak neučinila, aniž v průběhu daňové kontroly pověření úředních osob zpochybňovala, nasvědčuje závěru, že o pověření úředních osob neměla pochybnosti. Žalovaný v řízení před soudem pověření obou zaměstnankyň k zahájení daňové kontroly potvrdil (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54). Námitka, že z důvodu nedoložení pověření úředních osob nedošlo k zahájení daňové kontroly, tedy není důvodná.

85. Ani namítaná absence státního znaku na protokolu o zahájení daňové kontroly není vadou, která by měla za následek nezahájení daňové kontroly, nebo která by učinila tento protokol nicotným. Jak vysvětlil zdejší soud v bodě 75 rozsudku ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84, nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že protokol o zahájení daňové kontroly postrádá formální náležitosti. Formální náležitosti protokolu stanoví § 60 odst. 3 daňového řádu. Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vylíčení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám. Protokol veškeré formální náležitosti stanové daňovým řádem obsahuje. Daňový řád nestanoví, že by protokol musel obsahovat označení státu či malý státní znak, resp. otisk úředního razítka, na němž je vyznačen malý státní znak (§ 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb.), a to na rozdíl od náležitostí rozhodnutí [§ 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu]. Z daňového řádu plyne, že protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka ani tehdy, je-li jeho součástí rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se jeho příjemce vyzývá k uplatnění práva nebo ke splnění povinností (§ 61 odst. 2 daňového řádu). Povinnost označit protokol malým státním znakem nelze dovozovat ani z právní úpravy, která obecně upravuje užívání státních symbolů [§ 2 odst. 1 písm. e) a § 5 zákona č. 352/2001 Sb.], neboť použití malého státního znaku (úředního razítka) upravuje speciálně daňový řád. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60, protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 60 odst. 3 daňového řádu. Státní znak není podle výčtu těchto náležitostí obligatorní náležitostí protokolu o zahájení daňové kontroly. Jeho absenci tak nelze považovat za vadu, která by měla za následek nezahájení daňové kontroly či nicotnost tohoto protokolu. Lze shrnout, že protokol o zahájení daňové kontroly v daném případě obsahuje všechny daňovým řádem vyžadované náležitosti, aniž je absence státního znaku jeho vadou (viz bod 47 rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60). Ani tato námitka tedy není důvodná.
86. Žalobkyně dále tvrdí, že daňová kontrola byla materiálně zahájena dříve (již k okamžiku podání daňového tvrzení), a je proto třeba počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjet od jejího skutečného zahájení. Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 důvodnou a aproboval závěr rozsudku zdejšího soudu č. j. 55 Af 13/2020-84 ohledně okamžiku zahájení daňové kontroly (viz bod 48 rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60). Soud neshledává žádný důvod se od závazných závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit.
87. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že daňová kontrola byla materiálně zahájena dříve. Daňová kontrola se zahajuje úkonem vůči daňovému subjektu dle § 87 daňového řádu. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 „*daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“ (důraz přidán soudem). Formalizovaný způsob zahájení odpovídá důsledkům, které má okamžik zahájení daňové kontroly (mj. vliv na běh lhůty pro stanovení daně). Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím vůči daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu (usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Nelze zaměňovat úkony v rámci kontrolní činnosti správce daně či daňové kontroly týkající se jiných daňových subjektů (byť se týkají obchodních transakcí, v nichž jedním z článků byla žalobkyně) se zahájením daňové kontroly vůči žalobkyni. Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na dožádání ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2123432/15/2102-60564-108273, odpověď na dožádání č. j. 4377755/15/2008-60564-110115 (žalobkyni označovaná dle dožádání č. j. 2123432/15/2102-60564-108273), v níž Finanční úřad pro hlavní město Prahu sdělil žalovanému údaje ohledně TROFANY, a k ní připojený úřední záznam Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ohledně telefonické informace od jednatele CPD o úmrtí jednatele TROFANY. Dožádání i odpověď se však týkaly daňové kontroly na DPH probíhající u CPD a daňové povinnosti této společnosti. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně prověřoval obchodní transakce, v nichž vystupovala žalobkyně jako další článek. Dřívější zahájení úkonů, které by odpovídaly provádění daňové kontroly u žalobkyně, nedokládá ani listina ze dne 16. 9. 2015, č. j. 3616795/15/2102-60566-108273, již byl žalovaný, Územní pracoviště Praha – východ, požádán o dokončení daňové kontroly u CPD z důvodu, že žalobkyně byla posledním známým článkem obchodního řetězce. Aby mohla být prováděna daňová kontrola, musí být správcem daně učiněn úkon vůči daňovému subjektu, při němž bude vymezen rozsah a předmět daňové kontroly. To bylo ve vztahu k žalobkyni učiněno až během ústního jednání dne 13. 10. 2015, kdy byla současně vůči žalobkyni zahájena i fakticky kontrolní činnost. Lze tedy shrnout, že úkony časově předcházející sepsu protokolu o zahájení daňové kontroly, s nímž lze v daném případě spojit formální i faktické zahájení daňové kontroly u žalobkyně, se týkaly jiných daňových subjektů než žalobkyně, byť s ohledem na skutečnost, že se žalobkyni obchodovaly, se zprostředkovaně týkaly i jí jako účastnice prověřovaných obchodních transakcí (viz bod 48 rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60). Opačný závěr neplyne ani z žádosti Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy ze dne 13. 10. 2015, č. j. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097-FRV, v němž byla žalobkyně vyzvána policií (nikoli správcem daně) k předložení dokladů v souvislosti s prověřováním společnosti TROFANY, ani jiných listin, které byly provedeny k důkazu z tohoto trestního spisu. Soud též připomíná, že správce daně je oprávněn provádět vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu), pokud tím neobchází institut daňové kontroly. V tomto případě nic nespovídá o tom, že by správce daně vůči žalobkyni prováděl před formálním zahájením dne 13. 10. 2015 zastřenou daňovou kontrolu.

88. Lze dodat, že žalobkyně neuvádí a ani z obsahu spisu neplynou žádné úkony správce daně, které by před zahájením daňové kontroly dne 13. 10. 2020 směřovaly přímo vůči žalobkyni a které by bylo třeba hodnotit ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobkyně poukazuje (rozsudky ze dne 28. 7. 2020, č. j. 3 Afs 8/2022-41, a 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44), jako faktické zahájení daňové kontroly vůči žalobkyni (např. místní šetření u žalobkyně přesahující meze místního šetření v rámci vyhledávací činnosti dle § 80 odst. 1 daňového řádu či výzvy žalobkyni, které by se týkaly daně z přidané hodnoty za březen 2015). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 s odkazem na § 87 odst. 1 větu první daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, úkony časově předcházející sepsu protokolu o zahájení daňové kontroly se týkaly jiných daňových subjektů než žalobkyně, byť s ohledem na skutečnost, že se žalobkyni obchodovaly, se zprostředkovaně týkaly i jí jako účastnice prověřovaných obchodních transakcí. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 aproboval závěr, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 13. 10.

2015, kdy při ústním jednání žalovaný vůči žalobkyni vymezil předmět i rozsah daňové kontroly a začal prověřovat daňová tvrzení žalobkyně (viz též strana 4 protokolu o zahájení daňové kontroly).

89. Soud na okraj poznamenává, že Nejvyšší správní soud si byl při rozhodování o kasační stížnosti jistě vědom rozsudků, na které žalobkyně poukazuje. Jejich závěry však vychází z odlišných skutkových okolností, a proto nejsou pro posuzovanou věc přílehlavé. V obou případech se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda správce daně nepřekročil meze vyhledávací činnosti místním šetřením u daňového subjektu, tedy úkonem vůči daňovému subjektu. Ve věci řešení v rozsudku č. j. 7 Afs 390/2019-44 byl předmět místního šetření v sídle daňového subjektu vymezen jako „zjištění informací a zajištění podkladů za účelem ověření oprávněnosti uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj na řádku 242 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2012, 2013 a 2014“, správce daně při něm požadoval po daňovém subjektu rozsáhlé podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za několik zdaňovacích období, kdy již před místním šetřením stanovil, že mu mají být předloženy veškeré doklady týkající se oprávněnosti odpočtu na výzkum a vývoj, po ukončení místního šetření požadoval po daňovém subjektu další doklady týkající se výzkumu a vývoje a předložené listiny poté více než rok hodnotil. Ve věci řešené v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, Nejvyšší správní soud na základě podrobného popisu postupu správce daně vůči daňovému subjektu shledal, že správce daně překročil meze vyhledávací činnosti, neboť při místním šetření 27. 6. 2013 v sídle daňového subjektu ověřoval konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za reklamní služby poskytnuté daňovému subjektu v roce 2011 a v roce 2012, a proto bylo místní šetření třeba považovat za první úkon vůči daňovému subjektu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, ze kterého je jasné, co je předmětem kontroly a v jakém rozsahu bude tento daňový subjekt kontrolován (k zahájení daňové kontroly tudíž nedošlo až sepsáním protokolu dne 31. 1. 2014). Z výše uvedeného je zřejmé, že se nejednalo o obdobné případy jako v posuzované věci. V tomto případě správce daně ve chvíli, kdy hodlal komplexně prověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení DPH žalobkyně za zdaňovací období březen 2015, přistoupil k zahájení daňové kontroly.
90. Soud nadto připomíná, že krajský soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu nejen v rozsahu, v němž Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti žalobkyně opodstatněnými, ale i v rozsahu, v němž žalobkyni za pravdu nedal a akceptoval právní názor vyslovený krajským soudem. Prolomit závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu, jímž bylo rozhodnuto o kasační stížnosti žalobkyně, by mohla jen judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) či Evropského soudu pro lidská práva (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56).
91. Soud se s ohledem na výše uvedené neztotožnil s argumentací žalobkyně, že daňová kontrola byla materiálně zahájena dříve, a běh prekluzivní lhůty je proto třeba odvíjet od dřívějšího data.
92. Námitka žalobkyně, že daňová kontrola u CPD byla fakticky prováděna již v dubnu 2015, ač byla formálně zahájena až v květnu 2015, není relevantní pro posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly vůči žalobkyni, a soud se jí proto věcně nezabýval.

93. Žalobkyně dále namítala, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, neboť ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto nemělo její zahájení za následek přerušeni prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.
94. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 vytkl zdejšímu soudu, že pouze s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, vyslovil, že i kdyby správce daně porušil povinnost vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájení daňové kontroly by přerušilo prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, a blíže se problematikou výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a jejím vlivem na zákonnost zahájení daňové kontroly nezabýval. Poukázal na to, že v případě řešeném v rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019-53 bylo předmětem přezkumu rozhodnutí správce daně, nikoliv nezákonný zásah, a uvedený případ se i skutkově lišil od nyní posuzovaného. Uvedl, že *„Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku sice vyhodnotil jako nedůvodnou námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně v důsledku chybějící výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tento závěr však vyslovil proto, že shledal, že se již stěžovatelce dostalo ochrany v jiném řízení (o zásahové žalobě), resp. z jiných důvodů (chybějící výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu mohla mít vliv na vznik povinnosti platit penále, a proto kasační soud zrušil napadené rozhodnutí daňového orgánu). Z těchto důvodů se tudíž desátý senát otázce vlivu nezákonně zahájené daňové kontroly na přerušeni lhůty pro stanovení daně blíže nevěnoval. Odkázal na závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, zejména co do rozlišení předmětu a účelu řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí a upozornil i na v něm obsažené závěry týkající se toho, jak některé typové nezákonnosti ovlivňují běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.“* Zdůraznil, že desátý senát v odkazovaném rozsudku uvedl pouze to, že *„nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně“*, nevyslovil však, že každá i nezákonně zahájená daňová kontrola během prekluzivní lhůty přerušuje. Dle Nejvyššího správního soudu však právě z takového závěru krajský soud vycházel. Závěry vyplývající z citovaného rozsudku desátého senátu tedy krajský soud nesprávně interpretoval a použil je na nynější případ nehledě na skutkové a právní odlišnosti.
95. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 odkázal na závěry dosavadní judikatury, podle níž dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Z této povinnosti dovodil Nejvyšší správní soud také výjimky, když například v rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50, vyslovil, že *„za výjimečných situací, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*

96. V usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu mimo jiné v odstavci [42] vyslovil, že „[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).“ V odstavci [48] k tomu doplnil, že „[v] řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřikajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.“
97. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby s ohledem na žalobní tvrzení, v nichž žalobkyně tvrdila i nezákonnost zahájení daňové kontroly pro absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vliv této nezákonnosti na běh lhůty pro stanovení daně, se nejprve věnoval posouzení, zda daňová kontrola byla zahájena zákonně, či nikoliv, a zda případná nezákonnost zahájení daňové kontroly způsobuje nezákonnost provádění daňové kontroly proto, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.
98. Krajský soud se tedy v návaznosti na rozsudek č. j. 4 Afs 356/2020-60 zabýval tím, zda byl správce daně povinen vyzvat žalobkyni před zahájením daňové kontroly dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vycházel přitom zejména z výše citovaných závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a na ně navazující judikatury, včetně rozsudku ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50.
99. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
100. K výkladu citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, konstatoval, že je třeba respektovat hierarchii postupů správce daně, které zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně. Uvedl, že „pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřijatelně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“

101. Z navazující judikatury mimo jiné vyplývá, že je třeba rozlišovat mezi „důvodným podezřením“ (důvodným předpokladem) správce daně, že bude daň doměřena, kdy je dána povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly nejprve daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, a pouze „dílčími indiciemi“. Správce daně musí ve výzvě objasnit důvody, na jejichž základě mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. V případě, kdy má správce daně pouze „dílčí indície“, které by mohly k doměření daně směřovat, naopak není aktivace postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu na místě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019-48, ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39, či ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85). Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Na základě pouhých indicií takový závěr formulovat nelze; správci daně pak nezbyvá než daňovou povinnost prověřit (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39, či ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020-53). Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-25, pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu nepostačí existence daňové ztráty vzniklá podvodným jednáním, ale musí k tomu přistoupit subjektivní stránka účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci). Dospěl proto k závěru, že pokud tedy správce daně nedisponoval indiciemi týkajícími se subjektivní stránky účasti žalobce na případném podvodném řetězci, nelze uzavřít, že mu byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, neboť subjektivní stránka je jednou z těchto základních skutkových okolností. Pokud o ní neměl správce daně žádné poznatky, nelze dospět k závěru, že bylo lze ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat doměření daně.
102. Předně je třeba zdůraznit, že žalobkyně neuvádí, jakými poznatky měl správce daně disponovat a konkrétně na základě jakých skutečností měl dovodit důvodný předpoklad, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 byla stanovena nesprávně, resp. nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněn neoprávněně. Žalobkyně sama označuje daňovou kontrolu za nesmyslnou a podezření na karuselový obchod za „báchorky“ správce daně namítajíc, že takové podezření nebylo v okamžiku zahájení daňové kontroly možné, přičemž opakovaně zdůrazňovala, že TROFANY nepodala daňové přiznání k DPH za březen 2015 z důvodu smrti jednatele (viz podání ze dne 3. 1. 2023). Žalobkyně pouze obecně v žalobě uvedla, že správce daně měl dostatek informací, nespécifikovala však, o jaké konkrétní informace, na jejichž základě měl podezření pojmout, se mělo jednat. Žalobkyně poukazovala na to, že správce daně měl k dispozici daňové doklady poskytnuté jinými kontrolovanými subjekty (společností CPD), neuvádí však, jaká zjištění plynoucí z těchto podkladů měla u žalovaného dle žalobkyně vyvolat důvodné podezření, že DPH byla žalobkyni stanovena nesprávně.

Skutečnost, že žalovaný v rámci daňové kontroly jiného daňového subjektu (CPD) prověřoval obchodní transakce v řetězci, v němž byla žalobkyně v té době posledním známým článkem, ještě neznamená, že disponoval důvodným předpokladem, že daň z přidané hodnoty byla u žalobkyně stanovena nesprávně.

103. Dle názoru soudu podklady, jimiž správce daně disponoval, resp. z nich plynoucí skutečnosti, nezakládaly důvodné podezření, že daň byla stanovena nesprávně (odpočet uplatněn neoprávněně), ale jednalo se pouze o dílčí indicie, které mohly naznačovat, že by obchodní řetězec mohl být zatížen podvodem na DPH.
104. Ze spisové dokumentace vyplývá, že žalovaný před zahájením daňové kontroly na DPH žalobkyně za zdaňovací období března 2015 disponoval podklady opatřenými v rámci místního šetření a daňové kontroly u CPD (rámcovými smlouvami mezi CPD a TROFANY a CPD a žalobkyní, daňovými doklady přijatými CPD od TROFANY, daňovými doklady vystavenými CPD žalobkyni a odpovědí na dožádání ohledně TROFANY). Žalovaný tedy měl informace o tom, že CPD (registrovaná k dani z přidané hodnoty od roku 1999) obchodovala s měděnými katodami, které měly být dodávány v rámci obchodního řetězce od dodavatele TROFANY, přičemž koncovými odběrateli měly být KovMetal spol. s r.o. a žalobkyně (až následně bylo zjištěno, že toto zboží bylo žalobkyní dále přeprodáno). Dle systému VIES osoby registrované k dani v Maďarsku vykázaly dodání (nespecifikovaného) zboží a poskytnutí služeb TROFANY v období od 3. čtvrtletí 2014 do 1. čtvrtletí 2015. Dle žalovaného z předložených dokladů vyplývalo, že šlo o rizikovou komoditu, k úhradám částí finančních prostředků měly být užívány zahraniční bankovní účty (na fakturách TROFANY byl uveden účet ve slovenské bance, na úhradu DPH účet v české bance), zboží nebylo skladováno, ale dopravováno přímo žalobkyni. Správce daně měl informaci o tom, že TROFANY je v sídle nekontaktní, v daňovém přiznání za únor 2015 nevykázala žádná uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku a za březen 2015 daňové přiznání nepodala, z výpisu z účtu bylo zjištěno, že na něj byly připisovány pouze platby od CPD v celkové výši 41 247 486 Kč, které byly následně přeposílány na slovenský účet. Jednatel CPD k výzvě ohledně společnosti TROFANY správci daně TROFANY sdělil, že cca před měsícem jej někdo za dodavatele informoval, že nemohou doručit zboží, neboť jednatel C. Z. je nemocen a je v maďarské nemocnici, následně mu účetní dodavatele sdělila, že dne 20. 4. 2015 C. Z. zemřel. Dle žalovaného (viz podnět k dožádání ze dne 8. 9. 2015) existovalo podezření na účelově vytvořený obchodní řetězec subjektů za účelem neoprávněného čerpání odpočtu na DPH, o němž měla svědčit skutečnost, že dodávky měly být pořízeny z jiného členského státu a přepravovány od dodavatele přímo ke konečnému článku řetězce, ač fakturační tok probíhal přes několik tuzemských plátců DPH. Považoval proto za nezbytné komplexně prověřit deklarované obchodní transakce v detekovaném obchodním řetězci a veškeré skutečnosti související s intrakomunitárním porízením zboží.
105. Z výše uvedeného neplyne, že by správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly konkrétní poznatky o tom, že by žalobkyni měla být daň doměřena. Ani výsledek kontrolních zjištění či průběh daňové kontroly popsany ve zprávě o daňové kontrole nenasvědčují, že by žalovaný disponoval již ve fázi před zahájením daňové kontroly u žalobkyně natolik silnými poznatky, z nichž bylo možné vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně (snížení nadměrného odpočtu). Z listin obsažených ve správním spise pouze vyplývá, že žalobkyně byla odběratelem v šetřeném řetězci dodavatelů, kdy zboží bylo dopravováno přímo k žalobkyni, přičemž u dodavatele jejího dodavatele nebyla

odvedena DPH a tento dodavatel byl nekontaktní, přičemž dle informací od dodavatele žalobkyně jediný společník a jednatel této společnosti po pobytu v nemocnici v dubnu 2015 před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání zemřel. CPD vykazovala plnění dodávané žalobkyni a platby od CPD jejímu dodavateli byly připsávány na účet TROFANY.

106. Soud připomíná, že aby bylo možné předpokládat doměření daně z důvodu účasti na daňovém podvodu, je třeba mít na základě konkrétních skutkových okolností nejen důvodné podezření na existenci podvodu v řetězci, ale správce daně musí mít též poznatky týkající se subjektivní stránky (tedy nasvědčující tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH). Byť ve zprávě o daňové kontrole je v tomto ohledu mimo jiné zmíněno, že rámcové smlouvy mezi žalobkyní a CPD odkazovaly na v té době neúčinný zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a že v daňových dokladech byl předmět plnění vymezen poměrně obecně, tyto okolnosti mohou samy o sobě představovat jen velmi slabé dílčí indicie. Nekomaktnost TROFANY a nepodání daňového tvrzení tímto subjektem, která nebyla ani přímým dodavatelem žalobkyně, bylo rovněž nanejvýš dílčí indicií, že by obchodní řetězec mohl být zatížen podvodem na DPH, v situaci, kdy, jak opakovaně zdůrazňuje sama žalobkyně, měl správce daně současně informaci o nemoci a smrti jediného jednatele a společníka této společnosti. Skutečnost, že zboží od TROFANY bylo dodáváno prostřednictvím CPD přímo žalobkyni, rovněž není (ani ve spojení s výše uvedeným) takovou indicií, která měla aktivovat povinnost dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak bylo výše uvedeno, aby správce daně byl povinen vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, musí již být schopen ve výzvě objasnit důvody, na jejichž základě mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Pro povinnost vyzvat daňový subjekt není nutné, aby správce daně měl naprostou jistotu, že daň bude doměřena (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85). Soud však souhlasí s žalovaným, že výše uvedené skutečnosti představovaly pouze dílčí indicie, které sice mohly indikovat, že by obchodní řetězec mohl být zatížen podvodem na DPH, k založení povinnosti vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení však nepostačovaly. Uvedené indicie nezakládaly ještě důvodný předpoklad, že bude dán důvod pro odepření nároku žalobkyně na odpočet z důvodu její zaviněné účasti na podvodu na DPH, resp. že daň byla z tohoto důvodu stanovena nesprávně.
107. Z tvrzení žalobkyně ani z obsahu daňového spisu neplyne, že by měl správce daně již v okamžiku zahájení daňové kontroly konkrétní poznatky o tom, že by žalobkyni měla být daň doměřena. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že správce daně měl v době zahájení daňové kontroly stejné množství informací jako v době podání žaloby. Tak tomu však zjevně není. Z průběhu daňové kontroly je naopak patrné, že množství poznatků, které ve svém souhrnu vedly správce daně k doměření daně (snížení nadměrného odpočtu), bylo opatřeno po zahájení daňové kontroly (viz též níže popsání mezinárodního dožádání, shora uvedené odpovědi v rámci mezinárodní výměny informací vztahující se ke společností CPD a TROFANY, včetně např. zjištění o falešných certifikátech či analýzy slovenských bankovních účtů TROFANY, zjištění o konkrétním řetězci začínajícím a končícím u polské společnosti Datsan na základě žalobkyní předloženého CMR listu, či vyjádření jednatele CPD ze dne 16. 10. 2015 a 31. 3. 2016). To, zda kontrolní zjištění učiněná v rámci daňové kontroly postačovala pro závěr o neuznání odpočtu na DPH, není předmětem tohoto řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Pokud tedy vzhledem k charakteru indicií, které soud shodně jako

žalovaný hodnotil pouze jako dílčí, žalovaný přistoupil k zahájení daňové kontroly též u žalobkyně za účelem komplexního prověření obchodního řetězce, nelze jeho postup považovat za nezákonný. Za situace, kdy správce daně hodlal prověřovat u žalobkyně obchodní transakce s rizikovou komoditou a za tím účelem provádět množství mezinárodních dožádání, dotazovat se žalobkyně na okolnosti obchodní spolupráce s jednotlivými obchodními partnery i další osud dodávaného zboží a požadovat předložení evidence dle § 100 zákona o DPH, zvolil odpovídající způsob prověřování v podobě zahájení daňové kontroly. Soud znovu zdůrazňuje, že povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu; nestačí pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií či o konkrétní důvody (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39). Žalovaný byl u CPD v podstatě na počátku šetření obchodního řetězce (měl pouze informaci o nepřiznání daně u TROFANY a doklady předložené CPD). Nemohl konkretizovat důvody, které ho vedly k pochybám o správnosti výše přiznané daně u žalobkyně, neboť nedisponoval poznatky o naplnění subjektivní stránky účasti žalobkyně na případném podvodném řetězci. V takovém případě nelze uzavřít, že žalovanému byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu, neboť subjektivní stránka je jednou ze základních skutkových okolností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22).

108. Jak bylo výše uvedeno, ani žalobkyně sama neuvádí, na základě jakých konkrétních poznatků, které měl mít v době zahájení daňové kontroly, měl správce daně shledat, že existuje důvodný předpoklad, že bude žalobkyni daň doměřena. V tomto směru je na místě upozornit, že soudu nepřísluší, aby za žalobkyni spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
109. Soud si s ohledem na návrh žalobkyně vyžádal též trestní spis ve věci vedené pod sp. zn. KRPA-214183/TČ-2015-000097 a provedl důkaz doplněním trestního oznámení ze dne 31. 3. 2015 a postoupením věci. Soud neprovedl důkaz celým trestním spisem čítajícím 9 svazků (včetně dokumentace na CD), neboť s ohledem na tvrzení žalobkyně, která hodlala trestním spisem prokázat, to považoval za nadbytečné. Soud zjistil, že trestní oznámení ze dne 20. 9. 2013 nebylo podáno žalovaným jakožto správcem daně žalobkyně, ani jiným orgánem Finanční správy České republiky (§ 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě české republiky, ve znění pozdějších předpisů), ale tehdejšími Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí dle § 32 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb. a týkalo se odlišných osob. Trestní oznámení bylo Finančním analytickým útvarem Ministerstva financí, který byl technicky oddělen od jiných pracovišť Ministerstva financí (§ 31 odst. 5 zákona č. 253/2008 Sb., ve znění účinném do 30. 9. 2015), doplněno dne 31. 3. 2015 o informace o společnosti TROFANY, s tím, že její jednatel a společník byl jednatelem společnosti DELICOOP, jež dle zjištění policie „zcela okrajově procházela“ řetězcem společností, jež se měly zabývat organizovanou daňovou trestnou činností zaměřenou na zkrácení DPH při obchodech s kovovými odpady, ve věci podezření ze spáchání trestného činu podle § 240 trestního zákoníku, které bylo prověřováno na základě trestního oznámení z roku 2013.

110. Provedeným dokazováním tak byla vyloučena domněnka žalobkyně, že v trestní věci, v níž byla požádána v návaznosti na podání vysvětlení jednatelem CPD o součinnost, bylo zahájeno prověřování na základě trestního oznámení žalovaného, resp. orgánů Finanční správy České republiky, které měly před zahájením daňové kontroly dostatečné informace zakládající odůvodněný úsudek o spáchání trestného činu kráčení daně dle § 240 trestního zákoníku u obchodů žalobkyně, jež jsou předmětem daňové kontroly. Pro posouzení zákonnosti postupu žalovaného je podstatné, jaké informace měl k dispozici žalovaný jakožto místně a věcně příslušný správce daně (§ 10 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na obsah doplnění trestního oznámení není důvod se domnívat, že by žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval informacemi, jež před žalobkyní účelově zatajuje a jež by zakládaly důvodný předpoklad, že daň žalobkyně byla stanovena nesprávně.
111. Nadto z doplnění trestního oznámení neplyne, že by Finanční analytický útvar Ministerstva financí disponoval jakýmkoli informacemi, jež by se týkaly zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, natož informacemi zakládajícími podezření ze spáchání trestného činu dle § 240 trestního zákoníku ve vztahu k žalobkyni. Žalobkyně nebyla v doplnění trestního oznámení vůbec zmíněna. Z doplnění trestního oznámení o usnesení o odložení trestní věci je naopak patrné, že žalobkyně ani osoby za ni jednajících nebyly na základě doplnění trestního oznámení prověřovány pro podezření z trestné činnosti. Finanční analytický útvar poskytl pouze informace o číslech účtů TROFANY, výpisy z tuzemských bankovních účtů TROFANY, informace o platbách od CPD na účet TROFANY, která je přeposílala na svůj slovenský účet (výpisy ze slovenských účtů TROFANY nebyly předkládány ani analyzovány), a výpisy z účtů CPD. Dále byla poskytnuta informace o číslech účtů DELICOOP a jejím nedoplatku na daních. Uvedené skutečnosti mohou nanejvýš (vzhledem k personálnímu propojení TROFANY a DELICOOP) naznačovat, že by mohl být obchodní řetězec žalobkyně zatížen podvodem na DPH, neplynou z něj však žádné poznatky stran subjektivní stránky žalobkyně.
112. Soud s ohledem na výše uvedené neshledal, že by žalovaný porušil povinnost vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu a že by zahájení a následné provádění daňové kontroly bylo z tohoto důvodu nezákonným zásahem. Zahájením daňové kontroly dne 13. 10. 2015 začala znovu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu.
113. Vzhledem k tomu, že žalovaný před zahájením daňové kontroly vůči žalobkyni nedisponoval poznatky zakládajícími povinnost učinit výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohl být naplněn ani předpoklad pro aplikaci výjimky z této povinnosti. Soud tak pouze na okraj připomíná, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 237/2018-50, „za výjimečných situací, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně“. Pokud by tedy bylo možné uzavřít, že žalovaný již disponoval dostatkem poznatků zakládajících důvodné podezření na zaviněnou účast žalobkyně v účelově vytvořeném obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH (což soud neshledal), pak by ovšem vzhledem k povaze

takového podezření zpravení žalobkyně o jeho důvodech mohlo ztížit rozkrytí celého řetězce a prokázání účasti žalobkyně na podvodu na DPH, a tím vést i ke zmaření správného stanovení daně. Lze poznamenat, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly nebyla informována o pochybnostech správce daně stran možné účelovosti obchodního řetězce a teprve při zahájení daňové kontroly byla dotazována na okolnosti obchodní spolupráce s jednotlivými obchodními partnery, včetně CPD, i další nakládání s dodaným zbožím, přičemž správce daně následně tyto informace ověřoval a současně prověřoval i obchodování s kovy s jinými subjekty.

114. Soud dodává, že dle obsahu daňového spisu, který obsahuje i postoupení spisového materiálu s důkazními prostředky shromážděnými v rámci daňové kontroly u CPD, včetně příloh, byl jednatel CPD správcem daně dotazován na průběh spolupráce s žalobkyní a TROFANY až při ústním jednání dne 16. 10. 2015 (při místním šetření a zahájení daňové kontroly u CPD pouze předkládal doklady, dále pouze telefonicky informoval správce daně TROFANY, Finanční úřad pro hlavní město Prahu, o nemoci a smrti jednatele TROFANY). Žalobkyně nespécifikovala své tvrzení, kdy měl být C. S., jednatel jejího dodavatele, žalovaným před zahájením daňové kontroly u žalobkyně vyslýchán k předmětným obchodům s žalobkyní jako svědek ani v rámci jakého řízení či postupu žalovaného. Nic nenasvědčuje tomu, že by byl jako svědek vyslýchán k předmětným transakcím a obchodní spolupráci s žalobkyní dříve než dne 14. 1. 2020, ani že by před zahájením daňové kontroly byli vyslýcháni jiní svědci k předmětným transakcím. Žalobkyně ani neupřesnila, výsledky jakých dalších svědků a k jakým otázkám měl žalovaný před zahájením daňové kontroly u žalobkyně disponovat.
115. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že je nepravděpodobné, že by Nejvyšší správní soud věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, „pokud by bylo evidentní, že jde o karuselový podvod a že neexistovaly indicie pro vydání výzvy“, předně je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud nevyslovil závěr o tom, zda byl žalovaný povinen vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, respektive zda měl dostatečně silné indicie nasvědčující, že žalobkyni bude daň z důvodu účasti na daňovém podvodu doměřena. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyně ani sama neuvádí, o jaké konkrétní indicie (poznatky) se dle jejího názoru mělo jednat. Argumentace žalobkyně ostatně není zcela konsistentní, pokud na jednu stranu tvrdí, že nebylo evidentní, že jde o karuselový podvod, a označuje tvrzení žalovaného o karuselovém podvodu za „báchorky“ a daňovou kontrolu za nesmyslnou, na druhou stranu tvrdí, že žalovaný měl mít před jejím zahájením dostatek indicií zakládajících důvodný předpoklad doměření daně (tedy neuznání nároku na odpočet u přijatých plnění od CPD z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH). Žalobkyně i v této souvislosti uvádí, že v bodu 17 žaloby označila listiny prokazující, že u ní žalovaný prováděl daňovou kontrolu před formálním zahájením. Jak bylo vysvětleno výše, tyto listiny nedokládají zahájení daňové kontroly vůči žalobkyni. Současně je třeba zdůraznit, že okolnost, že žalovaný prověřoval plnění u CPD a měl k dispozici účetní doklady, neznamená, že disponoval dostatečně silnými indiciemi, že žalobkyni bude doměřena DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.
116. Není též pravdou, že správce daně nezaložil do daňového spisu listiny opatřené před zahájením daňové kontroly u žalobkyně v rámci daňové kontroly u CPD (viz listina ze dne 16. 9. 2015, č. j. 3616795/15/2102-60566-108273, včetně příloh; žalobkyni byly poskytnuty i přílohy, které byly zařazeny ve vyhledávací části, z nichž soud vycházel, konkrétně protokol o místním šetření, protokol o zahájení daňové kontroly a odpověď

Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na dožádání ze dne 8. 6. 2015, včetně přiloženého úředního záznamu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu). Jak bylo uvedeno výše, z těchto listin se nepodává důvodný předpoklad, že bude žalobkyni doměřena DPH z důvodu její účasti na podvodu na DPH.

117. Nadto je třeba konstatovat, že správce daně není povinen dle § 93 odst. 2 daňového řádu zařazovat do daňového spisu daňového subjektu kompletní daňové spisy všech dodavatelů v obchodním řetězci. Toto ustanovení pouze umožňuje jako podklad využít listiny opatřené při správě daní jiných daňových subjektů, pokud jimi lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. To správce daně učinil a podklady, které považoval za relevantní pro ověření daňové povinnosti žalobkyně a z nichž vycházel v rámci kontrolního zjištění, do daňového spisu zařadil. Nic přitom nenasvědčuje tomu, že by měl k dispozici další listiny, které by účelově zatajoval, jak naznačuje žalobkyně. Jak bylo výše uvedeno, podklady shromážděné v rámci kontroly u CPD před zahájením daňové kontroly u žalobkyně jsou součástí daňového spisu žalobkyně. Z rozhodnutí o vyměření DPH společnosti TROFANY za zdaňovací období březen 2015 vyplývá, že i ve vztahu k této společnosti vycházel příslušný správce daně pouze z dokladů opatřených v rámci daňové kontroly u CPD (předložených faktur a rámcových smluv a vyjádření jednatele CPD do protokolu ze dne 16. 10. 2015) a dále z analýzy výpisů z tuzemských účtů a slovenských bankovních účtů provedené na základě dožádání učiněných po zahájení daňové kontroly u žalobkyně (odpovědi na dožádání jsou zařazeny ve veřejné části daňového spisu žalobkyně, byť částečně anonymizované). Daňovou kontrolu u společnosti TROFANY se nepodařilo dne 12. 10. 2015 zahájit. Vzhledem k tomu, že podklady opatřené v rámci daňové kontroly u CPD ke dni 16. 9. 2015 (kompletní postoupené podklady, z nich vycházel i příslušný správce daně TROFANY při vyměření DPH za zdaňovací období březen 2015) jsou součástí daňového spisu, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval dalšími relevantními podklady (viz též podklady vypočtené ve zprávě o daňové kontrole), a žalobkyně v tomto ohledu nic konkrétního neuvedla, soud neshledal důvod provádět dokazování daňovými spisy jiných daňových subjektů. I v této souvislosti je třeba zopakovat, že žalovaný by musel mít dostatečné indicie nejen ve vztahu k objektivní existenci daňového podvodu v řetězci, ale i ve vztahu k subjektivní stránce.
118. Pokud žalobkyně tvrdí, že označila důkazní prostředky k prokázání, že indicie nebyly dílčí či marginální, když žalovaný prováděl kontrolu u jejích dodavatelů, neuvádí, o jaké konkrétní indicie (poznatky), jež měly založit důvodnou pochybnost žalovaného, se mělo jednat. Není přitom úkolem soudu, aby za žalobkyni argumentaci domýšlel.
119. Na okraj soud poznamenává, že argumentace žalobkyně je poněkud rozporná, pokud tvrdí, že u ní byla daňová kontrola zahájena již dnem podání daňového přiznání (či dokonce před smrtí C. Z.) a současně namítá porušení povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť při tomto náhledu na okamžik zahájení daňové kontroly by žalovaný ani neměl žádný časový prostor výzvu před zahájením daňové kontroly učinit.
120. Pouze nad rámec nutného odůvodnění se soud vyjádří též k otázce, zda by případné porušení povinnosti učinit výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu mohlo být vadou, která by způsobovala, že zahájení daňové kontroly nemělo účinky přerušování lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu.

121. Na projednávanou daňovou kontrolu se s ohledem na okamžik zahájení nevztahoval § 87 odst. 4 daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb., podle kterého, dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. K obdobnému závěru však dospěla judikatura správních soudů v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně i v případě daňových subjektů, u nichž probíhala daňová kontrola před účinností zákona č. 283/2020 Sb.
122. Soud vzal v úvahu odlišný předmět řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu (daňové kontrole) a řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Jak vyplývá z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, předmětem řízení o zásahové žalobě je daňová kontrola jako taková, kdy soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který zasáhl do právní sféry žalobce toliko v souladu se zákonem. Předmětem řízení není výsledek kontroly, tedy obsah zjištění při kontrole získaných. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je přezkoumávána zákonnost stanovení daně, přičemž daňová kontrola je posuzována již pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. I v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti se může daňový subjekt úspěšně domáhat jeho zrušení pro nedostatky předcházející daňové kontroly, pokud zpochybní zjištění z ní plynoucí v tom smyslu, že nejsou použitelná pro doměření daně. Ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu bylo vysvětleno, že podkladem pro rozhodnutí o stanovení daně nemohou být zjištění pocházející z kontroly proběhnuvší po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Jsou vady, které mohou způsobit nezákonnost zahájení či provádění daňové kontroly, nezpůsobují však nutně nezákonnost následného doměření daně. Pokud ovšem uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně, má to za následek nejen nezákonnost dalšího provádění daňové kontroly po jejím uplynutí, ale i nezákonnost následného doměření daně, u níž uplynula prekluzivní lhůta. Ač nelze s ohledem na odlišnou povahu a předmět řízení vyloučit, že určitá otázka může být posouzena odlišně při přezkumu daňové kontroly a následně v žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru, není důvod přikládat zahájení daňové kontroly v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu odlišné účinky z hlediska vlivu na běh prekluzivní lhůty při přezkumu zákonnosti daňové kontroly a při přezkumu rozhodnutí o stanovení daně. Okolnost, že se daňový subjekt domohl satisfakce deklarací nezákonnosti daňové kontroly z důvodu absence výzvy, nemůže být rozhodná z hlediska účinků zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Takový výklad by znamenal znevýhodnění daňového subjektu, který postupoval v souladu se zásadou *vigilantibus iura* a domohl se deklarace nezákonného zásahu, neboť v jeho případě popsaná počáteční nezákonnost nediskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že by zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty (viz body 22 až 26 a 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb.).
123. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, byl zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 4005/2020 Sb., s právní větou, podle níž *„zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. Takovéto opomenutí správce daně sice*

*je nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla vztah k výši následně doměřené daně.*“ Tato právní věta dle názoru krajského soudu přílehlavě vystihuje obsah uvedeného rozsudku, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou vlivu chybějící prvotní výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu na zákonnost doměření daňové povinnosti a předepsání penále, a pro účely přezkumu rozhodnutí o stanovení daně též jejím vlivem na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného rozsudku lze dovodit, že nezákonnost zahájení daňové kontroly spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nelze obecně hodnotit jako natolik závažnou, že by nenastal účinek přerušení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Svou povahou jde o dílčí pochybení, které nemá žádný přímý ani nepřímý vliv na následnou zákonnost doměření daně, v rovině daňové povinnosti se promítá pouze v povinnosti hradit penále. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně dospěl v řízení dle § 65 a násl. s. ř. s. k závěru, že k přerušení běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu dojde i v případě daňové kontroly, která byla zahájena nezákonně z důvodu absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudky ze dne 7. 4. 2021, č. j. 4 Afs 192/2020-69, ze dne 15. 7. 2021, č. j. 2 Afs 76/2019-39, ze dne 21. 1. 2022, č. j. 6 Afs 100/2020-47, či ze dne, 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85). Tyto závěry aproboval též Ústavní soud (viz usnesení ze dne 29. 6. 2021, sp. zn. III. ÚS 1522/21).

124. Odlišnost předmětu řízení dle § 65 a násl. s. ř. s. a § 82 a násl. s. ř. s., jak byla vymezena v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, znamená, že provádění daňové kontroly mohlo být nezákonné pro absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž vada nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně (jinak je tomu ve vztahu k penále). Odlišnost předmětu řízení však neodůvodňuje odlišný náhled na vliv porušení povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu na běh lhůty pro stanovení daně.
125. Běh lhůty pro stanovení daně je objektivní skutečností. Z hlediska vlivu na běh lhůty pro stanovení daně není důvod shodnou právní skutečností – nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu – hodnotit odlišně. Typickou vlastností prekluzivní lhůty je, že jejím uplynutím je určen konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a jsou definitivně vypořádány materiální vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do doby jejího uplynutí lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň. Uplynutí lhůty pro stanovení daně znamená zánik pravomoci správce daně stanovit daň pro dané zdaňovací období. Poslední známá daň se okamžikem uplynutí lhůty pro stanovení daně stává nezměnitelnou a definitivní částkou odpovídající daňové povinnosti daňového subjektu. Uplyne-li marně prekluzivní lhůta, správce daně (případně soud) musí k jejímu uplynutí přihlížet z úřední povinnosti. Smyslem prekluzivní lhůty pro stanovení daně je zajištění právní jistoty na straně daňových subjektů i na straně správce daně. Lhůta pro stanovení daně má vytvářet objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností (srov. L. Kaniová k § 148 daňového řádu in Baxa J. a kol. Daňový řád: Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011). Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku). Procesní úkony a jejich zákonnost, které správce daně provádí za účelem vyměření daně, se odvíjí od toho, zda trvá hmotné (majetkové) právo státu daň vyměřit a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň odvést (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39).

126. Jsou-li pro účely rozhodování o stanovení daně zahájení daňové kontroly, které bylo nezákonné pro absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přiznány účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu, a daň lze v takto prodloužené lhůtě stanovit, lze v rámci takto vymezeného časového prostoru provádět i kontrolní postupy. Současně je třeba připomenout, že zatímco nezákonnost zahájení daňové kontroly spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu lze dalším postupem správce daně napravit, nezákonnost daňové kontroly z důvodu prekluze práva stanovit daň napravit nelze (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2022, č. j. 6 Afs 100/2020-47). Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že účinky zahájení daňové kontroly, které bylo nezákonné z důvodu absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, na běh prekluzivní lhůty nelze posuzovat odlišně v řízení dle § 82 s. ř. s., v němž je přezkoumávána zákonnost daňové kontroly, a v řízení dle § 65 s. ř. s., jehož předmětem je přezkum rozhodnutí o stanovení daně. Je jistě možné, že při přezkumu rozhodnutí může soud vzhledem k jinému předmětu řízení dospět k odlišnému hodnocení skutečností významných pro stanovení daně. To však nic nemění na tom, že při shodném hodnocení zahájení daňové kontroly jako nezákonné pro absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nelze odlišně hodnotit její vliv na běh prekluzivní lhůty. Žalobce se jistě může zásahovou žalobou domáhat ochrany před tím, aby byl vystaven daňové kontrole, jestliže by v případě výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu daňová kontrola vůbec nemusela být vedena. Stejně tak může brojit proti rozhodnutí, jímž mu bude uložena povinnost hradit penále, která by mu v případě řádného postupu správce daně nemusela vzniknout. Z hlediska stanovení daně však jde o dílčí procesní pochybení, které samo o sobě nemá vliv na výši následně doměřené daně. I pokud by správce daně měl dostatečné indicie, že daň žalobkyně byla stanovena nesprávně, a byl povinen výzvu ve vztahu k uplatněnému odpočtu DPH z přijatých plnění od CPD učinit, žalobkyně by mohla snížit uplatněný nárok na odpočet a daňová kontrola by u ní – v rozsahu plnění od CPD – nemusela probíhat. Absence takové výzvy však nemůže mít vliv na doměření daně, pokud se podezření správce daně potvrdí (ovlivňuje jen případné penále). Tím spíše je absence výzvy z hlediska výše daně bez vlivu v případě, pokud se podezření nepotvrdí a k doměření daně nedojde. Lze tedy uzavřít, že nezákonnost zahájení daňové kontroly pro absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (kterou soud ovšem v tomto případě neshledal) obecně nepředstavuje natolik závažnou vadu, aby zamezila účinkům na běh prekluzivní lhůty, které se zahájením daňové kontroly § 148 odst. 3 daňového řádu spojuje. Ostatně lze připomenout, že obdobně oznámením i nezákonného rozhodnutí, které je následně soudem zrušeno, se prodloužuje lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, ledaže by bylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29). Tomu v případě zahájení daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015 v říjnu 2015 nic nenasvědčuje. Současně soud připomíná, že z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období březen 2015 nelze přehlédnout, že daňová kontrola nebyla zahájena jen v rozsahu plnění od CPD a správce daně v jejím rámci prověřoval též obchodování žalobkyně s obdobnými rizikovými komoditami s dalšími subjekty. Žalobkyně netvrdí, že by ve vztahu k těmto transakcím správce daně disponoval jakýmkoli indiciemi, které by nasvědčovaly nesprávnému stanovení daně.

*Mezinárodní dožádání*

127. Žalobkyně obecně namítala, že žádné z mezinárodních dožádání nemělo být učiněno a nemělo vliv na běh prekluzivní lhůty, neboť nesplňují podmínku zákonnosti a účelnosti. Žalobkyně považuje daňovou kontrolu za nesmyslnou. Dle žalobkyně je nesporné, že TROFANY nepodala daňové přiznání a nezaplatila daň jen proto, že její jednatel zemřel.
128. Soud předesílá, že se námitkami proti jednotlivým mezinárodním dožádáním z hlediska jejich účelnosti a nezbytnosti a dopadu na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně vypořádal již v rozsudku č. j. 55 Af 13/2020-84 a Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 s jeho závěry ztotožnil. Soud neshledává důvod se od závěrů Nejvyššího správního soudu a svého předchozího posouzení a odchýlit.
129. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
130. Podle § 85 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (odst. 1). Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (odst. 3).
131. K východiskům, z nichž je třeba vycházet při posuzování úkonů správce daně v rámci daňové kontroly, se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, v němž k daňové kontrole uvedl: *„Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. [...] Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah.“*
132. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60, k předmětu zásahové žaloby v souvislosti s daňovou kontrolou a jednotlivými úkony správce daně se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž shledal, že *„[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). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových*

*jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (...). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“*

133. Judikatura navazující na výše citované usnesení rozšířeného senátu dospěla k závěru, že „[n]ení zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné 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.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).
134. Z výše uvedeného vyplývá, že při projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jímž má být daňová kontrola, může soud posuzovat pouze to, zda u namítaných mezinárodních dožadání nešlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu daňového řízení v předmětné věci (viz též body 64 a 65 rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60). Ačkoli byla daňová kontrola již ukončena, soudu nepřísluší v řízení o zásahové žalobě přezkoumávat samotný výsledek kontrolního zjištění, vyjadřovat se k otázce důkazního břemene ani rozsahu skutečností, které správce daně považoval za relevantní z hlediska dokazování. Tyto okolnosti jsou předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně, pakliže k němu dojde. Je totiž třeba zdůraznit, že podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu je podmíněno vyčerpáním opravných prostředků ve správním řízení [§ 5, § 68 písm. a) s. ř. s.]. To je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65).
135. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku č. j. 55 Af 13/2020-84, v posuzovaném případě žalovaný v rámci daňové kontroly zahájené dne 13. 10. 2015 prověřoval všechna plnění a všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015. Soud připomíná, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, č. 1983/2010 Sb. NSS). V daném případě bylo v době zahájení daňové kontroly žalovanému známo, že v obchodním řetězci, v němž měly být převáděny měděné katody a měděný drát a v němž vystupovaly společnosti TROFANY, CPD a žalobkyně, TROFANY nepřiznala a neuhradila DPH. Skutečnost, že v dubnu 2015 došlo k úmrtí společníka a jednatele TROFANY *a priori* nevyklučovala možnost existence

podvodu na DPH v řetězci. Stejně tak skutečnost, že se plnění fakticky uskutečnila, nevylučuje, že mohlo jít o daňový podvod. Právě jsou-li hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet splněny (daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění), správce daně může nárok na odpočet DPH odepřít z důvodu zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH.

136. Znakem podvodu ve smyslu judikatury SDEU je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty (viz např. rozsudky SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/043, *Kittel*, či ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*). Za takového stavu je pro posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce. Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost subjektu uplatňujícího odpočet daně o daňovém podvodu, neboť nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Existenci podvodu na DPH jakož i skutečnost, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Správce daně přitom dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 1 daňového řádu). Je na jeho uvážení, jaké důkazy provede, resp. jaké podklady v průběhu daňové kontroly vyhodnotí jako postačující ke zjištění skutkového stavu. Správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu).
137. I když předložené doklady formálně prokazují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nelze správci daně bránit ve zjišťování okolností obchodních transakcí za účelem ověření, zda není dán důvod odpočet odepřít, je-li plnění součástí obchodního řetězce, v němž nebyla přiznána a zaplacená daň z přidané hodnoty. Nelze pominout, že okolnosti, které mohou vést k závěru o existenci podvodu a vědomosti žalobkyně, není povinna tvrdit ani prokazovat žalobkyně, nýbrž správce daně. Je zřejmé, že žalobkyně nebude předkládat důkazní prostředky, jimiž by žalovanému usnadňovala unesení jeho důkazního břemene. Žalovanému je proto třeba umožnit obstarat podklady prokazující důvody pro odepření nároku na odpočet daně. K tomu je třeba mu poskytnout potřebný časový prostor a akceptovat úkony směřující k jejich obstarání. Žalovaný musí mít možnost prověřit různé i méně pravděpodobné varianty předpokládaného skutkového stavu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39). Vystupují-li v obchodním řetězci subjekty z jiných členských států, využití mezinárodní spolupráce při prověřování okolností obchodních případů se jeví obecně racionální.
138. V daném případě se průběh daňové kontroly odvíjel od podezření žalovaného, že plnění, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, by mohla být součástí tzv. karuselového podvodu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 2. 2017, č. j. 7 Afs 232/2016-49, *[k]aruselové podvody přitom představují jedno z největších a nejbůře odhalitelných ohrožení fungování unijního systému výběru DPH [...] Komplikovanost jejich odhalování je dána právě tím, že zahrnují alespoň tři subjekty (často výrazně více) z různých členských států EU, takže jejich odhalování je náročné na mezinárodní spolupráci i na čas. [...]*

*Nebezpečnost a obtížná odhalitelnost karuselových obchodů je dána právě tím, že je do nich zapojena mnohdy dlouhá řada článků, z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně, jiné na tomto podvodu pouze vědomě profitují, jiné pak skutečně vůbec nemusejí vědět o tom, že jsou součástí takového řetězce. Prošetření, do které z těchto skupin spadá konkrétní domácí daňový subjekt, je přitom z povahy věci náročné.*“ Prošetřování existence podvodu na DPH, k němuž dochází v souvislosti s intrakomunitárními plněními, již z povahy těchto podvodů typicky zahrnuje prošetřování dílčích článků zapojených do obchodního řetězce. Žádosti o mezinárodní výměnu informací vůči daňovým správám jiných členských států Evropské unie, je v takových případech zcela běžným postupem, který je nezbytný k řádnému zjištění skutkového stavu věci.

139. Jak bylo výše uvedeno, v rámci projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem – daňovou kontrolou – může soud pouze posoudit, zda u mezinárodních dožádání činěných v průběhu daňové kontroly nešlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočovaly ze zákonného účelu řízení. Ochrana v rámci zásahové žaloby může být založena jen na zjevných okolnostech. Detailnější ochrany se může žalobkyni případně dostat v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, neboť teprve tam bude hodnocena důkazní situace.
140. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60, význam jednotlivých dožádání a skutečností z nich vyplývajících, tudíž výstupy z nich, mohou být předmětem posouzení až při případném projednání žaloby proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.
141. Z obsahu předloženého daňového spisu vyplývá, že mezinárodní dožádání, jimiž žalovaný zjišťoval okolnosti obchodních případů žalobkyně, na sebe logicky navazovala. Žalovaný před zahájením daňové kontroly u žalobkyně začal prověřovat transakce mezi CPD a TROFANY za zdaňovací období březen 2015, která za toto zdaňovací období nepřiznala a neuhradila DPH. Žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za březen 2015 v rozsahu všech rozhodných skutečností ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období a dani. Ověřoval mimo jiné, zda se dodání ve vztahu mezi TROFANY, CPD a žalobkyní uskutečnila a zda nejsou součástí karuselového podvodu na DPH. Žalobkyně uvedla, že zboží nakoupené od CPD dodávala odběratelům na Slovensku a v Německu. Pro ověření, zda se tak opravdu stalo, zda bylo zboží přijato, plnění přiznáno a zdaněno, jakož i zjištění dalších okolností týkajících se obchodování s předmětným zbožím (mj. dalších článků, jimž bylo zboží dále přeprodáno, údajů o objednateli, sdělení, jak bylo zboží objednáno a jak byl navázán kontakt mezi odběratelem a dodavatelem) přikročil žalovaný současně dne 3. 12. 2015 ke dvěma žádostem o mezinárodní výměnu informací. Z odpovědi slovenské daňové správy ze dne 8. 3. 2016 žalovaný zjistil, že zboží mělo být přeprodáno polské společnosti Datsan (která byla uvedena mj. na CMR listu předloženém žalobkyní jako odesílatel).
142. V návaznosti na tuto odpověď žalovaný přistoupil dne 14. 4. 2016 k dožádání polské daňové správy (žádost č. 3), kterou požádal o poskytnutí informací, kam bylo zboží ze Slovenska dovezeno, kdo ho přebíral, od koho bylo zboží zakoupeno a komu bylo následně prodáno a kam bylo dodáno, informace o přepravě a úhradě zboží a o zaslání dokladů o nákupu zboží a jeho následném prodeji, popř. dokumenty o využití zboží spolu s certifikáty dokládajícími, že se jedná o obchod s měděnými katodami. Žádal o podrobné sdělení všech dostupných údajů o objednateli a odběrateli, jakým způsobem bylo zboží objednáno a jak byl navázán kontakt mezi dodavatelem a odběratelem. Dne 7. 6. 2016

poskytla polská daňová správa odpověď, z níž plyne, že sídlo společnosti Datsan je virtuální, s touto společností nemají žádný kontakt a ani přístup k jejím dokladům. Předsedou a jediným akcionářem je občan Slovenska F. R. Nikdo ze zaměstnanců ani zástupců se na adrese sídla nenachází. Korespondence je sice ve virtuální kanceláři přebírána, následně je přeposílána na adresu F. R. do Komárna (X, Slovensko) nebo naskenováním na jeho emailovou adresu. Kvůli žádostem jiných daňových správ byla zahájena kontrola za období leden až březen 2014, která byla provedena bez účasti daňového subjektu a bez přístupu k dokumentaci. Datsan nepředložila souhrnné hlášení a přiznání k DPH za březen 2015. Od 24. 10. 2014 byla vyškrtuta z registru plátců DPH. Polská daňová správa nebyla schopna potvrdit transakce s žalobkyní. Během daňové kontroly za období leden až prosinec 2013 správce daně zjistil, že Datsan neprovozovala obchodní činnost, byla pouze nástrojem při páchání daňového podvodu. Na základě těchto skutečností bylo uvedeno, že Datsan byla subjektem využívaným k provádění daňových podvodů ve zdaňovacím období březen 2015.

143. Na odpověď na žádost č. 3 reagoval žalovaný žádostí č. 4 ze dne 1. 8. 2016, v níž požádal slovenskou daňovou správu o provedení výslechu F. R., který se uskutečnil dne 22. 11. 2016 (protokol o ústním projednání ze dne 22. 11. 2016, č. 104339269/2016, který byl připojen k odpovědi ze dne 30. 1. 2017). Uvedl, že při vykládce měděných tabulí v Polsku byl přítomen osobně. Skladovou evidenci nebylo nutné vést, neboť se zboží ihned přepravilo do České republiky. Přepravu zajišťovala výlučně GARANT-SPED. Zboží předával řidiči kamionu. Původ zboží mu není znám. Uvedl, že nezná žalobkyni, CPD ani TROFANY, neobchodoval s nimi; osobně však znal C. Z.
144. V daném případě pak nelze zcela pominout (byť nemají vliv na běh lhůty pro stanovení daně) též mezinárodní dožádání v rámci kontrol u CPD a TROFANY ohledně předložených certifikátů a bankovních účtů, jejichž výsledky mohly mít význam pro závěr o existenci podvodného řetězce, a tedy i pro postup správce daně v projednávané věci.
145. Žádostmi č. 5 až 8 ze dne 4. 9. a 5. 9. 2018 žalovaný ověřoval žalobkyní deklarovaná dodání zboží do jiného členského státu, a to dodání 18 607 kg Cu granulátu společnosti Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft, SK4020148418, za cenu 88 608,39 EUR (žádost č. 5), dodání kovového odpadu za cenu 23 332 EUR společnosti Cronimet Alfa Ferrolegierungen Handels GmbH (žádost č. 6), dodání 24 000 kg měděného drátu společnosti Metimo GmbH za cenu 126 597,60 EUR (žádost č. 7) a dodání 21 240 kg hliníkového odpadu (AlMg 3) za cenu 41 401,92 EUR společnosti AMAG metal GmbH (žádost č. 8). Všechny odpovědi potvrdily uskutečnění dodání zboží, uhrazení ceny a přiznání DPH. Další prověřování týkající se těchto dodání žalovaný po obdržení odpovědí neprováděl.
146. Takto základní prověření je v případě dodání kovů či kovového odpadu do jiného členského státu přiměřené a nevybočuje z vymezeného předmětu a rozsahu daňové kontroly. I když se obchodní vztah se společností Montanwerke Brixlegg Aktiengesellschaft (žádost č. 5) dle daňových dokladů netýkal měděných katod, soud zdůrazňuje, že předmětem daňové kontroly byla DPH za březen 2015 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně v tomto období. Jak bylo výše uvedeno, správce daně může zahájit daňovou kontrolu i v rozsahu plnění, u nichž nedisponuje konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti. Nelze považovat za zjevně nerozumné či neúčelné, pokud žalovaný, který měl jistou pochybnost o části obchodních transakcí týkající se obchodů žalobkyně s kovy

(obchody s měděnými katodami a měděným drátem v řetězci, v němž vystupovala TROFANY, CPD a žalobkyně a v němž bylo zboží dodáváno z a do jiných členských států) přistoupil k ověření dalších obchodů žalobkyně v daném zdaňovacím období - dodání kovů (mj. měděného granulátu či měděného drátu) do jiného členského státu v relativně vysoké hodnotě - a prověření, zda nedošlo k narušení neutrality DPH. Jelikož bylo potvrzeno dodání zboží, uhrazení ceny a přiznání DPH, žalovaný upustil od zjišťování dalších okolností týkajících se těchto obchodů. Ačkoli mohl žalovaný přistoupit k prověření těchto obchodů v rámci mezinárodní spolupráce dříve, nic nenasvědčuje tomu, že by žádost č. 5 byla učiněna účelově pouze s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, která se v té době nikterak nechýlila ke svému konci (též s přihlédnutím k tomu, že se lhůta stavila v důsledku žádostí č. 1, 3 a 4). O tom, že žádost nebyla vznesena čistě účelově, svědčí i to, že se žalovaný současně obrátil se dvěma žádostmi na německou daňovou správu a jednou na rakouskou daňovou správu za účelem potvrzení, zda se obchody, jež se též netýkaly měděných katod, uskutečnily, a zda byla odvedena DPH. Soud tedy neshledal, že by žádost č. 5 byla učiněna čistě účelově, byla zjevně neúčelná či vybočovala z předmětu a rozsahu daňové kontroly. I s touto žádostí byl proto spojen následek dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a žádost č. 5 tak stavila prekluzivní lhůtu ode dne 4. 9. 2018 do dne 10. 1. 2019.

147. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, žalobkyně ani neuvedla žádné konkrétní pochybnosti vztahující se k potřebnosti a účelnosti mezinárodních dožádání č. 1 až 8, ani to, která mezinárodní dožádání mohla či měla být podle jejího názoru provedena současně. Přitom ze správního spisu plyne, že první dvě dožádání žalovaný učinil téhož dne (3. 12. 2015), stejně jako dožádání č. 6 až 8 (dne 5. 9. 2018). Nejvyšší správní soud shledal, že námitky proti mezinárodním dožádáním č. 1 až 8 byly zcela obecné, a shodně jako zdejší soud považoval jednotlivá mezinárodní dožádání za úkony, které se vztahovaly k předmětu daňové kontroly a měly logickou návaznost. Dle Nejvyššího správního soudu z obsahu spisu a jednotlivých mezinárodních dožádání *„nelze dovodit žádné zjevné prodlevy nemající věcnou, časovou a obsahovou souvislost s předmětem daňové kontroly jako takové a mající za cíl toliko dosažení stavění běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty.“* Právními závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem, které ostatně žalobkyně ani nikterak nezpochybňuje, je zdejší soud vázán.
148. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, která namítla, že žádosti č. 9 a 10 byly účelové pouze s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť byly učiněny více než rok a čtvrt po posledním úkonu a po skončení dokazování, týkaly se věcí a otázek, které žalovaný prověřoval již v roce 2015, a mohly být učiněny dříve.
149. Tyto žádosti nebyly učiněny více než rok a čtvrt po posledním úkonu ani po skončení dokazování. Žalovaný se žádostmi č. 9 a 10 zjevně pokusil mj. reagovat na vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 11. 2019, v němž žalobkyně žádala jeho doplnění, provedení výslechu svědků tak, aby měla možnost jim být přítomna a klást otázky, a namítala, že TROFANY nemohla podat daňové přiznání a zaplatit daň z důvodu úmrtí jednatele a jediného společníka dne 24. 4. 2015 a ve správním spise chybí informace o tom, zda a jak byla daň této společnosti *ex offico* vyměřena, zda ji správce daně vymáhal, přihlásil se do pozůstalostního řízení, ustanovil jí opatrovníka a zda dal podnět rejstříkovému soudu, aby rozhodl o jejím zrušení s likvidací.
150. V návaznosti na vyjádření žalobkyně žalovaný doplňoval dokazování (výslechy svědků) a přistoupil též ke dvěma žádostem o mezinárodní dožádání. Žádostí č. 9 ze dne 20. 12. 2019

žádal maďarskou daňovou správu o ověření data úmrtí C. Z. a o informace, zda byl ustanoven správce dědictví, ukončeno dědické řízení, kdo nabyt podíl ve společnosti TROFANY, zda bylo v pozůstalosti nalezeno účetnictví společnosti a o sdělení případných osob, které se s C. Z. podílely na obchodování s měděnými katodami a ověření, zda občanský průkaz, podle něhož byl na Slovensku úředně ověřen podpis C. Z. na smlouvě o převodu podílu, patří panu Z. Žádost odůvodnil tím, že prověřuje obchodování s měděnými katodami, při němž došlo k narušení neutrality DPH. Prvním článkem řetězce na území České republiky byla TROFANY, jejímž jednatelem a jediným společníkem byl od 30. 7. 2014 do 24. 4. 2015 C. Z., který dle informací žalovaného zemřel dne 24. 4. 2015, dosud však není znám správce dědictví ani osoba, která by v jeho činnosti pokračovala. V březnu 2015 TROFANY prodala v České republice zboží v ceně zhruba 1,7 milionu EUR, nepodala však daňové přiznání a neodvedla DPH. V České republice nebylo možné zjistit okolnosti smrti pana Z., zajistit účetnictví ani další doklady k činnosti společnosti.

151. Dále žalovaný požádal dne 7. 2. 2020 (žádost č. 10) slovenskou daňovou správu o provedení výslechu J. M., mj. zda vykonal dopravu v březnu 2015 dle dodacích listů, kde probíhala nakládka zboží, kdo byl nakládkou přítomen, jaké doklady a pokyny obdržel a od koho, jak probíhala vykládka, jaké listiny a komu při ní předával, zda probíhala kontrola zboží, zda poté nakládal nové zboží, kdo dopravu objednal a hradil a zda jsou mu známy uvedené osoby. Žádal, aby o výslechu byl vyrozuměn zástupce žalobkyně. V žádosti dále uvedl, že v rámci prověřování obchodního řetězce s měděnými katodami, v němž byla narušena neutralita DPH, prověřuje okolnosti týkající se přepravy, neboť nemá informaci, kde bylo zboží naloženo, kdo přepravu organizoval a kdo ji platil. Dle dodacích listů bylo zboží přepravováno vozidlem registrační značky X, jehož vlastníkem byla GARANT-SPED, řidičem J. M. Žalovaný v minulosti žádal o prověření dopravy, ale okolnosti nebyly zjištěny dostatečně: V. T., jednatel GARANT-SPED, nevěděl, kdo přepravu objednal, J. M. se k jednání nedostavil.
152. Slovenský správce daně sdělil, že J. M. byl předvolán k výslechu na den 25. 3. 2020, o čemž byl vyrozuměn i zmocněnec žalobkyně. Výslech však nebyl realizován z důvodu vyhlášení mimořádné situace v souvislosti s nemocí covid-19 a bude proveden po jejím skončení.
153. Maďarský správce daně v odpovědi ze dne 17. 1. 2020, č. j. 1095234/20, kterou žalovaný označil za částečnou, potvrdil, že C. Z. byl maďarským občanem, který zemřel dne 24. 4. 2015 a označený občanský průkaz lze spojit s touto osobou. Správce daně uvedl, že nemá další informace. Neboť „plátce“ zemřel, nejsou schopni odpovědět na další otázky, neboť nemohou zahájit kontrolu.
154. Žalovaný požádal dne 28. 1. 2020 Městský soud v Praze o sdělení aktuálních informací o TROFANY, městský soud přípisem ze dne 4. 2. 2020 sdělil, že mu nebylo doručeno rozhodnutí o dědictví a v rejstříkovém spise se nenachází záznam o osobě, která by vyřizovala dědické řízení, dědictví řeší s velvyslanectvím Maďarské republiky.
155. Žalovaný dne 6. 3. 2020 e-mailem maďarskému správci daně sdělil, že odpověď č. j. 1095234/20 považuje za částečnou, a požádal o doplnění informací. Uvedl, že v České republice není schopen ověřit informaci od obchodních partnerů C. Z., podle nichž šlo o spolehlivého partnera se zkušenostmi s obchodem s měděnými katodami. Žádal o informace o ekonomických aktivitách C. Z. v Maďarsku, aby bylo možné posoudit, zda skutečně organizoval předmětné obchody. Žádal též o sdělení, zda byl veden jako podnikatel, a pokud ano, jakým aktivitám se věnoval. Uvedl, že v České republice není

dostupná informace, zda v obchodních aktivitách pokračuje právní nástupce, nebo zda byl ustanoven správce pozůstalosti. Vyjádřil předpoklad, že v Maďarsku je vedeno dědické řízení, které se musí týkat též vlastnického práva k podílu v TROFANY. Žádal o sdělení, zda byla ustanovena osoba oprávněná nakládat s dědictvím, a případně poskytnutí kontaktních informací. Rovněž žádal o informaci, zda je dle maďarského práva nezbytné zahájit kontrolu, aby bylo možné poskytnout požadované informace. Vyjádřil domněnku, že informace by bylo možné získat v rámci plnění úředních povinností, případně zahájením kontroly u osoby spravující pozůstalost.

156. V odpovědi ze dne 2. 7. 2020 slovenský správce daně uvedl, že J. M. byl za přítomnosti zmocněnce žalobkyně vyslechnut dne 30. 6. 2020. J. M. vypověděl, že v březnu 2015 pracoval jako řidič u GARANT-SPED. Zboží naložil na Slovensku. Při nakládce obdržel CMR listy, na kterých bylo uvedeno místo vykládky, kam zboží přepravil. Kdyby se po cestě vyskytl problém, musel ho hlásit V. T. U převzetí zboží byla přítomna osoba obsluhující vysokozdvizný vozík, občas přišel někdo zboží zkontrolovat. Doklady, které měl, předával těmto osobám. Nevěděl, kdo si přepravu objednával, ani kdo ji hradil. Po vykládce zboží v Malé Štáhle tam nikdy nenakládal jiné zboží. Pro další zboží jezdil jinam, jen výjimečně jel zpět na Slovensko s prázdným vozidlem. Uvedl, že C. Z., C. a S. S., P. Š. ani J. O. nezná, je mu známa společnost KOVOŠROT-MORAVIA a.s. (žalobkyně). Na dotaz zmocněnce žalobkyně, zda ví, co je spektrometr, odpověděl, že s ním občas měřili kvalitu zboží.
157. Žalobkyně má pravdu v tom, že žalovaný se již v souvislosti s prověřováním obchodů ve vztahu k CPD v roce 2016 obrátil na slovenského správce daně s tím, aby provedl zjištění týkající se GARANT-SPED, která měla zajišťovat přepravu měděných katod žalobkyni, a výslech řidiče J. M. Konkrétně dne 12. 2. 2016 požádal o zjištění, zda GARANT-SPED vlastní vozidlo registrační značky X, zda zaměstnává J. M., zda ve dnech uvedených na daňových dokladech zajišťovala přepravu do Malé Štáhle, kdo přepravu objednal a uhradil. Dále žádal o zaslání dokladů o úhradách, o vydané faktury a o kopii záznamů o jízdách výše specifikovaného vozidla. Žádost uzavřel otázkami, které měly být při výslechu položeny J. M., tj. zda prováděl přepravu zboží do Malé Štáhle, jakým způsobem se zboží přepravovalo, jak docházelo k předání zboží, zda byl u předávky přítomen někdo ze společnosti CPD, kde bylo zboží naloženo a kdo mu zboží předal. Z odpovědi ze dne 19. 5. 2016 vyplývá, že se dne 9. 3. 2016 dostavil pouze jednatel GARANT-SPED V. T. Pan M. se k výslechu nedostavil z důvodu pracovní neschopnosti. Jednatel uvedl, že v březnu 2015 s CPD neobchodovali, přepravu zboží však vykonávali. Místem vykládky byl KOVOŠROT - MORAVIA (žalobkyně), ale objednatelem byla jiná společnost, nevěděl však která. K dalšímu ústnímu jednání se V. T. nedostavil ani po opakovaném předvolání. V žádosti č. 10 ze dne 7. 2. 2020 žalovaný konstatoval, že již v minulosti žádal o prověření přepravy měděných katod, ale okolnosti nebyly zjištěny dostatečně, přičemž pan M. se nedostavil k výslechu. Z odpovědi nebylo dostatečně jasné, zda byl k výslechu předvolán. I když tak žalovaný učinil až po necelých čtyřech letech ode dne, kdy se dozvěděl, že se pan M. k výslechu nedostavil, nelze odhlédnout od toho, že při ústním jednání konaném dne 5. 11. 2019 (viz protokol č. j. 4861085/19/2101-60561-208930) vytkl zmocněnec žalobkyně žalovanému, že prováděl výslechy svědků, aniž by o tom byla žalobkyně jakkoli vyrozuměna a byla jí dána příležitost se výsledků účastnit a klást svědkům otázky. Žalovaný uvedl, že výslechy neprováděl, pouze pracoval s protokoly o ústních jednáních s jinými daňovými subjekty při vyhledávací činnosti. Žalovaný vyjádření žalobkyně považoval za návrhy na provedení svědeckých výpovědí a požádal žalobkyni o specifikaci

osob, které by měl vyslechnout. Žalobkyně však uvedla, že s ohledem na předložený nekompletní správní spis konkrétní jména neuvede, tedy až na pana C. S., a doplnila, že jen žalovaný ví, co konkrétně se stalo důkazem. Jelikož se žalovaný již v roce 2016 pokusil vyslechnout J. M., avšak neúspěšně, přistoupil skrze žádost č. 10 k provedení jeho výslechu za účasti žalobkyně či jejího zmocněnce. Žalovaný přitom ve výsledku kontrolního zjištění považoval za významné též informace o původu zboží a o tom, kdo zajišťoval (míněno objednával) jeho přepravu, včetně vyjádření jednatele dopravce v rámci mezinárodního dožádání ve vztahu k CPD. Dle předchozích vyjádření CPD i výslechu svědka C. S. ze dne 14. 1. 2020 měl dopravu zajistit dodavatel CPD, což nekorespondovalo s dalšími zjištěními správce daně, přičemž svědek (ani v rámci vyjádření za CPD) nebyl schopen objasnit původ dodávaného zboží. Za dané situace, kdy žalobkyně žádala, aby osoby, z jejichž vyjádření žalovaný vycházel, byly vyslechnuty jako svědci, nelze žalovanému vytýkat, že se rozhodl k okolnostem přepravy vyslechnout jako svědka řidiče J. M. (nikoli jednatele společnosti GARANT-SPED). Jednatel dopravce nebyl schopen k objednání přepravy bližší informace poskytnout a výslech J. M. se správce daně neúspěšně pokusil zajistit již v souvislosti s daňovou kontrolou u CPD, což vyplývá z žádosti o mezinárodní spolupráci a z odpovědi slovenského správce daně, které jsou součástí předloženého spisu. V řízení před soudem nebylo prokázáno, že by byl jeho výslech dříve proveden, přičemž žalobkyně potvrdila, že dříve neměla možnost se jeho výslechu účastnit. Nelze přehlédnout, že žalobkyně nebyla schopna uvést, ve vztahu k jaké společnosti měl být dle žalobkyně výslech J. M. dříve proveden a co mělo být jeho obsahem, přičemž zmíněná společnost Latina ani není českou společností. Pokud J. M. sdělil, že se k věci vyjádřil společník GARANT-SPED, jeví se pravděpodobné, že jde o vyjádření, které učinil při jednání, k němuž byl předvolán v souvislosti s daňovou kontrolou u CPD, z něhož J. M. omluvil z důvodu pracovní neschopnosti. Tato skutečnost plyne z odpovědi na mezinárodní dožádání ve věci CPD, ze které správce daně vycházel ve výsledku kontrolního zjištění a která je též součástí kontrolního spisu žalobkyně. V daném případě tedy nešlo o opakovaný výslech svědka, ale opakovaný pokus jej vyslechnout a současně umožnit zástupci žalobkyně být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky. Výslech řidiče, který měl fakticky realizovat všechny přepravy zboží k žalobkyni (a tedy být přítomen nakládce a vykládce zboží a seznámen s přepravními dokumenty, které zboží provázely), mohl přispět k objasnění okolností a faktického průběhu předmětných obchodních transakcí, který nebyl zcela objasněn. Mezinárodní dožádání tak soud nepovažuje za zjevně neúčelné nebo účelové či zcela vybočující z předmětu daňové kontroly.

158. Soud připomíná, že v rámci zásahové žaloby nemůže hodnotit správcem daně provedené důkazy, vyjadřovat se k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, nevybočují-li zjevně z předmětu zahájené daňové kontroly, ani posuzovat správnost či nesprávnost předběžného hodnocení důkazní situace správcem daně v rámci výsledku kontrolního zjištění. Tyto okolnosti jsou předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). Soud dodává, že účelnost provedeného úkonu nelze posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011-170), respektive podle toho, zda bude podporovat pochybnosti správce daně o předmětných transakcích. I negativní výsledek slouží správci k daně ke zvážení, zda unáší své důkazní břemeno, a k vyhodnocení dalšího postupu.

159. Ani Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 neztotožnil s námitkami žalobkyně k mezinárodnímu dožádání č. 10 ze dne 7. 2. 2020, že výslech svědka M., řidiče přepravní společnosti GARANT-SPED, mohl být proveden již v roce 2016 a jeho provedení teprve v roce 2020 bylo zcela účelové s jediným cílem stavět prekluzivní lhůtu. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že v roce 2016 sice proběhla žádost o výslech svědka M., ten se však nepodařilo v té době uskutečnit. Dožádaný orgán v roce 2016 výslech tohoto svědka přes žádost žalovaného neprovedl, vyslechl pouze jednatele přepravní společnosti. Jelikož však svědek M. byl osobou, která měla provádět přepravu zboží, které bylo předmětem DPH za zdaňovací období březen 2015, bylo na místě jeho výslech provést, i s ohledem na skutečnost, že žalovaný neměl dostatek jiných informací, pro které by mohl od tohoto výslechu upustit. S ohledem na tyto okolnosti považoval Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud v rozsudku č. j. 55 Af 13/2020-84 mezinárodní dožádání č. 10 za účelné a opodstatněné v posuzované věci. Soud neshledal důvod se od svých předchozích závěrů a závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit.
160. Žalobkyně považuje za neúčelné rovněž dožádání maďarského správce daně týkající se C. Z. Ve výsledku kontrolního zjištění (str. 10) měl žalovaný postaveno najisto, že pan C. Z. zemřel dne 24. 4. 2015, TROFANY byla označena za nespolehlivého plátce, v rámci řízení ohledně zdaňovacího období březen 2015 se správcem nekomunikovala, přičemž nezveřejňuje a neukládá účetní závěrky do sbírky listin. Na str. 15 konstatoval, že nepodala příznání k DPH za březen 2015 a neodvedla DPH, což s dalšími zjištěními vzbudilo podezření o narušení daňové neutrality. Při ústním jednání konaném dne 5. 11. 2019 (viz protokol č. j. 4861085/19/2101-60561-208930) zmocněnec žalobkyně uvedl, že je zřejmé, že když jediný jednatel TROFANY pan C. Z. zemřel dne 24. 4. 2015, nemohla tato společnost podat příznání k DPH za březen 2015. Konstatoval, že ve správním spise absentují informace o tom, jak byla správcem daně vyměřena této společnosti daň, zda tak učinil z moci úřední, jestli daň vymáhal, zda se přihlásil do pozůstalostního řízení, zda ustanovil této společnosti opatrovníka a zdali dal podnět rejstříkovému soudu ke zrušení této společnosti.
161. Z obsahu výsledku kontrolního zjištění, provedeného ústního jednání ze dne 5. 11. 2019 a žádosti č. 9 o mezinárodní výměnu informací vyplývá, že žalovaný žádostí č. 9 reagoval na výtky žalobkyně týkající se absence informací ohledně vyměření DPH společnosti TROFANY a řešení pozůstalosti po panu Z. To připouští i žalobkyně, která při jednání soudu poukázala na to, že k tomuto mezinárodnímu dožádání ohledně výsledku pozůstalostního řízení správce daně přistoupil proto, že to její zástupce navrhl. Žalovaný sice seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění až dne 9. 10. 2019, nicméně v průběhu daňové kontroly správce daně není povinen seznamovat daňový subjekt s dosavadními zjištěními (srov. § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu). Jelikož měla žalobkyně připomínky týkající se neodvedení daně v důsledku úmrtí C. Z., jednatele TROFANY, nelze žalovanému vytýkat, že se pokusil výtky žalobkyně rozptýlit učiněním dalších dotazů, a soud tak nepovažuje žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 20. 12. 2019 za zjevně účelovou. Vzhledem k úmrtí jednatele a jediného společníka TROFANY C. Z. mohl záviset další postup v řízení do jisté míry i na tom, jak bylo určeno právní nástupnictví po panu Z. nebo vyřešena správa jeho pozůstalosti. Byť se správce daně zčásti dotazoval též na skutečnosti již prokázané (mj. žádal o potvrzení data úmrtí C. Z.), nelze považovat za zjevně neúčelné dotazy směřující ke zjištění, co se stalo s podílem C. Z. v TROFANY, zda již bylo skončeno pozůstalostní řízení a kdo je jeho právním nástupcem, případně zda byl ustanoven správce pozůstalosti, s nímž by mohl správce daně

případně komunikovat a obstatat jeho prostřednictvím písemnosti ze společnosti TROFANY, která byla s ohledem na úmrtí jediného jednatele a společníka zcela nekontaktní a jejíž stanovisko nebylo možné získat. Jde o podstatná skutková zjištění pro posouzení věci, neboť je to právě TROFANY, u níž měla dle žalovaného nastat ztráta daně. Chce-li žalovaný vyloučit nárok na odpočet žalobkyně z důvodu zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem, musí prokázat, že došlo ke ztrátě daně, a to nikoli jen v důsledku úmrtí jediného jednatele a společníka, ale v příčinné souvislosti s podvodným jednáním. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností nemusí být pro žalovaného jednoduché unést a lze akceptovat, že se v návaznosti na vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění snažil využít všech v úvahu přicházejících zdrojů, včetně mezinárodního dožádání na maďarskou státní správu. Byť by C. Z. zemřel v České republice, na základě mezinárodní smlouvy s Maďarskem zveřejněné pod č. 63/1990 Sb. (viz čl. 84 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 650/2012) byly k projednání pozůstalosti po státních občanech Maďarska příslušné orgány Maďarska. Výsledky řízení by se pak měly promítnout v zápisu TROFANY v obchodním rejstříku. Jelikož však v obchodním rejstříku byl stále zapsán jako jediný společník TROFANY C. Z., přikročil správce daně k mezinárodnímu dožádání. Žalobce má pravdu, že žalovaný mohl požádat o mezinárodní spolupráci dříve, v daném případě nicméně žalovanému nelze vytýkat, že se pokusil reagovat na výtky žalobkyně. Ostatně i dřívější mezinárodní dožádání by stálo v lhůtu pro stanovení daně. S ohledem na výše uvedené tak dle názoru soudu nebylo mezinárodní dožádání učiněno zjevně bezúčelně ani zjevně účelově pouze s cílem prodloužit stavení prekluzivní lhůty. Ta se stavila od 10. 12. 2019 do 17. 1. 2020, kdy žalovaný obdržel na dotaz částečnou odpověď. V této odpovědi maďarský správce daně mimo jiné nezodpověděl dotaz ohledně výsledku pozůstalostního řízení a o tom, zda se na podnikání pana Z. spolu s ním podílely i jiné osoby. Žalovaný následně emailem ze dne 6. 3. 2020 maďarského správce daně požádal o doplnění odpovědi. Odpověď na tuto žádost žalovaný do skončení daňové kontroly neobdržel. Soud neshledal důvodným, aby doba od obdržení částečné odpovědi do dne, kdy byla zaslána žádost o její doplnění, šla k tíži žalobkyně a aby se po tuto dobu stavila prekluzivní lhůta, za situace, kdy žalovanému trvalo více než měsíc, než výzvu k doplnění informací učinil, ačkoli z odpovědi maďarské strany bylo zřejmé, že považovala svou odpověď za konečnou. K dalšímu stavení prekluzivní lhůty by tak došlo od 6. 3. 2020. Vzhledem k tomu, že v období do 2. 7. 2020 neběžela prekluzivní lhůta z důvodu žádosti č. 10, stálo její běh vyžádané doplnění odpovědi v době od 3. 7. 2020.

162. Ani Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 nepřisvědčil námitce žalobkyně ohledně neúčelnosti dožádání č. 9, které se týkalo C. Z., zemřelého jednatele TROFANY. Žalobkyně namítala, že informace týkající se této osoby považuje za bezpředmětné, neboť jmenovaný zemřel již v dubnu 2015 a tato skutečnost byla žalovanému známa. Podle mínění žalobkyně by za předpokladu, že by si žalovaný vyžádal informace z daňového řízení týkajícího se společnosti TROFANY, nemusel toto mezinárodní dožádání vůbec provádět. Nejvyšší správní soud se s argumentací žalobkyně neztotožnil. Dospěl k závěru, že ani dožádání ze dne 20. 12. 2019 nelze považovat za neúčelné, „neboť i to se vztahovalo k předmětu daňové kontroly a k posuzovanému zdaňovacímu období. Bylo proto způsobilé doplnit nejasnosti týkající se části posuzovaného obchodního řetězce, jehož se stěžovatelka účastnila, stejně jako společnosti CPD a TROFANY, jejímž jednatelem byl právě C. Z., jehož se toto dožádání týkalo. Přestože zemřel, bylo možné i podstatné získat informace z dědického řízení ohledně jeho podílu v této společnosti, popřípadě

*i působení této společnosti jako takové, což s předmětnou daní souviselo. Ani toto mezinárodní dožádání tudíž nevybočovalo z rámce předmětné daňové kontroly a bylo možno je považovat za relevantní pro věc.*“ Nejvyšší správní soud též poukázal na to, že žalovaný dožádáním č. 9, které se týkalo informací ohledně vyměření DPH společnosti TROFANY a řešení pozůstalosti po panu Z., reagoval na výtky žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry zdejšího soudu, které se týkaly předmětného mezinárodního dožádání. Soud neshledal důvod se od právního názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit.

163. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 též podrobně vyjádřil k formě doplňujícího dožádání k mezinárodnímu dožádání č. 9 provedenému e-mailem, jehož prostřednictvím byla dne 6. 3. 2020 učiněna žádost o doplnění některých informací týkajících se C. Z. a jeho ekonomických aktivit (resp. aktivit společnosti TROFANY) v Maďarsku. Poukázal na to, že z e-mailu vyplývá, že jej učinila K. P., označená jako pracovnice „CZ VAT CLO“ a adresovala jej adresátovi označenému jako „HUCT-tax-fraud“. Úplná e-mailová adresa tohoto adresáta (stejně jako i pisatelky) sice není v tomto e-mailu ze dne 6. 3. 2020 uvedena, s ohledem na obsah daňového spisu je však zřejmé, že i prvotní mezinárodní dožádání č. 9 učinila zmíněná K. P., která v něm byla označena jako „úředník, který se případem zabývá v dožadujícím státě“. Z tohoto mezinárodního dožádání současně vyplývá i to, že dožadujícím orgánem je ústřední kontaktní orgán v České republice, jakož i kontaktní e-mailová adresa, prostřednictvím níž zmíněná pracovnice s příslušným ústředním kontaktním orgánem v Maďarsku komunikuje. Na základě uvedeného není pochyb o tom, že za stranu dožadující učinila žádost o doplňující informaci pracovnice k tomu příslušného ústředního kontaktního orgánu v souladu s § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění účinném ke dni 6. 3. 2020 (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).
164. Podle § 25 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, pro účely komunikace s jiným členským státem při provádění mezinárodní spolupráce se použije standardní formulář, jehož náležitosti jsou stanoveny přímo použitelným předpisem Evropské unie; k formuláři mohou být připojeny i jiné písemnosti.
165. Důvodová zpráva k § 25 právě citovaného zákona mimo jiné uvádí, že *„ustanovení transponuje článek 20 směrnice o standardních formulářích a jejich elektronické podobě. V zásadě veškeré žádosti uskutečněné podle tohoto zákona by měly být, pokud možno, posílány formou standardních formulářů přijatých postupem Evropské komise podle článku 5 nařízení Evropského Parlamentu a Rady EU 182/2011 ze dne 16. února 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí.“*
166. Z výše uvedeného vyplývá, že pravidlem by mělo být provádění mezinárodních dožádání prostřednictvím k tomu předepsaných formulářů. Smysl je zřejmý; tím je unifikace a v důsledku toho usnadnění i zrychlení provádění této mezinárodní spolupráce. V případě zmíněného e-mailového doplňujícího dožádání takto příslušný kontaktní orgán nepostupoval, a dopustil se tedy jistého pochybení, když nerespektoval požadavek vyplývající z § 25 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, byť veškerá zbylá mezinárodní dožádání řádně touto formou uskutečnil. Nejvyšší správní soud však neshledal tuto vadu za natolik významnou, aby zcela znehodnotila tento úkon daňových orgánů v procesu mezinárodní spolupráce. Posuzované doplňující e-mailové dožádání ze

dne 6. 3. 2020 obsahovalo shodné označení referenčním číslem jako původní, řádně provedené mezinárodní dožádání č. 9 (VAT\_CZ\_O201903011-HU-14392-17445\_20191220\_AF\_RI\_R). Z toho lze bez pochyb dovodit, že jím došlo ke komunikaci mezi příslušnými kontaktními místy v České republice a v Maďarsku v souladu s § 6 a § 8 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a oba kontaktní orgány již měly povědomost o předmětu žádosti i o tom, koho se týká, a tudíž požadavek na formalizovaný dotaz zde již ustupoval do pozadí. Identifikace příslušného původního dožádání, k němuž bylo žádáno doplnění, byla zajištěna právě pomocí onoho shodného referenčního čísla dožádání.

167. I když by tedy pravidlem mělo být provedení mezinárodního dožádání, a to i doplňujícího, prostřednictvím k tomu určených formulářů, nelze pouze z toho, že správce daně prostřednictvím kontaktního místa využil rychlejšího způsobu komunikace prostřednictvím e-mailu, usuzovat na pochybení takové závažnosti, jež by způsobovalo, že se v důsledku tohoto úkonu lhůta pro stanovení daně nestaví ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. V tomto směru považoval Nejvyšší správní soud za podstatné, že toto dožádání bylo ve věcné, časové i obsahové souvislosti s předmětem daňové kontroly a bylo učiněno v návaznosti na předchozí odpověď dožádaného kontaktního místa v zahraničí, již však vzhledem k předmětu daňového řízení nepovažoval správce daně za dostačující. Jelikož toto doplňující dožádání učinil k tomu příslušný dožadující orgán, pak nedodržení formy v daném případě, byť je vadou, přesto nepůsobí neúčinností tohoto úkonu ve vztahu ke stavění lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud tedy aproboval závěry zdejšího soudu, že v důsledku dožádání č. 9 se stavila lhůta pro stanovení daně, včetně vlivu dílčí prodlevy s tímto doplňujícím dožádáním na stavění lhůty pro stanovení daně. Těmito závěry je zdejší soud vázán.
168. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že by v projednávané věci mělo dojít k prolomení závazného právního názoru vysloveného v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 z důvodu, že ke dni doručení dodatečného platebního výměru žalobkyni dne 26. 3. 2021 ani ke dni vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu nebylo mezinárodní dožádání č. 9 skončeno, jak namítá žalobkyně. Krajský soud nezpochybnuje, že správce daně ukončil daňovou kontrolu, aniž vyčkal výsledku mezinárodního dožádání. Tento svůj postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole neodůvodnil. I v této souvislosti však soud poukazuje na rozdílný předmět a rozsah přezkumu v řízení o zásahové žalobě, jak byl vymezen výše, oproti žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Je třeba zdůraznit, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, na který žalobkyně v této souvislosti odkazuje, byly vysloveny při přezkum rozhodnutí o stanovení daně, a proto je nelze bez dalšího vztáhnout na projednávanou věc. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v žalobkyni odkazovaném rozsudku: *„Tím, že správce daně uzavřel šetření, aniž vyčkal doručení výsledků dožádání, a to jen z důvodů ‚nezatěžování daňového subjektu‘, popřel tím důvodnost dožádání. Tento závěr by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla zohledněna v rámci odvolacího řízení, což se nestalo. Proto kasační soud neakceptoval, že mezinárodní dožádání do Německa bylo důvodným úkonem, s nímž lze spojovat stavění lhůty ke stanovení daně.“* (důraz přidán soudem). V této věci soud považuje pro účely řízení o zásahové žalobě za podstatné, že dožádání č. 9 nebylo možné považovat za zjevně neúčelné či účelové, jak potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60. Závěr o nedůvodnosti dožádání pouze na základě postupu správce daně, který může být zhojen v odvolacím řízení, by byl v tomto řízení předčasný a v rozporu se zásadou subsidiarity soudního přezkumu. Soud tedy při přezkumu vlivu mezinárodního dožádání na běh

prekluzivní lhůty pro stanovení daně účely zásahové žaloby, jejímž předmětem je daňová kontrola, neshledal důvod se odchýlit od svého předchozího posouzení, jak bylo popsáno výše a aprobováno rozsudkem č. j. 4 Afs 356/2020-60, jehož právním názorem je soud v tomto řízení vázán (soud na okraj poznamenává, že Nejvyšší správní soud byl podáním žalobkyně ze dne 25. 5. 2021 s citací příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole informován, že došlo k ukončení daňové kontroly, aniž byla doručena konečná odpověď na dožádání č. 9). Lze dodat, že dle sdělení Odvolacího finančního ředitelství nebylo o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru dosud rozhodnuto. Soud nadto dle § 87 odst. 1 s. ř. s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu. Soud poznamenává, že dle tvrzení žalobkyně měla být účelnost jinak i racionálního dožádání popřena vydáním dodatečného platebního výměru, k čemuž ovšem došlo až po ukončení tvrzeného zásahu – daňové kontroly. Soud též připomíná, že není vyloučeno, aby správce daně došel k určitému předběžnému závěru, avšak nevyloučil, že na základě nových zjištění své závěry přehodnotí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27). Jak upozornil i Nejvyšší správní soud, k dožádání č. 9 správce daně přistoupil s ohledem na výhrady žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně měl nepochybně svůj postup odůvodnit a vysvětlit, jaký vliv měl nedostatek informací, o něž žádal, na posouzení věci, a proč na odpověď nevyčkal, nicméně, jak bylo výše uvedeno, není a priori vyloučeno, aby případné vady byly napraveny v odvolacím řízení.

169. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60, je jisté možno si představit pružnější postup ze strany žalovaného u některých z mezinárodních dožádání, avšak v posuzovaném případě s ohledem na chronologii a průběh jednotlivých mezinárodních dožádání, jak byl popsán výše, nelze dovodit, že by zjištěné dílčí prodlevy v dané věci představovaly exces za účelem „umělého“ natahování daňového řízení s cílem oddálit prekluzi práva vyměřit daň.
170. Soud tak uzavírá, že dnem zahájení daňové kontroly započala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 13. 10. 2018 (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu se lhůta stavila žádostí č. 1 ode dne 3. 12. 2015 do 8. 3. 2016 po dobu 97 dní, žádostí č. 3 ode dne 14. 4. 2016 do 7. 6. 2016 na 55 dní, žádostí č. 4 ode dne 1. 8. 2016 do 30. 1. 2017 na 183 dní, žádostí č. 5 ode dne 4. 9. 2018 do 10. 1. 2019 na 129 dní, žádostí č. 9 ode dne 10. 12. 2019 do 17. 1. 2020 na 39 dní a žádostí č. 10 od 7. 2. 2020 do 2. 7. 2020 na 147 dní. Po tomto datu lhůta pro stanovení daně dále neběžela z důvodu mezinárodního dožádání, které se týkalo C. Z., na které žalovaný neobdržel po dobu daňové kontroly odpověď. Námitka, že daňová kontrola byla prováděna ve vztahu k prekludované daňové povinnosti, proto není důvodná.
171. Soud nehodnotil, zda v průběhu daňové kontroly nedocházelo k průtahům a zda žalovaný nebyl v průběhu daňové kontroly nečinný. Proti nečinnosti či průtahům správce daně v rámci daňové kontroly se lze bránit zásahovou žalobou, kterou se může daňový subjekt domáhat jejího ukončení projednáním zprávy o daňové kontrole. K tomu však žalobkyně nepřistoupila. Soud pouze na okraj poznamenává, že z obsahu spisu a mezinárodních dožádání je zjevné, že žalovaný nebyl nečinný po dobu čtyř let od zahájení daňové kontroly do sdělení výsledku kontrolního zjištění, jak naznačovala žalobkyně při jednání soudu.
172. K předloženému daňovému spisu soud dodává, že za situace, kdy soudní řízení o zásahové žalobě nestaví lhůtu pro stanovení daně a žalovaný, případně odvolací orgán, dále vede

řízení, je logické, že soudu správce daně předloží pouze kopii spisu, nikoli celý originální spis. V dané věci žalobkyně poukazovala na to, že soupisy listin předložené soudu v listinné podobě byly neúplné, resp. že předložené listiny představují pouze torzo spisu. Žalovaný však předložil kromě listinné části spisu též kopii spisu na CD (včetně soupisu všech písemností ve veřejné a vyhledávací části s uvedením pořadového čísla položky, čísla jednacího, označení písemnosti a uvedení, zda je zařazena do veřejné nebo vyhledávací části spisu), ze které soud vycházel a která ve spojení s listinným spisem představovala dostatečný podklad pro rozhodnutí.

173. Jak uvedl soud v rozsudku ze dne 9. 10. 2020, ve veřejné části spisu předložené soudu v elektronické podobě dne 28. 8. 2020 (CD s podklady ke dni 25. 8. 2020) byly zařazeny veškeré písemnosti uvedené ve sdělení žalovaného ze dne 30. 10. 2019, č. j. 4825702/19/2101-60561-208949, které dle žalobkyně ve spise chyběly. Písemnosti uvedené na první straně sdělení v tabulce jsou evidovány pod č. 50 až 60, podání žalobkyně ze dne 17. 10. 2019 č. j. 4667128/19/2101-60561-208949 a 4667107/19/2101-60561-208949 pod č. 43 a 44, podání žalobkyně ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4704300/19/2101-60561-208949, pod č. 46, sdělení žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 4729195/19/2101-60561-208949, pod č. 47 a podání žalobkyně ze dne 25. 10. 2019, č. j. 4776513/19/2101-60561-208949 a 4816965/19/2101-60561-208949, pod č. 48 a 49. Tyto písemnosti jsou též na CD, které bylo předloženo zdejšímu soudu po vydání rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60. V příloze ke sdělení žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 4729195/19/2101-60561-208949, jsou obsaženy též soupisy veřejné a vyhledávací části kontrolního spisu, které odpovídají soupisům předloženým soudu, a to v případě veřejné části po položku 46, v případě vyhledávací části po položku 23, což odpovídá době jejich vyhotovení. Písemnost č. j. 4993139/19/2101-50522-209106 nebyla dle čísla jednacího a oddělení, které ji vyhotovilo, pořízena v této věci. Soud nezjistil, že by v předloženém spise chyběly odpovědi na mezinárodní dožádání, protokoly o výslechu svědků nebo jiné podstatné písemnosti.
174. Pokud žalobkyně uvádí, že neměla možnost se při nahlížení do spisu před vydáním rozsudku zdejšího soudu dne 9. 10. 2020 seznámit s daňovým spisem na CD, který byl soudu předložen před vydáním tohoto rozsudku, soud konstatuje, že i z listinného soudního spisu, do něhož žalobkyně nahlížela, bylo zřejmé, že soudu bylo k jeho výzvě ze dne 19. 8. 2020 dne 28. 8. 2020 předloženo doplnění daňového spisu, který obsahoval kromě listinné části též CD (viz úřední záznam ze dne 28. 8. 2020 vyhotovený asistentem soudce o kontrole CD, jež bylo součástí daňového spisu). Odkaz na CD je i v přehledu k daňovému spisu, který byl spolu s částí daňového spisu v listinné podobě soudu předložen. Ze záznamu o nahlížení do spisu dne 7. 9. 2020 neplyne, že by člen představenstva žalobkyně či jednatel zástupkyně žalobkyně žádal o nahlížení do daňového spisu na CD a nebylo mu to umožněno. Pro danou věc je však nyní podstatné, že k žádosti žalobkyně soud žalobkyni poskytl kopii předloženého doplněného daňového spisu na DVD, kdy žalobkyni byla poskytnuta celá veřejná část, soupis vyhledávací části a podklady z vyhledávací části, z nichž soud vycházel, za analogické aplikace § 45 odst. 4 s. ř. s. Žalobkyně měla možnost se s obsahem spisu seznámit též při nahlížení do spisu dne 16. 3. 2023.
175. Soud se nezabýval argumentací žalobkyně směřující proti dodatečnému platebnímu výměru, neboť změnu žaloby, kterou se žalobkyně domáhala deklarace nezákonnosti zásahu spočívajícího v jeho vydání, z důvodů výše uvedených nepřipustil, a dodatečný platební výměr tedy není předmětem soudního přezkumu v tomto řízení.

### Závěr a náklady řízení

176. Vzhledem k výše uvedenému soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
177. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Soud připomíná, že z hlediska nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek ve věci, nikoli dílčí výsledek řízení o kasační stížnosti. Žalovanému dle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 17. března 2023

**Mgr. Lenka Oulíková, v. r.**  
předsedkyně senátu