



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **J. P.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat v zahájení a provedení daňové kontroly žalovaným u daně z přidané hodnoty za říjen 2020 až červen 2021,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 1. 5. 2023 domáhá vyslovení, že zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021 (dále také „předmětná období“), která byla zahájena Oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 4. 2023, č. j. 676806/23/3301-61563-711728 (dále jen „Oznámení o zahájení“) v rozsahu řádku 1 dodatečných daňových příznání ze dne 23. 3. 2023, ukončené Oznámením o ukončení daňové kontroly ze dne 4. 7. 2023, č. j. 1446564/23/3301-61563-711728 (dále jen „Oznámení o ukončení“), a vydáním Zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 7. 2023, č. j. 1435266/23/3301-61563-711728 (dále jen „Zprávy o daňové kontrole“), bylo nezákonně zasaženo do jeho práv, a že tato daňová kontrola byla nezákonná.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v dodatečných daňových příznáních (dále též „DODAP“) ze dne 23. 3. 2023 vykázal opravné daňové doklady na opravu základu daně a daně podle § 43 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) z důvodu nedodání zboží. Žalobce doložil všechny opravné daňové doklady – součet dává hodnotu uvedenou na řádku 1. Požadavek žalovaného v Oznámení o zahájení je zbytečný. Žalobce dne 11. 4. 2023 odpověděl na Oznámení o zahájení, znovu zaslal žalovanému uvedené doklady. Žalovaný nemá důvod provádět daňovou kontrolu. Od 23. 3. 2023 má všechny údaje pro doměření DPH za říjen 2020 až červen 2021. Její provádění je obstrukční s cílem bezdůvodně protahovat doměření daně.
3. Žalobce zaslal doplnění žaloby ze dne 26. 5. 2023. Nad rámec žaloby uvedl, že po zahájení daňové kontroly zaslal žalovaný výzvu ze dne 25. 4. 2023, č. j. 710379/23/3301-61563-711728 (dále jen „Výzva“) k prokázání, zda u daňových dokladů vystavených odběratelům: main products s.r.o., SYRER TRADE s.r.o. a agentura gevak s.r.o., za fiktivní plnění jednal žalobce v dobré víře a zda odvrátil nebezpečí daňové ztráty. Žalobce odpověděl odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, s tím, že žalovaný nemůže požadovat prokázání dobré víry a zároveň odvrácení nebezpečí daňové ztráty. Žalovaný nemůže trvat na dobré víře, v případě žalobce platí vyloučení ztráty daňových příjmů. To, že neohrozí nebezpečí ztráty žalovaný ví, protože u odběratelů žalobce za fiktivní plnění od žalobce neuznal odpočet daně na vstupu. Tuto skutečnost není třeba prokazovat.
4. Žalobce nebrojí proti Oznámení o zahájení (viz rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2023, č. j. Afs 36/2022-49), ale proti provádění daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 44/2022-81).

III. Vyjádření žalovaného a doplnění žaloby

5. Žalovaný po žalobci v Oznámení o zahájení nepožadoval opravné daňové doklady, ale přiložení evidencí pro účely DPH ve smyslu ust. § 100 zákona o DPH za kontrolovaná období, případně další důkazní prostředky. U žalobce byla za stejné zdaňovací období prováděna daňová kontrola na DPH, a to v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých plnění do 10 000 Kč, vykázaných v oddílu B3 kontrolních hlášení. I zde žalobce považoval daňovou kontrolu za nezákonnou. V důsledku zpětvzetí odvolání bylo odvolací řízení zastaveno a DODAP nabyly právní moci. Dne 23. 3. 2023 žalobce opětovně podal DODAP za předmětná zdaňovací období a následná kontrolní hlášení za měsíce říjen 2020 až červen 2021. Tyto jsou totožná s DODAP a kontrolními hlášeními ze dne 19. 2.

2023. V DODAP k DPH za předmětná zdaňovací období ze dne 23. 3. 2023 žalobce snížil hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění na ř. 1, což mělo za následek snížení vlastní daňové povinnosti celkem o 26 110 317 Kč.

6. Dne 11. 4. 2023 žalovaný zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za předmětná období. Na opravných daňových dokladech žalobce uvádí, že byly vystaveny z důvodu nedodání zboží nebo neposkytnutí služby. Žalobce vystavil opravné daňové doklady k původním daňovým dokladům vystaveným na dodání neexistujícího zboží či poskytnutí služeb, jež se neuskutečnily, a umožnil tak svým odběratelům formálně uplatnit nárok na odpočet daně. Správce daně z daňových kontrol realizovaných u odběratelů věděl, že nárok na odpočet daně z původních daňových dokladů na nákup zboží a poskytnutí služeb v jejich podaných řádných daňových přiznáních uplatnili. Oprávněnost nároku na odpočet daně v rámci daňových kontrol odběratelé neprokázali. Odběratelům žalobce byla daň doměřena. Podle judikatury Soudního dvora EU (viz C-642/11, C-454/98) může být oprava daně provedena a správcem daně akceptována za splnění dvou podmínek – pokud osoba vystavující opravný daňový doklad jednala v dobré víře nebo pokud včas a zcela odvrátila nebezpečí daňové ztráty. Možnost opravy daně dle § 43 zákona o DPH míří primárně na případy neodůvodněně naučtované daně. Neslouží k tomu, aby se plátcí vyhnuli povinnosti zaplatit daň, kterou sami uvedli s cílem získat daňové zvýhodnění. Pokud daňový subjekt vystaví daňový doklad na fiktivní plnění, je povinen daň na výstupu uhradit (rozsudek ze dne 12. 2. 2021, sp. zn. 5 Afs 50/2020). Daňová kontrola není vedena nezákonně.
7. V druhém doplnění žaloby žalobce uvedl, že z vyjádření žalovaného nevyplývá provádění daňové kontroly, tedy že by žalovaný cokoliv u žalobce zkoumal či prověřoval. Žalovaný se omezil jen na Výzvu. Výzvou jen požadoval po žalobci prokázání jednání v dobré víře nebo odvrácení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Skutečnost jednání v dobré víře není třeba prokazovat. Stačí odvrácení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ani to není třeba prokazovat. Žalovaný ví, že u odběratelů za fiktivní plnění od žalobce neuznal žalovaný odpočet daně na vstupu. Odvrácení nebezpečí ztráty daňových příjmů má žalovaný za prokazané. Výzva tím pádem byla zbytečná.
8. Dne 26. 7. 2023 zaslal žalobce další doplnění žaloby, v níž uvedl, že z důvodu ukončení daňové kontroly již nezákonný zásah netrvá. Žalobce požaduje, aby soud rozhodl tak, že zahájení a provedení daňové kontroly bylo nezákonné. Přílohou žalobce zaslal Oznámení o ukončení daňové kontroly a Zprávu o daňové kontrole.

IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud v Brně (dále jen „soud“) posuzoval nejprve to, zda je v této věci dán dostatek aktivní a pasivní legitimace podle § 82 a § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a dodržena lhůta pro podání žaloby (§ 84 s. ř. s.); teprve v případě dostatku aktivní a pasivní legitimace a dodržení lhůty se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci podávanými z § 82 s. ř. s. a následně meritorním posouzením.
10. Aktivní legitimace (§ 82 s. ř. s.) svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na právech je ze strany žalobce jasně tvrzeno a argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

11. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou, spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
12. Podmínkou včasnosti žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. se zdejší soud musel zabývat také předtím, než přistoupil k meritornímu posouzení žaloby; při jejím nedostatku by musela být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musela být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. V nyní posuzované věci je zřejmé, že v objektivní dvouleté lhůtě i subjektivní dvouměsíční lhůtě žaloba podána byla. Daňová kontrola byla zahájena dne 11. 4. 2023 a od té doby stav, který žalobce pokládal za nezákonný zásah, trval. Nebyl-li v žalobcově pojetí tento zásah ukončen před podáním žaloby, nemohla lhůta k podání žaloby uplynout, a proto ji zdejší soud má za podanou včasně. Daňová kontrola trvala do 4. 7. 2023, kdy žalovaný vydal Zprávu o daňové kontrole.
13. Za této situace se zdejší soud zabýval otázkou přípustnosti žaloby. Krajský soud přezkoumal včas podanou žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu. Žaloba je přípustná bez ohledu na nepodání prostředku ochrany (stížnosti v daňovém řízení), neboť podmínka vyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy se nevztahuje na situaci, kdy se žalobce domáhá určení, že zásah byl nezákonný, a stížnost nadto „není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42).
14. Při přezkoumání krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 věta druhá zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“) a došel k závěru, že žaloba **není důvodná**.
15. V projednávaném případě je spornou otázka, zda správcem daně zahájená daňová kontrola byla zákonná.
16. Zdejší soud se zprvu zaměřil na posouzení otázky, zda se v daném případě vůbec může pojmově jednat o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s. ř. s. Touto otázkou se však soud již musel zabývat v rámci úvah o věci samé. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2006, č. j. 3 Aps 4/2005-63 a následně v navazující konstantní judikatuře, „...závěr o tom, zda se skutečně jednalo o nezákonný zásah, je již závěrem hmotněprávním, dle něhož je posouzena důvodnost žaloby...“. Shodně se pak vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007-247 –, který uvedl, že „...posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82 s.ř.s., je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s...“. Z uvedeného tedy plyne, že pokud by krajský soud dospěl k závěru, že se vůbec pojmově nemůže jednat o zásah, který by mohl být nezákonným, nemohl by žalobu odmítnout, nejvýše by ji mohl zamítnout (jako nedůvodnou). Krajský soud je však toho názoru, že pojmově (typově) se o zásah, jenž by mohl být nezákonným ve smyslu § 82 s. ř. s., jednat může. Žalobu v nyní posuzované věci zdejší soud pokládá za přípustnou.
17. Pojem zásah (ve významu § 82 s. ř. s.) není definován žádným ustanovením s. ř. s. ani ustanovením jiného právního předpisu. Zdejší soud tedy na základě obecně uznávaných a

z dnešního pohledu již tradičních doktrinárních východisek (např. Hendrych, D. a kol., Správní právo, Obecná část, 5. vydání, Praha, C.H.Beck 2003, str. 178 a násl.) a předchozí rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02) a Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110) vyložil pojem *zásah* tak, že jím mohou být především aktivní úkony správních orgánů nebo jiných součástí veřejné správy v rámci výkonu veřejné moci související s výkonem správní činnosti označované jako „správní dozor“ v nejširším smyslu. Při posouzení otázky, zda žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla podána důvodně, vyšel krajský soud z toho, že není pochyb o tom, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110). Zdejší soud proto musel na základě žalovaným předložené dokumentace posoudit, zda se v tomto konkrétním případě jednalo o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s. ř. s.

18. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření daně z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu může správce vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. Daňová kontrola je upravena § 85 a následujícími daňového řádu. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*“. Tento předmět daňové kontroly správce daně podle odst. 3 stejného ustanovení prověřuje ve vymezeném rozsahu. Předmět a rozsah daňové kontroly jsou vymezeny v oznámení o zahájení daňové kontroly, kterým je na základě § 87 odst. 1 daňového řádu daňová kontrola zahájena.
20. Z důvodu prevence potenciálních sporů lze správcům daně doporučit uvést důvody zahájení daňové kontroly. Soud nicméně konstatuje, že se jedná pouze o doporučení, neboť ze zákona taková povinnost nevyplývá a závěry odborné literatury nemají normativní charakter (viz komentář Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Správce daně může zahájit daňovou kontrolu, nemá-li žádné pochybnosti. Z toho logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, nelze po něm požadovat, aby je při jejím zahájení sděloval (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31). Z uvedeného vyplývá, že nelze dovozovat nezákonnost daňové kontroly z toho, že v Oznámení o zahájení nebyly uvedeny pochybnosti a skutečnosti vedoucí k jejímu zahájení.
21. Klíčovou otázkou v nyní posuzované věci tedy je, zda informace, kterými žalovaný disponoval před zahájením daňové kontroly, byly dostatečné k tomu, aby bylo možno předpokládat, že daň bude doměřena. Soud se dále zaměří na to, z jakého důvodu byla správcem daně zahájena daňová kontrola u žalobce a zda měl žalovaný akceptovat DODAP bez dalšího.
22. Z kontrolního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil dne 11. 4. 2023 daňovou kontrolu, a to v rozsahu prověření zdanitelných plnění, která žalobce v předmětných zdaňovacích

obdobích vykázal na řádku 1 DODAP k DPH ze dne 23. 3. 2023. K provádění daňové kontroly žádal žalovaný předložení evidenci pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona o DPH, případně další důkazní prostředky. Žalobce podal DODAP ze dne 23. 3. 2023, jež bylo totožné s DODAP ze dne 19. 2. 2023. V těchto snížil hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění na ř. 1, což mělo za následek snížení vlastní daňové povinnosti celkem o 26 110 317 Kč. Podání dodatečných daňových příznání žalobce odůvodnil: „Oprava základu daně a daně podle § 43 zák. č. 235/2004 Sb.“ s datem zjištění 15. 2. 2023.

23. Dne 11. 4. 2023 žalobce zaslal žalovanému opravné daňové doklady pro společnosti agentura gevak s.r.o., SYRER TRADE s.r.o. a main products s.r.o. Tyto byly žalovanému zaslány již 19. 2. 2023 a znovu 23. 3. 2023. Na všech předložených opravných daňových dokladech žalobce uvedl, že byly vystaveny z důvodu nedodání zboží nebo neposkytnutí služby. Opravné daňové doklady byly vystaveny k původním daňovým dokladům vystaveným na dodání neexistujícího zboží nebo poskytnutí služeb, které se neuskutečnily. Dle správce daně tak bylo umožněno odběratelům žalobce formálně uplatnit nárok na odpočet daně. Jak žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě, správce daně z daňových kontrol realizovaných u odběratelů věděl, že nárok na odpočet daně z původních daňových dokladů na nákup zboží a poskytnutí služeb v jejich podaných řádných daňových příznáních uplatnili. Oprávněnost nároku na odpočet daně v rámci daňových kontrol odběratelé neprokázali. Tuto informaci soud ověřil ze zpráv o daňové kontrole u jednotlivých odběratelů, které jsou zařazeny ve správním spisu.
24. Soud dále ze správního spisu zjistil, že v rámci daňové kontroly u společnosti main products s.r.o. byla doměřena daň ve výši 25 173 779 Kč, přičemž nebyla ke dni podání žaloby (ani ke dni vydání Zprávy o daňové kontrole) uhrazena. U společnosti agentura gevak s.r.o. byla doměřena daň ve výši 348 446 Kč, jež byla uhrazena dne 15. 11. 2022. U společnosti SYRER TRADE s.r.o. byla doměřena daň ve výši 588 092 Kč, uhrazena byla dne 23. 6. 2022.
25. Povinnost přiznat daň z dokladu, na němž vystavující osoba uvede DPH, stanovil v rozhodném období § 108 odst. 1 písm. j) zákon o DPH (dnes § 108 odst. 4 písm. f) téhož zákona). Toto pravidlo vychází z čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která nahradila šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dani z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), dále jen „šestá směrnice.“ Do českého zákona o DPH bylo toto pravidlo zařazeno právě v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. důvodovou zprávu k zákonu o DPH; sněmovní tisk č. 496/0, 4. volební období, 2002-2006, digitální repositář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR).
26. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11; ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11; či ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH,“ (viz uvedený rozsudek ve věci *Stroy trans EOOD*, bod 29), a „bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“ (viz uvedený rozsudek ve věci *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě

tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (srov. také rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30; či ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019-32). Pro účely § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH proto není rozhodné, zda k uskutečnění plnění (dodání zboží) skutečně došlo.

27. Soudní dvůr EU v citované judikatuře dále uvádí, že vystavená faktura nezakládá vždy automaticky povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Přestože je cílem povinnosti zakotvené v čl. 203 směrnice 2006/112/ES vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, zásada proporcionality brání tomu, aby povinnost vyplývající z čl. 203 této směrnice překročila meze toho, co je nezbytné pro dosažení uvedeného cíle, a zejm. nadměrnému narušení zásady neutrality DPH (viz rozsudek Soudního svora EU ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17, body 32-33). Je proto úkolem členských států, aby ve svých právních řádech upravily možnost opravy bezdůvodně naučtované DPH, „pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů“ (viz citované rozsudky Soudního dvora: *Stroy trans EOOD*, bod 33; *LVK – 56 EOOD*, bod 37; či *EN.SA. Srl*, bod 33). Ani o jeden z těchto případů se však v nynější věci nejedná.
28. Oprava daně může být provedena a správcem daně akceptována za splnění dvou podmínek, a to, pokud osoba, která opravný daňový doklad vystavila, jednala v dobré víře nebo pokud včas a zcela odvrátila nebezpečí daňové ztráty (viz judikatura Soudního dvora Evropské unie ve věci C-454/98 *Schmeink & Cofreth AG & Co KG a Manfred Strobel* ze dne 19. 9. 2000, C-642/11 *Stroy trans* ze dne 31. 1. 2013).
29. Žalobce zcela vědomě vystavoval faktury na fiktivní plnění, aby tak ovlivnil výši své daňové povinnosti. Za těchto okolností se nemůže dovolávat dobré víry, což žalobce ani netvrdil. Tvrdil však, že včas vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, poněvadž doložil opravné daňové doklady, v nichž uvedl DPH bez plnění, která se neuskutečnila. S tímto názorem se zdejší soud neztotožňuje.
30. Žalobce doložil opravné daňové doklady poté, co u jeho odběratelů byly provedeny a ukončeny daňové kontroly na DPH v rozsahu přijatých plnění od žalobce (viz zprávy o daňové kontrole založené ve správním spisu). Odběratelé main products s.r.o., SYRER TRADE s.r.o. a agentura gevak s.r.o., na které žalobce vystavil daňové doklady, přitom podle zprávy o daňové kontrole doložené žalobcem v doplnění žaloby ze dne 26. 7. 2023 neprokázali faktické přijetí deklarovaných plnění (tj. právě u těch plnění, k nimž žalobce podal opravné daňové doklady).
31. V takovém případě tedy nelze hovořit o včasném a úplném odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Ve své podstatě nejde o žádné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, nýbrž o faktické přiznání toho, že pokus o vylákání odpočtu ve spojení s odběrateli main products s.r.o., SYRER TRADE s.r.o. a agentura gevak s.r.o., nebyl úspěšný.
32. Nelze se tedy ztotožnit se žalobcem, že by požadavek žalovaného uvedený v Oznámení o zahájení byl zbytečný a že by prováděná daňová kontrola byla obstrukční či že by měla za cíl bezdůvodně protahovat doměření daně. Ze spisového materiálu či konkrétně z Výzvy nevyplývá, že by žalovaný požadoval splnění obou podmínek. Ve Výzvě je uvedeno: *může být oprava daně provedena a správcem daně akceptována za splnění dvou podmínek, a to pokud osoba, která opravný daňový doklad vystavila, jednala v dobré víře nebo pokud včas a zcela odvrátila nebezpečí daňové ztráty*. V závěru Výzvy pak žalovaný uvedl: *Ze zjištění správce daně*

nevyplývá, že by daňový subjekt splnil podmínky, za kterých může být dle judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu oprava daně provedena, tj. že jednal v dobré víře **nebo** včas a zcela odvrátil nebezpečí daňové ztráty. (pozn. důraz přidán krajským soudem) Nelze tak spatřovat pochybení správce daně s ohledem na žalobcem uvedený rozsudek NSS ze dne ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35. Námitka žalobce je nedůvodná.

33. Dle žalobce z vyjádření žalovaného nevyplývá, že by žalovaný cokoliv u žalobce zkoumal či prověřoval. Z vyjádření k žalobě vyplývá, z jakého důvodu žalovaný zahájil u žalobce daňovou kontrolu, a to zjištění, že se jednalo o fiktivní daňové doklady. Nelze souhlasit se žalobcem, že by se žalovaný omezil pouze na Výzvu. Správci daně, ostatně jak sám žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě či v samotné Výzvě, byla fiktivnost plnění známa z daňových kontrol provedených u odběratelů žalobce. Nelze mít za prokázanou dobrou víru žalobce ani odvrácení ztráty daňových příjmů žalobcem. Žalovaný správně ve Výzvě uvedl: „*Postup daňového subjektu spočívající ve vědomém vystavování daňových dokladů na fiktivní plnění dalším subjektům sám o sobě jednání v dobré víře vylučuje.*“ Ztrátu daňových příjmů nelze „zhojit“ opravou daně až po zjištění, že u odběratelů byla s ohledem na fiktivní daňové doklady zahájena daňová kontrola, jak uvedl soud výše. Žalovaný dále správně ve Výzvě uvedl, že se žalobce fakticky nijak nepostaral o to, aby daňovým ztrátám, které svým jednáním sám způsobil a způsobit zamýšlel, mohlo být efektivně zabráněno. Nelze souhlasit se žalobcem, že dobrou víru a odvrácení nebezpečí daňové ztráty není v případě žalobce třeba prokazovat. Výzvu tak nelze shledat zbytečnou.
34. Krajský soud došel k závěru, že podání dodatečného daňového přiznání bylo ryze formální; jednalo se o jakýsi pokus žalobce vyhnout se povinnosti zaplatit daň, kterou jakožto vystavitel faktur uvedl na daňových dokladech. Možnost opravy daně podle § 43 zákona o DPH však neslouží k tomu, aby se plátcí DPH vyhnuli povinnosti zaplatit daň, již sami na daňových dokladech uvedli zcela záměrně s cílem získat daňové zvýhodnění. Tato možnost míří primárně na případy neodůvodněně naučtované daně např. u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena na dokladu v důsledku určité chyby v nesprávné výši (např. viz rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43). To však rozhodně není případ žalobce, jenž podáním DODAP reagoval v podstatě pouze na skutečnost, že jeho protiprávní jednání bylo žalovaným odhaleno. Plnění, které žalobce vykazoval, byla zcela fiktivní. Pokud žalobce daňové doklady vystavil, je povinen nést následek svého jednání, kterým je vyměření daně v důsledku § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Vystavením dokladu umožnil jiným daňovým subjektům (příjemcům faktur) nárokovat odpočet daně. Své předchozí jednání nemohl napravit postupem podle § 43 téhož zákona, neboť jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, N 38/52 SbNU 387: „*účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv*“. Jelikož se jednalo o fiktivní plnění, nemohl následným vydáním faktur žalobce opravovat něco, k čemu vůbec nikdy nedošlo.
35. Žalobce měl tedy povinnost přiznat a zaplatit daň, kterou uvedl na daňových dokladech, přestože k realizaci tvrzených plnění fakticky nedošlo, a to přesto, že později podal dodatečné daňové přiznání a doložil opravné daňové doklady. Za této situace pak nebylo nezbytné zabývat se konkrétními náležitostmi doložených opravných dokladů; tyto doklady nemohly na uvedených závěrech ničeho změnit.
36. Krajský soud uzavírá, že zahájení a provedení daňové kontroly žalovaným za předmětná zdaňovací období nebylo nezákonné.

V. Shrnutí a náklady řízení

37. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že zahájení daňové kontroly v rozsahu řádku 1 dodatečných daňových příznání nepředstavovalo nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. a daňová kontrola nebyla nezákonná. Soudu tedy nezbylo, než žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítnout.
38. Výroky o nákladech řízení se opírají o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 6. září 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu