



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclová, Ph. D. a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **FAGYLETA Corporation s. r. o.**, IČO 04179315  
sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1  
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou  
sídlem Straky 1, 417 71 Zabuřany

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČO 72080043  
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení na ochranu proti nezákonnému zásahu

takto:

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

Odůvodnění:

*I. Vymezení věci*

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách, zahájil u žalobkyně dne 21. 4. 2022 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 717047/22/2808-60562-603474 daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2021, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně proti postupu

správce daně v průběhu daňové kontroly podala dne 6. 6. 2024 stížnost, když tvrdila porušení zásad správy daní dle daňového řádu při provádění daňové kontroly. Žalovaný žádá pochybení v průběhu daňové kontroly nezjistil, o čemž žalobkyni vyrozuměl. Žalobkyně nepožádala nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, k čemuž lze uvést, že podání žádosti není podmínkou soudního řízení na ochranu před nezákonným zásahem (shodně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 58/2017-42 ze dne 5. 12. 2017).

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně napadla postup žalovaného žalobou podle § 82 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť považuje provádění předmětné daňové kontroly za nezákonné, jelikož žalovaný nerespektuje základní zásady správy daní, činí neúčelné a ne hospodárné úkony, přičemž lze důvodně pochybovat o tom, zda tyto úkony slouží k naplnění zákonného cíle správy daní.
3. Žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, podle kterého daňová kontrola vybočující ze zákonných mezí porušuje ústavně zaručená práva daňových subjektů. Žalobkyně s odkazem na tento rozsudek dovozuje, že ji v soudním řízení netíží důkazní břemeno ohledně prokázání porušení základního práva podnikat vyplývajícího z Listiny základních práv a svobod, ale pouze ohledně prokázání, že provádění daňové kontroly žalovaným je, případně bylo nezákonné. Tato skutečnost má podle žalobkyně zásadní význam pro nyní projednávanou věc. V konkrétní rovině žalobkyně uvedla následující žalobní body.
  - I. Žalovaný s údajným daňovým podvodem spáchaným dodavatelem žalobkyně, tj. společností Investrus s. r. o. (dále jen „Investrus“), žalobkyni včas neseznámil, neboť hypotézu o spáchání daňového podvodu jí žalovaný sdělil až po dvou letech po zahájení daňové kontroly. Tato časová prodleva zbytečně oddaluje okamžik ukončení daňové kontroly, čímž zbytečně navyšuje náklady daňového řízení a rovněž případný úrok z prodlení vzniklý z případného doměrku daně žalobkyni. Zároveň časová prodleva poskytla pachateli daňového podvodu komfortní náskok, čímž zabránila dosažení zákonného cíle správy daní. Vzhledem k výši možného daňového výnosu ve výši 13.633 Kč považuje žalobkyně vedení daňové kontroly vůči ní za šikanózní. Úřední osoby při ústním jednání dne 6. 6. 2024 žalobkyni ujistily, že žalovaný v dané věci nebude provádět další dokazování (zvukový záznam z ústního jednání, případně žalobkyně navrhla vyloučení osob zúčastněných na tomto jednání).
  - II. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem opatřování svědeckých výpovědí při daňové kontrole, konkrétně výpovědi svědka S. C. G., zaměstnance společnosti METAL LOFT TECHNOLOGY s. r. o. (dále jen „METAL LOFT TECHNOLOGY“; jednalo se o odpověď na mezinárodní výměnu informací), svědka V. S., zaměstnance společnosti Investrus a svědka S. T., jednatele společnosti Investrus. Dle žalobkyně žalovaný postupoval v rozporu s povinností zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, neboť svědek G. byl vyslýchán před tím, než žalovaný žalobkyni seznámil s hypotézou o daňovém podvodu. Proto svědek, ač mohl, nebyl při vyloučení dotazován na okolnosti daňového podvodu, kterého se společnost METAL LOFT TECHNOLOGY měla podle žalovaného dopustit. Podle žalobkyně na rozdíl od žalovaného není podstatné, zda společnost Investrus je, či není pachatelem daňového podvodu, ale podstatné je, že

žalovaný se svými pochybnostmi ohledně dotčených plnění seznámil žalobkyni až po dvou letech po zahájení daňové kontroly.

III. Žalobkyně má za to, že žalovaný se při daňové kontrole zbytečně obsáhle věnoval skutečností, ke kterým zjevně nemohlo dojít (povědomost právního zástupce žalobkyně o spáchání daňového podvodu) nebo které jsou zjevně nerozhodné (zřizování internetových stránek panem B. M.) a činil tak nesmyslné a neúčinné úkony. Na druhou stranu žalovaný neprovedl úkony navrhané žalobkyní, které by podle žalobkyně potřebné byly (místní šetření v provozovně žalobkyně v Ústí nad Labem). Žalobce zdůraznil, že žalovaný ve výzvě ze dne 4. 4. 2024 uváděl, že *zástupce žalobkyně mohl vědět o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet daně u daňového subjektu i u jeho dodavatele METAL LOFT TECHNOLOGY dříve, než ho správce daně seznámil s těmito zjištěními.*

4. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhl, aby soud pomocí testu proporcionality posoudil úkony žalovaného, a případně, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění předmětné daňové kontroly. V případě, že do doby vydání rozhodnutí soudu došlo k ukončení daňové kontroly, žalobkyně navrhl, aby soud určil, že tato daňová kontrola je nezákonným zásahem. Žalobkyně připomněla, že i daňová kontrola, která skončí bez daňového doměrku, může být nezákonným zásahem.
5. Z vyjádření žalovaného a z předloženého daňového spisu soud zjistil následující průběh daňové kontroly, dosavadní skutková zjištění a právní závěry žalovaného:
6. Žalovaný prověřuje daňová tvrzení žalobkyně, ve kterých je dle závěrů žalovaného učiněných na základě dosud provedeného dokazování uvedena daň v nesprávné výši. Konkrétně si dle žalovaného žalobkyně neoprávněně nárokovala odpočet DPH dle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) za kontrolovaná zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2021 od čtyř dodavatelů: MB DESIGN PRAHA s.r.o. v likvidaci (dále jen „MB DESIGN“) a Tank ONO, s.r.o. (dále jen „Tank ONO“) - žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně definované v § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění; Investrus - žalobkyně neprokázala, že předmětná plnění byla poskytnuta dodavatelem deklarovaným na předložených daňových dokladech a rovněž neprokázala, že předmětná plnění nabyta od dodavatele, který byl s jistotou v postavení plátce DPH. METAL LOFT TECHNOLOGY - správce daně tvrdí, že identifikoval podvodný řetězec, v němž došlo k narušení neutrality daně a dále objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla, že se svými obchodními transakcemi účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neoprávněně nárokovala odpočet daně za kontrolovaná zdaňovací období ve výši celkem 356 464,- Kč. Žalovaný vyhotovil dosavadní výsledek kontrolního zjištění dle § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) který byl žalobkyni doručen dne 13. 8. 2024. Žalobkyně se dne 13. 9. 2024 vyjádřila s tím, že navrhuje pokračování dokazování.
7. Žalovaný je toho názoru, že provádí daňovou kontrolu u žalobkyně v souladu se zákonem, neomezuje daňový subjekt v jeho podnikání a prověřuje údaje, které jsou při prověřování zcela běžné a které souvisejí přímo s předmětem daňové kontroly. Žalovaný v úvodu daňové kontroly nedisponoval indiciemi poukazujícími na neoprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ze zjednodušených daňových dokladů. Prvotní prověřování proběhlo na úrovni daňových dokladů, zda jsou dodavatelé uvedení na dokladech osobami v postavení

plátce DPH a zda předmět plnění souvisí s ekonomickou činností žalobkyně. Žalovaný v tomto ohledu neshledal nestandardnosti zakládající potřebu detailnějšího prověřování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. V průběhu daňové kontroly však vyšlo najevo, že si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za tankování pohonných hmot ze stejných 4 daňových dokladů jako obchodní korporace Brightly 44 (stejně jako její dodavatel METAL LOFT TECHNOLOGY). Z tohoto důvodu žalovaný začal prověřovat detailněji i další zjednodušené daňové doklady včetně těch od obchodní korporace Investrus, což vyústilo ve zjištění, že z těchto plnění dodavatel nepřiznal ani neuhradil daň. Žalovaný bez součinnosti obchodní korporace Investrus navíc ani nemůže s jistotou tvrdit, zda této obchodní korporaci vznikla povinnost přiznat daň a zda skutečně vystavila daňové doklady předložené žalobkyní.

8. V replice, v níž žalobkyně setrvala na důvodnosti svojí žaloby a doplnila, že Investrus byl za nespolehlivého plátce DPH označen pět měsíců po zahájení daňové kontroly. Označení pana S. za jednatele dodavatele Investrus bylo pochybením právního zástupce žalobkyně. O předvolání pana T., tedy jednatele Investrus se žalovaný pokusil až jeden rok, jedenáct měsíců a třináct dní po zahájení daňové kontroly, pro takovou časovou prodlevu dle žalobkyně není opodstatnění. Dále poukázal na vyjádření žalovaného k žalobě, podle kterého žalovaný ještě před zahájením daňové kontroly zjistil, že MB DESIGN vykazuje znaky *missing tradera*. S ohledem na závěr žalovaného o neoprávněném odpočtu ve výši 356 464 Kč předestírá žalobkyně možné varianty toho, proč žalovaný následně provedl žalobkyní navrhované místní šetření v areálu Teplárny Kladno s. r. o. (ukončení spolupráce s žalobkyní a tím její likvida, což považuje za prolongaci nezákonného zásahu nebo žalovaný uzná faktickou realizaci svářečských prací prováděných společností MB DESIGN a následně seznámí žalobkyni s hypotézou o její účasti na daňovém podvodu). Naproti tomu žalovaný odmítl provést místní šetření v areálu žalobkyně v Ústí nad Labem.

### III. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud posoudil věc podle právní úpravy obsažené v § 82 a násl. s. ř. s. a dle příslušné judikatury správních soudů k nezákonnému zásahu daňové kontroly. Jak dovodila judikatura správních soudů (viz zejm. usnesení rozšířeného senát Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004–110), zahájení a provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, neboť daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004–110 ze dne 31. 8. 2015 a navazující: ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29), přičemž ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, neboť prováděnou daňovou kontrolu nelze vyhodnotit jako nezákonnou.
10. Podle 87 odst. 1, 2 daňového řádu: *daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. (2) Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*
11. Podle § 85 odst. 1, 3 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. (3) Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje*

*ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly.*

12. Podle § 92 odst. 3, 4 daňového řádu: *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
13. Podle § 92 odst. 5, písm. c) daňového řádu: *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
14. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena v souladu se zákonem, proti zahájení daňové kontroly žalobkyně ani nebrojila, přičemž v průběhu daňové kontroly soud nezjistil žádné postupy žalovaného, které by bylo možno považovat za učiněné v rozporu se zákonem, šikanózní či jinak excesivní, a tudíž nezákonné. Účelem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, kterou nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru (viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02). Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly.
15. S ohledem na argumentaci uplatněnou v žalobě soud zdůrazňuje, že předmětem posouzení nezákonného zásahu je provádění daňové kontroly, tedy procesní postup žalovaného. Naproti tomu nemohou být předmětem přezkumu v tomto typu soudního řízení údajné právní závěry žalovaného. Tedy soud nemůže korigovat správnost skutkových závěrů a na ně navazujících právních závěrů žalovaného, neboť teprve až žalovaný bude považovat rozsah skutečností zjištěných v daňové kontrole za dostatečný pro učinění relevantního závěru z hlediska daňových povinností žalobkyně, tak přistoupí či nepřistoupí k vydání rozhodnutí (dodatečný platební výměr). Jinak řečeno, soud není povolán k tomu, aby v průběhu daňové kontroly důsledně přezkoumával dílčí závěry správce daně ve vztahu k jednotlivým krokům daňové kontroly (s výhradou učiněnou níže). Tím by ovlivňoval utváření právních závěrů správce daně na základě zjišťovaných skutkových okolností v průběhu daňové kontroly, či dokonce by znemožnil skutková zjištění učinit, pokud by zasahoval do provádění dokazování. Pro takovou intervenci soudu do průběhu daňové kontroly však není dán zákonný podklad. Jak již uvedeno shora, soud je povolán k ochraně daňového subjektu proti případnému nezákonnému zásahu správce daně, který spočívá v takovém způsobu vedení daňové kontroly, která zřetelně vybočuje ze zákonných mezí.
16. Žaloba v dané věci však v podstatě vyjadřuje nesouhlas s dílčími názory správce daně, které se v průběhu daňové kontroly utvářejí a které vůči žalobkyni správce daně prezentuje použitím výzev, pokud mu to daňový řád ukládá. Je-li výzva podmíněna skutkovým zjištěním a právním závěrem, pak soud přezkoumává důvodnost učiněného závěru v tom smyslu, aby nebyl zjevně nedůvodný a aby nevedl k šikanóznímu postupu správce daně.

V dané věci soud neshledal ve vedení předmětné daňové kontroly nezákonný zásah, k čemuž ve shodě s žalovaným uvádí následující argumentaci.

17. Žalovaný nespornuje, že k prověřování okolností přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Investrus přistoupil dva roky po zahájení daňové kontroly. Tato skutečnost sama o sobě však nevypovídá o nezákonnosti vedení daňové kontroly. Je třeba zdůraznit, že žalobkyně ani netvrdila, že by správce daně od zahájení daňové kontroly nečinil žádné jiné úkony. Dle soudu přitom žalovaný tento postup racionálně zdůvodnil. Žalovaný totiž nejprve ve věci dodavatele Investrus prověřil daňové doklady, které *zcela neobvykle* obsahovaly identifikaci odběratele, ačkoliv byly vystaveny do částky 10 000 Kč (zjednodušené daňové doklady), čímž vzbuzovaly dojem věrohodnosti, když taktéž předmět plnění souvisel s ekonomickou činností žalobkyně. Teprve až následně v souvislosti s prováděním daňové kontroly u daňového subjektu Brightly 44, když ten prostřednictvím zástupce žalobkyně předložil zjednodušené daňové doklady za tankování pohonných hmot, které provedl daňový subjekt Brightly 44, ze kterých si přitom současně uplatnila nárok na odpočet daně žalobkyně i METAL LOFT TECHNOLOGY, žalovaný dospěl k závěru, že je třeba u žalobkyně prověřit další drobná zdanitelná plnění přijatá od dodavatele Investrus. Takový postup je zcela odůvodněný právě uvedenými zjištěními žalovaného a je v souladu s účelem daňové kontroly, tedy stanovením daně ve správné výši. Naopak, žalovaný nezatěžoval žalobkyni prováděním precizní daňové kontroly (byť i k takovému postupu by byl oprávněn), ale teprve na základě indicií, které vyšly najevo v souvislosti s daňovou kontrolou prováděnou u Brightly 44, provedl podrobnější kontrolu zaměřenou na plnění deklarovaná v uvedených daňových dokladech i u žalobkyně. Žalovaný přitom zjistil, že Investrus uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně v předmětném zdaňovacím období neuvedl v daňovém přiznání a z důvodu rozložení daňových dokladů na částku pod 10 000 Kč včetně daně ani nedošlo ke vzájemné identifikaci žalobkyně a dodavatele Investrus prostřednictvím kontrolního hlášení. Následně žalovaný vyzval žalobkyni výzvou k prokázání skutečností, aby prokázala, že předmětná plnění od dodavatele Investrus skutečně přijala. Tím žalovaný ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*, převedl důkazní břemeno na žalobkyni. Tedy dle soudu měl žalovaný důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobkyně a tyto ji zákonem předepsaným způsobem sdělil. V tomto ohledu soud přezkoumal, že se nejednalo o nedůvodnou, vybočující výzvu žalobkyně k prokazování skutečností, a to proto, že důvodnost pochybností, respektive absence zjevné nedůvodnosti svědčí o tom, že se daňová kontrola pohybuje v mezích zákona a není vůči žalobkyni šikanózní.
18. Žalobkyně navrhla výslech V. S., údajného jednatele dodavatele Investrus, k čemuž následně v replice zástupce žalobkyně uvedl, že to byl pouze jeho omyl. Jednatelem Investrus v kontrolovaných obdobích byl totiž S. T., jehož výslech se nepovedlo uskutečnit, neboť se nenacházel na území České republiky. Žalobkyně zdůrazňovala, že žalovaný začal prověřovat přijatá zdanitelná plnění až dne 4. 4. 2024 a dal tak dodavateli 2 roky komfortní náskok, čímž zabránil dosažení zákonného cíle správy daní, neboť chybějící daň měla být vybrána právě od subjektu, jemuž daňová povinnost svědčí ze zákona, nikoliv od libovolného daňového subjektu účastněného obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Žalovaný se z vlastní iniciativy pokusil S. T. vyslechnout doručením předvolání do datové schránky obchodní korporace Investrus, a to ještě před doručením výzvy

k prokázání skutečností žalobkyni. Dle žalovaného by se výslech nepovedlo uskutečnit ani v případě, že by k němu přistoupil dříve, neboť jmenovaný neměl žádnou adresu pobytu na území České republiky a ani dřívější snaha o předvolání by nevedla k úspěšnému výsledku, jednoduše proto, že nebylo kam mu na území České republiky doručovat a mezinárodní spolupráce s orgány daňové správy na Ukrajině s ohledem na aktuální situaci na Ukrajině není reálná. Tedy ohledně pokusu žalovaného o obstarání důkazu svědeckou výpovědí jednatele dodavatele Investrus nedošlo na straně žalovaného k žádnému excesivnímu postupu.

19. Z výslechu svědka V. S. vzal žalovaný za prokázané dodání předmětných plnění, avšak měl pochybnosti o pravdivosti deklarovaného dodavatele, tedy žalobkyni vyzval opět k prokázání, že plnění byla skutečně dodána dodavatelem Investrus či jinou osobou povinnou k dani, která měla v době uskutečnění prověřovaného plnění postavení plátce DPH. Žalovaný tak přenesl na žalobkyni důkazní břemeno spočívající v prokázání hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, k čemuž žalovaný ve svém vyjádření k žalobě dodal, že *nikoliv, jak v žalobě mylně uvádí žalobkyně, prokázání její účasti na daňovém podvodu*. Žalovaný naproti tomu uvedl, že vedl daňovou kontrolu souběžně s šetřením daňového podvodu u obchodní korporace METAL LOFT TECHNOLOGY. Poslední úkon před sepsáním dosavadního výsledku kontrolního zjištění vztahující se k daňové kontrole přijatých plnění ve věci dodavatele METAL LOFT TECHNOLOGY proběhl ve stejný den jako poslední úkon ve věci dodavatele Investrus (svědecká výpověď M. T., zmocněnce žalobkyně a zaměstnance Brightly 44).
20. Žalovaný poukazuje na to, že žalobkyně neoznačila žádný zbytečný úkon daňové kontroly, přičemž žalobkyně předpokládá fiskální ztrátu, neboť potenciální výnos ve výši 13 633,- Kč nemůže pokrýt náklady úřední činnosti žalovaného vynaložené na jeho stanovení. Avšak žalovaný připomíná, že tato částka představuje pouze nárok na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele Investrus. Žalovaný však prověřoval nárok na odpočet daně z přijatých plnění i od dalších výše uvedených dodavatelů a jak již uvedeno, dle žalovaného si žalobkyně neoprávněně nárokovala odpočet daně za kontrolovaná zdaňovací období celkem ve výši 356 464,- Kč. K tomu soud doplňuje, že předpoklad fiskálního výnosu není zákonnou podmínkou pro provedení daňové kontroly, proto taková námitka nemůže svědčit o nezákonnosti daňové kontroly.
21. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že daňová kontrola je nástrojem šikany žalobkyně. Z nahrávky pořizené v průběhu jednání dne 6. 6. 2024, je zřejmé, že úřední osoby sdělily žalobkyni, že bude sepsán dosavadní výsledek kontrolního zjištění a žalobkyně se k němu bude moci vyjádřit. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný uvedl, že již nebude v dané věci provádět žádné dokazování, se nezakládá na pravdě. Naproti tomu od 6. 6. 2024 žalovaný žádá další zdanitelná plnění přijatá žalobkyní již neprověřoval. To, že i následně bylo pokračováno v dokazování uvedla sama žalobkyně v replice k žalobě (místní šetření v areálu teplárny). Tedy soud považoval navrhovaný výslech úředními osobami za nadbytečný, neboť je zřejmé, že v dokazování žalovaný pokračoval. K hypotézám žalobkyně o dalším průběhu daňové kontroly či k hypotézám o budoucích závěrech žalovaného ohledně údajné role žalobkyně ve vztahu k MB DESIGN se soud nebude vyjadřovat, neboť z povahy věci je zřejmé, že se jedná o námitky proti možnému skutkovému a právnímu zhodnocení žalovaným, tedy o námitky míjející se s rozsahem soudního přezkumu v tomto soudním řízení.

22. Dále žalobkyně v II. žalobním bodu brojila proti způsobu opatřování důkazů, konkrétně svědeckých výpovědí. Pořadí výsledků svědků bylo dle žalovaného opodstatněno informacemi získanými v průběhu daňové kontroly. Výslech svědka S. C. G., který byl vyslechnut dne 1. 8. 2023 polským správcem daně prostřednictvím mezinárodního dožádání, byl proveden na základě informace získané od V. T. (bývalý manžel jednatelky žalobkyně), a to v době, kdy žalovaný prověřoval fakticitu plnění od dodavatele METAL LOFT TECHNOLOGY, neměl ještě povědomí o tom, že si tato společnost uplatňovala nárok na odpočet daně z duplicitních daňových dokladů obchodní korporace Brightly 44. Tedy žalovaný v této fázi podvod ještě neprověřoval. Další svědky S. T., jednatele dodavatele Investrus, a V. S., kterého navrhla žalobkyně a označila jej chybně za jednatele dodavatele Investrus v rozhodné době, správce daně předvolával k výslechu až když se zabýval otázkou účasti žalobkyně na daňovém podvodu a začal detailněji prověřovat přijatá plnění od dodavatele Investrus, jak bylo již zmíněno výše. Takový postup je dle soudu zcela racionální. Nadto žalovaný připomněl, že žalobkyně měla možnost navrhnout opakování výslechu svědka G. po výzvě k uplatnění práva, ve které byla podstata daňového podvodu objasněna, mohla se tedy výslechu účastnit a pokládat svědkovi otázky.
23. K výsledkům osob V. S., zaměstnance společnosti Investrus, a S. T., jednatele společnosti Investrus, žalovaný ještě doplnil, že svědeckou výpověď nebylo možné provést z důvodu nekontaktnosti této osoby od roku 2022 provést. Ve vztahu k plněním od dodavatele Investrus žalovaný vytýká žalobkyni nesplnění hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění. Z tohoto důvodu se žalovaný ani daňovým podvodem v případě dodavatele Investrus zabývat nemůže, neboť podmínkou pro zahájení prověřování daňového podvodu je splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně stanovených v § 72 a 73 zákona o DPH, které v tomto případě žalobkyni splněny nebyly.
24. Pokud jde o III. žalobní bod, tedy údajné zbytečné úkony a naproti tomu neprovedení potřebných a navrhovaných úkonů, pak žalovaný uvedl, že prováděl pouze úkony, které žádným způsobem nevybočily z jeho zákonných pravomocí a které přímo souvisely s průběhem daňové kontroly. Žalobkyně napadá prověřování personálního propojení mezi žalobkyní, dodavatelem METAL LOFT TECHNOLOGY a obchodní korporací Brightly 44, které je dle žalovaného v případě prověřování daňového podvodu zcela běžné. Žalobkyně neuvedla žádná preventivní opatření, kterými by zabránila své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný ve výzvě k uplatnění práva sice uvedl, že zástupce Ing. M. po zahájení daňových kontrol současně zastupoval všechny 3 subjekty (METAL LOFT TECHNOLOGY, Brightly 44 a žalobkyni), ale tato skutečnost byla uvedena právě v kontextu personální provázanosti těchto subjektů. Navíc žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že tyto subjekty zastupoval Ing. M. až po zahájení daňových kontrol, *tedy dle žalovaného musí být žalobkyni zřejmé, že k daňovému podvodu došlo dříve, než u ní byla zahájena daňová kontrola, a tedy tvrzení o tom, že se její zástupce účastnil daňového podvodu, je pouze tvrzení žalobkyně nevyplývající z tvrzení žalovaného.* K tomu sud uvádí, že prověření personálního propojení daňových subjektů nelze považovat za zbytečný úkon, neboť může mít taková okolnost vliv na posuzování ostatních skutkových zjištění, přičemž vyjádření ohledně zástupce žalobkyně žalovaný objasnil. Pokud jde o zjišťování autora internetových stránek, nelze takový postup považovat za zjevně nadbytečný, opět v kontextu ostatních skutkových okolností nelze vyloučit význam z hlediska zhodnocení provedeného dokazování. Naproti tomu sama žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že žalovaný pokračoval v dokazování, když provedl místní šetření v teplárně, zatímco odmítl

místní šetření v jejím areálu v Ústí nad Labem, neboť stav, který je v dané provozovně v roce 2024 nemůže prokázat stav, který byl na dané provozovně v kontrolovaných obdobích v roce 2021.

25. Tedy tyto námitky žalobkyně o nadbytečných úkonech a odmítnutí potřebných úkonů, nepovažuje soud za důvodné. Skutečnost, že žalovaný nevyhověl návrhu žalobkyně na provedení místního šetření v jejím areálu není důvodem pro závěr, že je prováděna daňová kontrola v rozporu se zákonem. Soud v tomto soudním řízení nemůže zavázat žalovaného k provedení konkrétního důkazního prostředku. Teprve v soudním řízení, v němž se přezkoumává zákonnost žalovaného rozhodnutí na základě žaloby podané podle § 65 a násl. s. ř. s. lze shledat a uložit následně žalovanému, aby doplnil dokazování, pokud nebylo provedeno v rozsahu dostatečném pro řádné zjištění skutkového stavu věci.
26. Tedy soud shrnuje, že žalovaný v úvodu daňové kontroly prováděl prověřování na úrovni daňových dokladů, zda jsou dodavatelé uvedení na dokladech osobami v postavení plátce DPH a zda předmět plnění souvisí s ekonomickou činností žalobkyně. Jestliže až průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za tankování pohonných hmot ze stejných čtyř daňových dokladů jako další subjekty (Brightly 44 a METAL LOFT TECHNOLOGY), pak měl důvod prověřovat detailněji i další zjednodušené daňové doklady včetně těch od obchodní korporace Investrus. Soud tedy nesdílí tvrzení žalobkyně, že žalovaný neseznámil žalobkyni včas s daňovým podvodem společnosti Investrus, čímž měl zatížit daňovou kontrolou nezákonností. Naproti tomu soud souhlasí s žalovaným, že jednal v zákonných lhůtách, zbytečně daňovou kontrolu neprotahoval, přičemž z celkového průběhu daňové kontroly nevyplývá, že by žalovaný jednal v rozporu se základními zásadami správy daní ve smyslu § 5 - § 9 daňového řádu. Žalobkyně se dožadovala testu proporcionality ve vztahu k úkonům daňové kontroly, k čemuž soud uvádí, že provedené úkony byly provedeny v souladu se zákonem, v přiměřeném rozsahu a lhůtách danému předmětu daňové kontroly, což je stěžejní pro učinění závěru soudu.
27. Krajský soud opět zdůrazňuje, že žaloba proti nezákonnému zásahu není prostředkem soudní ochrany proti předpokládaným skutkovým a právním závěrům žalovaného na základě prováděné daňové kontroly, jakkoliv mohou být pro žalobkyni nepříznivé. Pro úplnost soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022–51, podle kterého soud není povinen detailně vyvracet žalobní argumentaci: *„krajský (městský) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013–19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013–33, či rovněž náleží ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).“*

#### IV. Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na shora uvedené dospěl soud k závěru, že ve věci předmětné daňové kontroly nedošlo k vybočení ze zákonných mezí, které by zakládalo nezákonnost daňové kontroly, a proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobce nebyl v soudním řízení úspěšný a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS. Běžnou úřední činnost by přesahovaly zejména náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2012, č. j. 2 As 45/2012-11, ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 As 101/2011-66, č. 2601/2012 Sb. NSS).

#### Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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).

Pardubice dne 12. listopadu 2024

JUDr. Petra Venclová, Ph.D., v. r.  
předsedkyně senátu

