



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **SP CAR spol. s r.o.**, IČO 26210959
sídlem Tyrkysova 531/29, Praha 5

zastoupeného Rambousek a partner a.s., IČO 64829391
sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2017, čj. 13921/17/5300-22441-708274

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2017, čj. 13921/17/5300-22441-708274, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Rambousek a partner a.s.

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení a vymezení sporu**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2017, čj. 13921/17/5300-22441-708274 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5 (dále též „**správce daně**“) ze dne 25. 11. 2015, čj. 7079626/15/2005-53522-109025 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“ či „**Dodatečný plavební výměr**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobci podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 175 000 Kč a současně žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyměřil penále ve výši 35 000 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 29. 3. 2017, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 - 4 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 4 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 4 - 7 Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního a judikaturního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 7 - 9 Napadeného rozhodnutí) konstatoval, že se plně neztotožnil se závěry správce daně, který uzavřel, že předmětné obchodní řetězce byly zasaženy podvodem na DPH a že daňový subjekt vědět mohl a měl, že plnění, kterých se účastnil, byly zasaženy podvodem na DPH. Dle žalovaného žalobce nesplnil podmínky dané pro tyto účely ustanovením § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“), tedy podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, a to v souvislosti s žalobcem deklarovaným prodejem automobilu v režimu osvobození od daně, k němuž žalobce doložil doklady a písemnosti, přičemž další doklady a písemnosti získal správce daně bez součinnosti s daňovým subjektem.
6. Žalovaný uvedl, že získané důkazní prostředky posuzoval jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, a to zejména v kontextu naplnění podmínek nutných pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, tedy (i.) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, (ii.) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii.) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
7. Dle žalovaného ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobcem byl před uzavřením obchodního případu bez uzavřené kupní smlouvy a vystavením daňového dokladu ve výši 1 050 000 Kč po odběrateli požadován nějaký podklad ohledně přepravy předmětného automobilu mimo území České republiky a jeho konečného použití v jiném členském státě, i když bylo v jeho zájmu, aby měl v případě potřeby k dispozici důkazní prostředky, kterými by mohl prokázat, že předmětné plnění osvobodil v souladu s § 64 ZDPH. Ze spisového materiálu je dle žalovaného naopak zřejmé, že žalobce nedisponoval žádnými takovými důkazními prostředky, z nichž by vyplývalo, že došlo k dodání vozidla do jiného členského státu, či že by toto vozidlo opustilo tuzemské území, neboť žádné takové

důkazní prostředky nepředložil. Žalobce dle žalovaného disponoval důkazními prostředky, že jednal s osobou (bývalý jednatel odběratele), která tvrdí, že byla oprávněná jednat za odběratele, avšak toto tvrzení nelze dle žalovaného ověřit v účetnictví odběratele a zplnomocnění nebylo nikdy doloženo. I kdyby doložil plnou moc od pana M., tento bývalý jednatel nebyl podle žalovaného statutárním orgánem odběratele v předmětném zdaňovacím období. Jediná jednatelka odběratele pak dle žalovaného neuvedla, že by někoho svým zastupováním pověřila. Z žádných žalobcem doložených důkazních prostředků nevyplývalo, že by společnost EXPEDITION INVESTMENTS s.r.o. předmětné vozidlo převzala a přepravila do jiného členského státu (nebyl doložen žádný doklad o přepravě, ten kdo měl přepravu uskutečnit žádný doklad nevystavil, na některé věci si vůbec nepamatoval), či že by předmětné vozidlo do jiného členského státu přepravila jiná osoba nebo případně žalobce.

8. Správce daně dle žalovaného z jemu dostupné evidence záznamů vedených v registru vozidel zjistil, že odhláška vozidla na společnost EXPEDITION INVESTMENTS s.r.o. nebyla nikdy realizována. Předmětné vozidlo bylo dle záznamu v evidenci vozidel od 3. 8. 2011 do 9. 2. 2012 evidováno na provozovatele a vlastníka SP CAR spol. s r.o. a od 9. 2. 2012 do současnosti na provozovatele FEALMONT spol. s r.o. Odběratel nebyl nikdy uveden v registru vozidel a uvedenému vozidlu tedy nebyla v roce 2011 přidělena vývozní značka s příznakem E. Z mezinárodního dožádání pak správce daně zjistil, že deklarovaný odběratel (společnost EXPEDITION INVESTMENTS s.r.o.) se svým správcem daně nespolupracuje, a i když za zdaňovací období prosinec 2011 tento subjekt daňové přiznání k dani z přidané hodnoty podal, nebylo v něm vykázáno žádné intrakomunitární dodání z EU, souhrnné hlášení podáno nebylo. Hodnoty uvedené v daňovém přiznání však nebylo podle žalovaného možné ověřit, neboť je odběratel nekontaktní, a proto nelze toto daňové tvrzení považovat za důkazní prostředek prokazující dodání zboží deklarovanému dodavateli.
9. Žalovaný doplnil, že dle faktury vydané č. 2011094 ze dne 28. 12. 2011 mělo dojít k prodeji vozidla Audi Q7 žalobcem odběrateli na Slovensko, dle informací zjištěných na základě výzvy k poskytnutí informací přitom toto vozidlo bylo prodáno na základě kupní smlouvy ze dne 6. 12. 2011 společností TOP CLASS CARS s.r.o. společnosti FEALMONT spol. s r.o., a teprve později došlo k přepisu vozidla na dopravním inspektorátu v Sedlčanech dne 9. 2. 2012. Tyto nesrovnalosti ohledně prodeje stejného vozidla se zdají být dle žalovaného značně nestandardní a utvrzují žalovaného v tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu č. 2011094. Nemohlo tedy podle žalovaného dojít k prodeji vozidla žalobcem na Slovensko, když bylo předmětem obchodu v tuzemsku.
10. Žalovaný dále uvedl, že při hodnocení uskutečněného plnění, které správce daně posoudil jako tuzemské, přihlédl správce daně i k dalším získaným informacím na základě provedených svědeckých výpovědí. Jednatelka odběratele paní I. P. dle žalovaného nic nevěděla, niče se neúčastnila, žádný obchod neřídila, nepotvrdila dodání předmětného vozidla. Žádné doklady nepodepsala a o obchodu nevěděla. Celý obchod měl dle vyjádření bývalého jednatele pana Z. K. řídit pan P. K. Žalobcem však dle žalovaného nebyly doloženy žádné takové důkazní prostředky, které by toto tvrzení potvrdily a prokázaly, že vše se uskutečnilo tak, jak bylo deklarované na daňovém dokladu. Úhrada předmětného vozidla se dle žalovaného měla uskutečnit v hotovosti, přitom na faktuře je uveden způsob úhrady převodem. Dle doloženého účetnictví, daňových dokladů a evidence pro DPH za

předmětné zdaňovací období bylo dle žalovaného zjištěno, že úhrady za obchodní případy se uskutečňovaly převodem z účtu, v hotovosti žalobce uskutečňoval jen drobné náklady. Úhrada tohoto vozidla však měla dle žalovaného proběhnout v hotovosti v několika splátkách v různých dnech. Úhradu v hotovosti měl nadto za odběratele provést bývalý jednatel pan Z. K., který měl celý obchod zrealizovat. Žalovaný konstatoval, že tento postup se zdá značně nestandardní a vymyká se běžným zvyklostem v rámci podnikatelské činnosti žalobce. Platby v hotovosti jako takové mohou dle žalovaného vzbuzovat pochybnosti o reálném uskutečnění těchto plateb mezi dodavatelem a odběratelem. Z chování žalobce pak není dle žalovaného zřejmé, z jakého důvodu přijímal platby v hotovosti, když běžně byly jeho obchody prováděny bezhotovostně. Žalovaný dodal, že *„hotovostní platba tímto důkazním prostředkem v daném případě není“*, přičemž žalovaný *„v jednání odvolatele spatřuje snahu o obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, a to na samé hranici, když platby v hotovosti byly realizovány ve výši 350 000,- Kč ve třech dnech následujících po sobě“*.

11. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle § 64 ZDPH. Jednak dle žalovaného nedošlo ze strany žalobce k prokázání podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, když žalobce neprokázal, že vozidlo Audi Q7 bylo skutečně prodáno deklarovanému odběrateli, neboť jediná jednatelka I. P. ve svědecké výpovědi uvedla, že neuskutečnila žádný obchod, o ničem nevěděla a společnost nevedla, přičemž nikdo další neprokázal, že mohl jednat místo ní, když jednatelka nikomu plnou moc neudělila. Žalobce pak dle žalovaného neprokázal ani podmínku, že vozidlo bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, resp. podmínku, že vozidlo fyzicky opustilo území ČR, a to ani základními dokumenty, které jsou k tomuto daňovými subjekty běžně dokládány, tj. např. podepsané potvrzení o přijetí zboží v jiném členském státě, potvrzení o příjmu zboží či předávací protokol, když všechny dokumenty byly dle žalovaného podepsány bývalým jednatelem panem K., bez razítka odběratele. Dle žalovaného bylo na žalobci, aby prokázal, že splnil podmínky pro uplatnění osvobození, jež shodně vyplývají z žalovaným označené rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Žalobce však nebyl schopen prokázat, že byl oprávněn aplikovat osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. Uvedené okolnosti pak dle žalovaného založily pro žalobce nepříznivé účinky spočívající v přehodnocení deklarované intrakomunitární dodávky na tuzemské plnění zatížené daní na výstupu.
12. Žalovaný pak s poukazem na § 115 odst. 2 daňového řádu uvedl, že vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, ale tato změna nemá vliv na rozhodnutí, nebude žalobce seznamovat a vyzývat k vyjádření se k těmto skutečnostem.
13. K první odvolací námitce žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal prodej vozidla na Slovensko. Doplnil, že za odběratele měl jednat pan K., který byl bývalým jednatelem odběratele. Pan K. uvedl, že byl oprávněný jednat za odběratele, ale tato skutečnost nebyla podle žalovaného ničím doložena a nemohla být ani ověřena na základě mezinárodního dožádání. Jediná jednatelka odběratele, paní I. P., tuto verzi podle žalovaného nepodpořila. Žalovaný konstatoval, že pan M. S. si v rámci svědecké výpovědi na spoustu věcí nevzpomněl, to, že přepravoval vozidlo, také s určitostí nevěděl. Uvedl, že žádný doklad o přepravě nevystavil. Svědci dle žalovaného jednoznačně nepotvrdili obchodní případ a nebylo prokázáno, že skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu osobě

deklarované na pozici odběratele. Tyto skutečnosti nadto podle žalovaného nebyly podloženy dalšími důkazními prostředky; jejich absence naopak vedla žalovaného k přesvědčení, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak deklarováno na daňovém dokladu.

14. K druhé odvolací námitce žalovaný zdůraznil, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které jej jako daňový subjekt tížilo. Žalovaný poznamenal, že svědkyně I. P. nepodpořila svoji výpověď verzi žalobce o uskutečnění obchodního případu, když dle výpovědi nic nezajišťovala, obchod nerealizovala, nic nevěděla. Žalovaný doplnil, že daňové řízení není vedeno zásadou vyšetřovací, správce daně nemůže předpokládat, zda se nějaké důkazní prostředky nachází u Policie ČR. Pokud je chtěl žalobce uplatnit, měl je dle žalovaného označit a měl učinit konkrétní návrh na jejich zajištění s uvedením, co jejich prostřednictvím sleduje prokázat, neboť důkazní břemeno nese prvotně on. Žalovaný dodal, že správce daně provedl výslech svědka v daňovém řízení a nebylo tedy nutné zajišťovat výsledky svědka od Policie ČR, neboť výslech svědka v daňovém řízení má dle konstantní judikatury přednost. Správce daně vycházel podle žalovaného z důkazních prostředků, které si obstaral sám i bez součinnosti s žalobcem a které žalobce doložil. Na základě těchto důkazních prostředků došel žalovaný k závěru, že se tento obchod neuskutečnil tak, jak žalobce deklaruje.
15. K třetí odvolací námitce žalovaný uvedl, že správce daně ve svých závěrech ve zprávě o daňové kontrole čj. 6839492/15/2005-62563-109612 (dále jen „**Zpráva o daňové kontrole**“) uzavřel, že shledal v počinání žalobce znaky podvodného jednání. Žalovaný konstatoval, že vzhledem k tomu, že v rámci odvolacího řízení žalovaný právní názor změnil tak, že žalobce neprokázal splnění podmínek dle § 64 ZDPH, je námitka o hypotézách podvodu irelevantní.
16. Ke čtvrtému odvolacímu důvodu žalovaný konstatoval, že v rámci podnikatelské činnosti při uzavírání obchodních vztahů je běžné a standardní uzavírat obchodní smlouvy, kupní smlouvy a jiné dokumenty v písemné podobě. Daňový subjekt má dle žalovaného prokázat, jakým způsobem se obchodní případ uskutečnil, a to např. i doložením písemné smlouvy apod. Vlivem absence těchto důkazních prostředků se však žalobce podle žalovaného ocitl v důkazní nouzi.
17. K pátému odvolacímu důvodu trval žalovaný na tom, že Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána protokolem o ústním jednání dne 3. 11. 2015, čj. 6841956/15/2005-62563-109612 (dále též „**Protokol o projednání zprávy**“), a vzhledem k tomu, že žalobce odmítl Zprávu o daňové kontrole podepsat, byla mu doručena dle § 88 odst. 5 daňového řádu dne 10. 11. 2015 do datové schránky. Žalovaný poznamenal, že žalobce kladl správci daně opakovaně otázky, se kterými však již byl v rámci sdělení výsledku kontrolního zjištění seznámen, ale k výsledku kontrolního zjištění se ve lhůtě nevyjádřil. Žalovaný doplnil, že veškerý průběh daňové kontroly a vyhodnocení důkazních prostředků je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole, odpovědi na dotazy žalobce jsou pak obsaženy ve sdělení k žádosti o vyjasnění procesního postavení. Dle žalovaného žalobce nebyl krácen na svých právech a správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem.
18. Důvodnými neshledal žalovaný ani námitky uvedené pod šestým odvolacím důvodem. Zopakoval, že se neztotožnil s názorem správce daně týkajícím se podvodného jednání a účasti žalobce na podvodu na DPH, když dle žalovaného žalobce nesplnil podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH.

19. S poukazem na dříve uvedené závěry se pak žalovaný neztotožnil se ani se sedmou odvolací námitkou.

III. Žaloba

20. Žalobce v podané žalobě předeslal, že v předmětném zdaňovacím období obchodoval s osobními automobily. U všech prodejků se mu podařilo pochybnosti žalovaného vyvrátit, pochybnosti zůstaly pouze u vozidla Audi Q7, které žalobce prodal slovenské korporaci Expedition Investment s.r.o., DIČ: SK2022943131. Žalobce uvedl, že zástupce kupujícího pan K. si vozidlo osobně převzal a pan M. S. vozidlo na přepravníku přepravil na Slovensko, kde si ho pan K. převzal. Žalobce uvedl, že „žalovaný na jedné straně tvrdil, že žalobkyně nedisponuje důkazy, že vozidlo bylo dodáno do jiného členského státu, a zároveň, že se jednalo o předem připravený podvod. Je to obvyklý způsob jednání žalovaného, který pouze ví, že musí žalobce doměřit daň, ale neví přesně na základě čeho. V takových případech uvede více důvodů, proč má být žalobkyni daň doměřena, a doufá, že alespoň jeden z těchto důvodů obhájí před soudem“.
21. Pod **prvním žalobním bodem** žalobce namítal, že s ním správce daně neprojednal Zprávu o daňové kontrole. Uvedl, že se dne 3. 11. 2015 dostavil ke správci daně, což je zaznamenáno v Protokolu o projednání zprávy. Správce daně podle žalobce nejprve pojal toto jednání jako vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Aniž by bylo sděleno, proč nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, přešel správce daně podle žalobce volně do projednání zprávy. I toto jednání však dle žalobce probíhalo zcela alibisticky, kdy správce daně neodpověděl na žádnou z otázek žalobce. Projednání tedy probíhalo v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, jehož závěry je třeba dle žalobce aplikovat i za účinnosti daňového řádu. V tomto nálezu je dle žalobce jasné uvedeno, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole má žalobce právo klást otázky, ale rovněž musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření. Uvádí-li žalovaný, že žalobce kladl v rámci projednání opakovaně otázky, se kterými již byl seznámen v rámci sdělení výsledku kontrolního zjištění, je dle žalobce z předmětného protokolu zřejmé, že žalobce kladl otázky, ale nikdy na ně nedostal odpověď, na kterou měl právo. Proto také nemohl podepsat projednání Zprávy o daňové kontrole. Žalobce doplnil, že se proti tomuto postupu, kdy se nedozvěděl odpovědi na svoje otázky, nemohl dostatečně účinně bránit a tím bylo zasaženo do jeho subjektivních práv.
22. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když v Napadeném rozhodnutí dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru správce daně, avšak žalobce s touto změnou právního názoru neseznámil. Žalovaný si dle žalobce v rámci odvolacího řízení uvědomil, že podle žalobcem označené ustálené judikatury SDEU leží důkazní břemeno při prokazování vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH na něm a změnil tedy právní názor správce daně. Žalobce namítal, že ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu má zajistit dvojinstančnost řízení a zabránit překvapivému závěru, proti kterému se nemohl žalobce bránit. Žalobce v tomto směru citoval relevantní doktrinní závěry a poukazoval na rozhodovací praxi správních soudů, která takový postup dle jeho přesvědčení zapovídá, přičemž zdůrazňoval závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28.

23. Námitkami uvedenými pod **třetím žalobním bodem** pak žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného týkajícími se přenosu důkazního břemene. Konstatoval, že se v rámci daňového řízení bránil proti nařčení z toho, že věděl či vědět mohl o daňovém podvodu. Nemohl tedy reagovat na skutečnost, kterou nyní žalovaný uvádí v Napadeném rozhodnutí, tedy že neunesl důkazní břemeno, protože nebyl seznámen se změnou právního názoru. Žalobce si byl vědom toho, že v daňovém řízení musí unést důkazní břemeno. Předkládal tedy důkazy, které správce daně musel ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu vyhodnotit jednotlivě a v souvislostech. Žalovaný však této povinnosti podle žalobce nedostal a z Napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak hodnotil předložené důkazy jednotlivě a jak v souvislostech. Správce daně měl přitom podle žalobce v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu důkazy předložené žalobcem vyvrátit jinými důkazy vyvrátit, což se ovšem nestalo. Žalovaný hodnotí dle žalobce svědecké výpovědi účelově, když např. v bodě [28] Napadeného rozhodnutí uvádí, že svědek M. S. si na spoustu věcí nevzpomněl. Podle žalobce by bylo naopak podezřelé, kdyby si všechny okolnosti přesně pamatoval. Žalobce považoval za podstatné, že potvrdil rozhodné skutečnosti, tj. že vozidlo opustilo tuzemsko. Za ještě důležitější pak žalobce považoval, že doložil doklady skutečnost, že vozidlo bylo přepraveno na Slovensko, a důkazní břemeno tedy přešlo na žalovaného. Pokud tedy svědek neuvedl, že tam vozidlo nepřevážel, zůstalo důkazní břemeno podle žalobce na žalovaném. Rovněž závěr, dle něhož svědci jednoznačně nepotvrdili obchodní případ, podle žalobce neznamená, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť důkazní břemeno tížilo žalovaného.
24. Pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobce konečně připojil další námitky proti hodnocení důkazů provedenému žalovaným. Namítal, že žalovaný účelově hodnotí svědecké výpovědi a používá pojmy jako „nestandardní chování“, či „vzbuzující pochybnost“, aniž by nějak doložil, co ho k tomuto závěru vede. Žalobce označil za nepravdivý závěr žalovaného uvedený v bodu [31] Napadeného rozhodnutí, dle něhož nebyla ničím prokázána skutečnost, že pan K. byl oprávněn jednat za odběratele. Toto bylo dle žalobce prokázáno přímo svědeckou výpovědí pana K. Žalovaný podle žalobce teprve v rámci odvolacího řízení najednou požaduje předložení plné moci, ačkoli je to žalovaný, kdo má prokázat nepravdivost svědecké výpovědi, která zapadá do celého kontextu událostí. Rovněž další svědek pan S. v rámci svědecké výpovědi podle žalobce jasně uvedl, že vozidlo vezl na Slovensko, byť si již nepamatoval, kam přesně. Podstatné však dle žalobce je, že vozidlo skutečně opustilo tuzemsko. Tento svědek rovněž podle žalobce vysvětlil, kdo ho úkoloval a jak obchod probíhal, hodnocení této výpovědi jako nepřesné je tedy dle žalobce zcela účelové. Stejně účelové je pak dle žalobce tvrzení žalovaného, že svědci nepotvrdili obchodní případ, když z obou svědeckých výpovědí jasně vyplývá opak. Oba svědci podle žalobce potvrdili, že vozidlo bylo přepraveno na Slovensko, což je v přímém rozporu s bodem [29] Napadeného rozhodnutí. Za další účelové zkreslení označil žalobce hodnocení svědecké výpovědi I. P., když svědek K. podle žalobce jasně uvedl, proč s ní nepřišel do styku a z jakého důvodu byla jeho plná moc validní. Žalobce uzavřel, že žalovaný pominul důkazy, které byly předloženy ve prospěch žalobce. Napadené rozhodnutí je tak dle žalobce pro nesplnění podmínek vyplývajících z § 8 odst. 1 daňového řádu nepřezkoumatelné. Žalobce doplnil, že v obchodním styku je zcela běžné, že se automobily prodávají pouze na základě faktury a nikoli písemné kupní smlouvy.

IV. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 14. 7. 2017 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobce, aby následně na str. 3 – 5 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí na v něm uvedené argumentaci.
26. Žalovaný předeslal, že všechny námitky považuje za nedůvodné a odkázal na Napadené rozhodnutí a obsah správního spisu.
27. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný uvedl, že Zpráva o daňové kontrole byla projednána a žalobce nebyl krácen na svých právech, přičemž správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem.
28. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkami uplatněným žalobcem pod **druhým žalobním bodem**. Trval na tom, že změna právního názoru nevedla k vydání pro žalobce nepříznivějšího rozhodnutí, a proto žalovaný nebyl povinen dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznamovat žalobce se svým odlišným právním názorem. Tento právní názor tak žalovaný vyjádřil teprve v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, považoval žalovaný za nepřiléhavý, když Napadené rozhodnutí v nyní řešené věci je na rozdíl od věci posuzované Nejvyšším správním soudem založeno na jediném závěru, že žalobce nebyl schopen prokázat, že byl oprávněn aplikovat osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nebyl postupem žalovaného krácen na svých právech, neboť byl před vydáním Napadeného rozhodnutí seznámen s důkazy, které byly provedeny v předmětném daňovém řízení, a měl právo se k těmto důkazům před vydáním Napadeného rozhodnutí vyjádřit. Ze správního spisu je zřejmé, že po podání odvolání již nedošlo k realizaci úkonů, které by byly podkladem pro rozhodnutí žalovaného, tj. žalovaný v odvolacím řízení již neprováděl žádné další důkazy a toliko hodnotil důkazy již v řízení provedené. Žalovaný tak nebyl povinen před vydáním rozhodnutí seznámit žalobce s hodnotící úvahou, která je vlastním obsahem odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Požadavek žalobce na seznámení se s právním názorem žalovaného by šel v daném případě podle přesvědčení žalovaného nad rámec povinností stanovených žalovanému daňovým řádem, neboť žalovaný po odvolání žádné důkazy neprováděl a změna právního názoru, ke které dospěl, nevedla k vydání pro žalobce nepříznivějšího rozhodnutí. K námitce ohledně přenosu důkazního břemene žalovaný uvedl, že se otázkou důkazního břemene podrobně zabýval v oddíle III. Napadeného rozhodnutí. Měl za to, že unesl své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce, tedy o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí žalobce. Námitka, že správce daně měl dle § 92 odst. 5 daňového řádu vyvrátit správnost žalobcem předložených důkazů, je dle žalovaného lichá, neboť správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně v dané věci podle žalovaného označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil žalobcem předložené důkazy jako nevěrohodné nebo neprůkazné. Podle žalovaného tak došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti žalovaného vyvrátil. Žalobce však podle žalovaného nepředložil v daňovém řízení žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.

29. K námitkám vzneseným pod **třetím a čtvrtým žalobním bodem** žalovaný uvedl, že námitky žalobce jsou pouhou polemikou se způsobem, jakým žalovaný provedené důkazy vyložil a jaké závěry z nich vyvodil, kdy žalobce selektivně vytrhává některé části Napadeného rozhodnutí z kontextu a snaží se tímto způsobem dospět ke skutkovému stavu, který by byl pro žalobce příznivější. Žalovaný považoval za neúčelné opisovat již jednou vyřčené a odkázal na str. 3 – 8 Zprávu o daňové kontrole a body [23] až [29] Napadeného rozhodnutí s tím, že případným vytržením některých skutečností z kontextu by tak mohlo dojít k narušení předestřených souvislostí a zjištěných rozporů. Žalovaný byl přesvědčen, že v daném případě při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že by žalovaný hodnotil důkazy svévolně či účelově, jak tvrdí žalobce. Žalovaný vycházel ze skutečného stavu věci, všechny jeho závěry mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu. V podrobnostech žalovaný odkázal rovněž na bod [31] Napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrval na tom, že postavil svůj závěr o neprokázání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH na jednoznačných a navzájem provázaných důkazech. K námitce nepřezkoumatelnosti pro nesplnění podmínek dle § 8 odst. 1 daňového řádu žalovaný zdůraznil, že z jeho strany nedošlo k jakémukoliv postupu vymykajícímu se uvedenému ustanovení či majícímu vliv na přezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí. Žalovaný dle svého přesvědčení v Napadeném rozhodnutí podrobně vymezil rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci a právní rámec, v jehož mezích byl skutkový stav posuzován, označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil žalobcem předložené evidence jako nevěrohodné, a řádně se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný měl za to, že z Napadeného rozhodnutí dostatečně srozumitelně vyplývá skutkový i právní závěr, na jehož základě bylo rozhodnutí vydáno, a současně z něj vyplývá to, jak žalovaný naložil s námitkami žalobce.

V. Replika a další podání žalobce

30. Žalobce v podané replice ze dne 30. 8. 2017 k obsahu vyjádření žalovaného k námitkám uvedeným pod **prvním žalobním bodem** konstatoval, že žalovaný odkazuje na bod [35] Napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, jak povrchně se žalovaný s touto argumentací vypořádal. Žalovaný dle žalobce zaměňuje seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce uvedl, že blíže tuto problematiku řeší nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/04. Nejenomže „seznámení“ probíhá odlišně od „projednání“, ale rozdílná jsou i práva daňového subjektu, jak je patrné např. z § 88 odst. 3 daňového řádu, dle něhož v rámci projednání zprávy již nelze navrhopat doplnění výsledku kontrolního zjištění. Toto dle žalobce koresponduje i s § 86 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má daňový subjekt právo v rámci daňové kontroly předkládat a navrhopat důkazy. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola je podle § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena až podpisem zprávy o daňové kontrole, je zřejmé, že mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole je zásadní rozdíl. Žalobce doplnil, že obdobně i § 65 odst. 2 daňového řádu uvádí, že důkazy lze ponechat ve vyhledávací části spisu ponechat až do zahájení projednání daňové kontroly, zatímco při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění jsou tedy tyto důkazy ještě ve vyhledávací části spisu, a tudíž daňovému subjektu nedostupné. Z uvedených důvodů tedy podle žalobce seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo korektně, ale žalobce byl zkrácen na svých subjektivních právech, když s ním nebyla

projednána Zpráva o daňové kontrole. Aniž by bylo sděleno, proč nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, jak žalobce navrhoval, přešel podle žalobce správce daně volně do projednání zprávy. I toto jednání však podle žalobce probíhalo zcela alibisticky, kdy správce daně neodpověděl na žádnou z otázek daňového subjektu. Takové projednání zprávy je dle přesvědčení žalobce v rozporu s nálezem Ústavního soudu.

31. K obsahu vyjádření žalovaného k námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** pak žalobce zopakoval, že v odvolání úspěšně brojil proti závěru, že se zapojil do daňového podvodu. Argumentace byla tedy podle žalobce namířena tímto směrem, a žalobce proto nemohl a ani neměl důvod navrhopvat důkazy proti závěru o neunesení důkazního břemeno. Žalobce uvedl, že *„tím, že odvolací orgán použil jazykový výklad, když zaujal názor, že nedošlo ke zhoršení jejího právního postavení a nemusel jí tedy seznámit s odlišným právním názorem, protože nedošlo ke zhoršení právního názoru žalobkyně, zasáhl do jejích subjektivních práv. Žalovaný měl v tomto případě použít teleologický výklad práva, a měl zkoumat, zda se mohla žalobkyně proti jinému právnímu názoru vůbec bránit, když s ním nebyla seznámena“*. Žalobce poukázal na rozdíly v rozložení a přesunu důkazního břemene v případě odmítnutí nároku na odpočet z důvodů zapojení do podvodu oproti situaci neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud žalovaný tvrdí, že změnou právního názoru přenesl důkazní břemeno na žalobce, neumožnil mu se dle jeho přesvědčení k takto přenesenému důkaznímu břemenu vyjádřit, když byl žalobce s touto změnou právního názoru seznámen až v konečném rozhodnutí. Žalobce trval na to, že žalovaný nadto neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. V tomto směru reprodukoval svou žalobní argumentaci.
32. V podání ze dne 29. 11. 2017 pak žalobce toliko bez dalšího poukázal na závěry vyslovené v nález Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 523/02.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Nezjistil přitom jiné vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, když byly pro takový postup dány předpoklady stanovené v § 76 odst. 1 s. ř. s.
34. Soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce pod **druhým žalobním bodem** poukazoval na to, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když v Napadeném rozhodnutí dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru správce daně, avšak žalobce s touto změnou právního názoru před vydáním Napadeného rozhodnutí neseznámil.
35. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU je třeba skutečně důsledně rozlišovat, z jakého důvodu finanční orgány v konkrétním případě neuznají nárok daňového subjektu na odpočet DPH, popř. nárok na osvobození od této daně. Zvláště je pak dle ustálené rozhodovací praxe třeba rozlišovat, zda je právním důvodem neuznání nároku na odpočet daně či na osvobození od daně závěr o tom, že se daňový subjekt konkrétním plněním zaviněně účastnil daňového podvodu, nebo zda je pro jeho daňovou sféru nepříznivé

rozhodnutí vydáváno na základě závěru o neunesení důkazního břemene stran naplnění podmínek pro uplatnění nároku.

36. V oblasti prokazování nároku na odpočet v tomto směru Nejvyšší správní soud i SDEU ustáleně judikují, že je nejprve nutno ověřit, že nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vůbec vznikl. Ze závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 9. 3. 2016, čj. 6 Afs 271/2015 - 50, a ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57, se podává, že aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky Soudního dvora ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, a ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*).
37. V případě, že z uvedeného posouzení vyplýne, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nárokujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet ve světle označené rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu odmítnout.
38. Platí nicméně, že i za těchto okolností však lze přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.
39. Podobné závěry pak platí i ve vztahu k aplikaci § 64 ZDPH, kdy jsou finanční orgány nejprve povinny zkoumat, zda daňový subjekt prokázal, že splnil podmínky pro osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání dle § 64 ZDPH. I pokud by tomu tak bylo, připadá pak při splnění všech podmínek v úvahu odepření nároku z důvodu zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu na DPH.
40. Soud v tomto směru připomíná, že podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“.
41. Ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu „prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky“.
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 104/2012 - 45, dovodil, že k uplatnění nároku na osvobození od DPH je třeba kumulativně naplnit tři podmínky: „Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou“. Důkazní břemeno

ohledně naplnění těchto podmínek leží s ohledem na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu na osobě povinné k dani, zde tedy na žalobci.

43. Rovněž osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má však základ v unijním právu. Ustanovení § 64 zákona o DPH je proto odrazem čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. K řešení problematice se tudíž opakovaně vyjádřil SDEU, z jehož judikatury vyplývá, že opatření členských států k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům jsou legitimní. Prostor pro stanovování podmínek, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, však není bezbřehý a je omezen obecnými právními zásadami. Soudní dvůr připustil, že „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. [...] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori“ (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další*). Na to SDEU navázal v pozdější judikatuře, když dovodil, že „k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně [...], musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“ (rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, bod 46), a že „není [...] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu.“ (rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, bod 48).
44. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že pokud plátce daně prokazuje nárok na osvobození od DPH písemným prohlášením ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH, avšak současně panují pochybnosti o skutkovém stavu, je součástí důkazního břemene plátce i povinnost prokázat existenci podmínek pro toto osvobození (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195).
45. Z uvedených závěrů tedy zřetelně vyplývá potřeba přísně rozlišovat, zda finanční orgány v konkrétním případě odeprou nárok na osvobození od DPH z titulu neprokázání naplnění podmínek osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH, nebo zda je právním důvodem pro jejich meritorní posouzení závěr, že se daňový subjekt zaviněně zapojil do podvodu na DPH. Naposledy uvedený závěr je přitom se závěrem o neunesení důkazního břemene stran naplnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození při intrakomunitárním dodání neslučitelný.
46. V posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, že zatímco správce daně založil své závěry ve Zprávě o daňové kontrole, která tvoří v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodnění jím vydaného Dodatečného platebního výměru, na tom, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodným jednáním, přičemž neučinil potřebná opatření, aby svému zapojení do daňového podvodu zabránil, žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s tímto závěrem nesouhlasil a své meritorní posouzení založil na závěru zcela odlišném, tj. na závěru, že žalobce neprokázal

oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle § 64 ZDPH.

47. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný byl v důsledku změny důvodů pro neuznání nároku na osvobození od daně (z důvodu spočívajícího ve vědomé účasti na daňovém podvodu změněno na důvod záležející v neunesení důkazního břemene stran naplnění podmínek dle § 64 ZDPH) povinen seznámit jej dle § 115 odst. 2 daňového řádu s odlišným právním názorem. Žalovaný naopak trval na tom, že tak v posuzované věci učinit nemusel, když změna právního názoru nevedla k vydání pro žalobce nepříznivějšího rozhodnutí.
48. Soud podotýká, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *„v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty“*.
49. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak platí, že *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“*.
50. Správní soudy ustáleně judikují, že rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek a žalovaný je v odvolacím řízení oprávněn vady prvostupňového rozhodnutí napravit, a to včetně zjišťování skutkového stavu, musí při tom však dostát základním zásadám daňového procesu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS). Platí totiž, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán výhradně a jen tyto tři možnosti, jak o podaném odvolání rozhodnout: napadené rozhodnutí změnit, nebo napadené rozhodnutí zrušit a současně zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Veškeré případné vady odvoláním napadeného rozhodnutí či jemu předcházejícího postupu správce daně prvního stupně proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).
51. Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti ve své rozhodovací praxi v minulosti opakovaně potvrdil, že součástí zásady dvojinstančnosti je rovněž poskytnutí dostatečného prostoru daňovému subjektu v těch případech, kdy má být rozhodnutí odvolacího orgánu založené buďto na jiných skutkových okolnostech, nebo na zcela odlišném právním posouzení zjištěného skutkového stavu, jak vyplývá z § 115 odst. 2 daňového řádu. Pokud by totiž daňovému subjektu v takové situaci nebylo umožněno na změnu zjištěného skutkového stavu či právního názoru adekvátně reagovat, jednalo by se z jeho pohledu o překvapivé rozhodnutí vydané bez možnosti obrany a porušující tak zásadu dvojinstančnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, nebo ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009 - 113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS).
52. Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu zřetelně vyplývá, že smyslem regulace obsažené v § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání pro daňový subjekt zcela překvapivého rozhodnutí, proti němuž by mu z důvodu absence dalších opravných prostředků v rovině správy daní nezbylo bránit se jinak, než prostřednictvím žaloby ke

správnímu soudu. V rozsudku ze dne 5. 12. 2017, čj. 9 Afs 275/2016 - 34, v tomto směru Nejvyšší správní soud „zdůrazňuje, že v rámci odvolacího řízení musí být dbáno na to, aby nedocházelo ke vzniku překvapivých rozhodnutí. Za překvapivé rozhodnutí lze považovat takové, které vnáší do celé věci zcela nové prvky a náhledy, ale účastníku řízení již není umožněno na tyto skutečnosti adekvátně reagovat. V takové situaci je totiž další řádný opravný prostředek vyloučen“.

53. Obdobná východiska plynou rovněž z relevantních doktrinálních závěrů k výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu, dle nichž „seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. ... Shodné nároky je třeba klást i na obsah seznámení odvolatele s odchylným právním názorem. I v tomto případě musí odvolací orgán jasně a srozumitelně uvést, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního názoru prvostupňového správce daně a jaké konkrétní důsledky tento změněný právní názor bude mít na výrok rozhodnutí. ... V druhém případě má tato povinnost správce daně zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které bude pro něho nepříznivé, a je tak reakcí na to, že odvolací řízení je ovládáno zásadou reformace in peius, tj. neomezuje odvolací orgán při přezkumu na odvolací námitky a návrhy odvolatele i v jeho neprospěch (srov. komentář k § 114 odst. 2 a 3). V této souvislosti je třeba si položit otázku, jaké rozhodnutí je třeba považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Bude to takové rozhodnutí, kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Pokud by však naopak odlišný právní názor odvolacího orgánu měl vést k vydání pro odvolatele příznivějšího rozhodnutí, není odvolací orgán povinen odvolatele se svým odlišným právním názorem seznamovat (za předpokladu, že příznivější rozhodnutí není založeno na jiných skutkových zjištěních), a tento odlišný právní názor pak vyjádří až v odůvodnění odvolacího rozhodnutí“ (BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).
54. Šířeji pak poučovací povinnost dle § 115 odst. 2 daňového řádu vnímají jiní autoři, jež poučovací povinnost stran změny právní kvalifikace neomezuje pouze na případ, kdy odvolací orgán zamýšlí tíživěji zasáhnout majetkovou sféru daňového subjektu, ale akcentují existenci této povinnosti obecně v případě jakékoli významné změny právního názoru rozhodného pro posouzení věci. V tomto směru uvádějí, že „výše uvedený výklad [výklad omezující aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu na případ pro majetkovou sféru daňového subjektu tíživějšího rozhodnutí odvolacího orgánu – pozn. soudu] se však přiči smyslu a účelu komentovaného ustanovení, jelikož ústí právě ke vzniku překvapivých rozhodnutí. O tomto svědčí mj. komparace s civilním soudnictvím, kdy změna právního názoru v odvolacím řízení je skutečností natolik zásadní, že je povinností odvolacího soudu účastníky s touto změnou vždy seznámit. Není jediného důvodu, proč by tomu mělo být v daňovém řízení jinak. Přinejmenším by jazykový výklad měl ustoupit výkladu teleologickému, kdy by mělo být povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se změnou právního názoru vždy nezávisle na tom, jak má v úmyslu odvolací orgán nakonec rozhodnout. Pouze tak bude zajištěno, že odvolatel bude mít prostor se alespoň jednou vyjádřit k nově vyskytnuvšímu se právnímu názoru. (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, str. 458 a násl.).
55. Žalobce v podané žalobě správně upozorňoval, že se správní soudy v minulosti rovněž vyjádřily k aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu v případech, v nichž žalovaný změnil

právní důvod pro odepření nároku na odpočet DPH (osvobození od DPH) z neuznání nároku daňového subjektu z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu na závěr o neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet od DPH či osvobození od DPH.

56. Recentním rozsudkem ze dne 19. 7. 2018, čj. 7 Afs 148/2018 - 44, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, čj. 30 Af 53/2016 - 48, kterým soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení spočívající v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu za situace, kdy správce daně odůvodnil nepřiznání nároku na odpočet DPH tím, že transakce byla stižena podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo mohl vědět, a neprokázal, že by učinil adekvátní kroky k zabránění podvodu, přičemž žalovaný naopak ve svém rozhodnutí o odvolání odůvodnil neuznání nároku na odpočet DPH toliko neprokázáním existence zdanitelného plnění na základě daňového dokladu. Nejvyšší správní soud v daném případě konstatoval, že „byl to tedy teprve stěžovatel v odvolacím řízení, kdo se zaměřil na náležitosti předloženého daňového dokladu a dovodil z něj zcela nový skutkový závěr, že existence plnění na základě daňového dokladu nebyla prokázána.... To, že daňový doklad byl jako důkazní prostředek předložen již v prvostupňovém řízení, přitom na závěru, že se jedná o nový skutkový závěr, nic nemění. Stěžovatel měl s ohledem na přehodnocení skutkových zjištění dát v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci možnost, aby prokázal, že daňový doklad se, nehledě na případný chybný údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění, vztahoval k dodávce 360 solárních panelů ze dne 19. 6. 2013. Za lichou je pak nutné považovat námitku, že žalobce byl k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet DPH vyzván správcem daně, neboť to byl až stěžovatel v řízení odvolacím, kdo měl žalobce s ohledem na odlišné důvody případného rozhodnutí vyzvat k dodatečnému tvrzení a dodatečnému prokázání splnění daných podmínek. Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační námitky důvodnými a ztotožňuje se se závěrem krajského soudu, že se stěžovatel dopustil porušení dvojinstančnosti řízení“.
57. Soud tedy nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud v uvedeném případě na skutkově a právně podobném půdorysu (s přihlédnutím ke shora popsaným podobným východiskům) nepochyboval o tom, že přestože rozhodnutí o odvolání nepředstavovalo co do stupně postižení majetkové sféry daňového subjektu méně příznivý zásah, jednalo se o změnu tak zásadní, že byl žalovaný povinen s ní daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit a poskytnout mu prostor pro procesní obranu. Pro účely aplikace naposledy uvedeného ustanovení přitom rovněž zdůraznil, že vedle odlišného právního posouzení jde ve svém důsledku rovněž o zcela nový skutkový závěr, dle něhož nebyla existence zdanitelného plnění prokázána.
58. Obdobné závěry stran nezbytnosti postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud vyslovil i v jiných případech, v nichž posuzoval důvodnost námitek poukazujících na nesplnění povinnosti vyplývající z uvedeného ustanovení v situacích, v nichž došlo k překvalifikaci právního názoru z neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání podmínek pro jeho uplatnění na neuznání nároku z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu a *vice versa*. Soud v tomto směru pro větší stručnost poukazuje na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 35, či ze dne 24. 5. 2017, čj. 5 Afs 144/2016 - 32.
59. Jak bylo uvedeno výše, i v nyní posuzované věci není mezi účastníky sporným, že zatímco správce daně opřel své závěry o to, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodným jednáním, žalovaný v odůvodnění Napadeného

rozhodnutí své meritorní posouzení založil na závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle § 64 ZDPH.

60. Soud žalobci přisvědčuje, že za této situace byl žalovaný ve světle závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v uvedených rozsudcích povinen žalobce před vydáním Napadeného rozhodnutí seznámit s tím, že nesouhlasí s právním závěrem správce daně o zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH, avšak odpírá žalobci nárok na osvobození plnění od DPH pro neprokázání naplnění podmínek pro toto osvobození při intrakomunitárním dodání vyplývajících z § 64 ZDPH a navazujících judikatorních závěrů.
61. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že jej tato povinnost netížila, neboť závěry vyplývající z Napadeného rozhodnutí a v něm provedeného odlišného právního posouzení nebyly pro daňový subjekt a jeho majetkovou sféru méně příznivé. Ve světle výše uvedeného totiž platí, že žalovaný byl v takovém případě, kdy zcela zásadním způsobem změnil právní názor, o nějž odepření nároku opřel, povinen žalobci svůj odlišný závěr předestřít a zákonem předvídaným způsobem mu umožnit závěr o neunesení důkazního břemene ve vztahu k naplnění podmínek pro osvobození dle § 64 ZDPH zvrátit. Soud se v tomto ohledu zcela ztotožňuje se závěry, k nimž Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 7 Afs 148/2018 - 44 dospěl, pro větší stručnost na ně plně odkazuje a neshledává důvodu se od nich v nyní posuzované věci jakkoli odchylovat.
62. Je tomu tak kromě jiného i proto, že vedle zcela odlišného a ze své podstaty neslučitelného právního názoru (k tomu srov. výše popsaná judikatorní východiska akcentující zásadní rozdílnost mezi oběma finančními orgány v této věci aplikovanými právními důvody odepření nároku na osvobození od DPH) žalovaný fakticky konstruoval rovněž nový skutkový závěr o neprokázání dodání zboží do jiného členského státu osobě deklarované na pozici odběratele (srov. obdobně nový skutkový závěr o neprokázání existence plnění ve věci rozhodnuté rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 148/2018 - 44).
63. Soud je přitom přesvědčen, že žalobci mělo být umožněno, aby na tento od závěrů správce daně zásadně odlišný skutkový závěr a navazující právní závěr o odepření nároku na osvobození od DPH z důvodu neunesení důkazního břemene mohl ještě v rámci daňového řízení reagovat a předestřít k němu další skutková tvrzení a navrhnout případně další důkazní prostředky, jimiž by rozhodné skutkové okolnosti prokazoval. Jen takovým způsobem mohl žalovaný dle stanoviska soudu zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, kterým vznesl žalovaný do věci zcela nový a od správce daně odlišný náhled. Právě pro takový případ soud ve shodě s výše citovanými judikatorními a doktrinárními závěry dovozuje nezbytnost splnění povinnosti vyplývající žalovanému z § 115 odst. 2 daňového řádu.
64. Soud rovněž nepřehlédl, že první senát Nejvyššího správního soudu předložil usnesením ze dne 10. 10. 2018, čj. 1 Afs 438/2017 - 32, rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu k posouzení otázku, zda z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedeného dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje. První senát Nejvyššího správního soudu přitom v předkládacím usnesení podrobně popsal důvody, pro které byl přesvědčen o tom, že odvolací orgán má povinnost daňovému subjektu sdělit i své hodnocení důkazů, pokud ho sám v odvolacím řízení prováděl, tj. sdělit mu, co

považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů, nikoli pouze daňový subjekt informovat o důkazech, ze kterých vychází.

65. Soud na tyto důvody, s nimiž se bezvýhradně ztotožňuje, na tomto místě pro větší stručnost zcela odkazuje, a uzavírá, že ze všech těchto důvodů byl žalovaný povinen žalobce i v nyní posuzované věci podle § 115 odst. 2 daňového řádu informovat o (v návaznosti na jím provedené hodnocení důkazů konstruovaném) novém, zásadně odlišném skutkovém závěru stran neprokázání dodání zboží do jiného členského státu osobě deklarované na pozici odběratele, a o navazujícím právním závěru o odepření nároku na osvobození od DPH z důvodu neunesení důkazního břemene. Pokud tak neučinil, zatížil řízení, které vydání Napadeného rozhodnutí předcházelo, vadou podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., pro kterou nemohlo Napadené rozhodnutí v soudním přezkumu obstát.
66. Soud pak nad rámec nezbytného odůvodnění doplňuje, že z celé řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v podobných věcech vyplývá, že si je žalovaný existence této své povinnosti vědom a standardně při změně skutkového a navazujícího právního závěru (odepření nároku pro neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH/osvobození od DPH vs. odepření nároku pro zaviněnou účast na daňovém podvodu) v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu postupuje (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018, čj. 4 Afs 175/2017 - 37, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 35, či ze dne 24. 5. 2017, čj. 5 Afs 144/2016 - 32).
67. Se zřetelem ke shora identifikovaným zásadním vadám soud za této situace nepřistoupil k vypořádání námitek vznesených pod třetím a čtvrtým žalobním bodem, neboť jimi žalobce brojil především již proti samotným skutkovým a navazujícím právním závěrům, resp. proti hodnocení v řízení provedených důkazů. Vypořádání těchto námitek by však bylo za tohoto stavu předčasné, neboť nelze vyloučit, že žalovaný své skutkové a navazující právní závěry v reakci na procesní obranu žalobce, kterou mu v novém řízení v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu umožní, reviduje, popř. jinak odůvodní. Posouzení důvodnosti námitek vznesených pod třetím žalobním bodem pak bránila rovněž úzká souvislost s námitkami uplatněnými pod druhým žalobním bodem, jimž soud z výše vyložených důvodů přisvědčil.
68. Soud nicméně považoval pro úplnost za potřebné vyjádřit se (alespoň v níže zvolené podobě) k námitkám, jimiž žalobce pod **prvním žalobním bodem** poukazoval na to, že s ním správce daně neprojednal Zprávu o daňové kontrole, když mu v průběhu jednání neodpověděl na vznesené dotazy.
69. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že „*správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*“.
70. Podle odst. 3 tohoto ustanovení „*na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*“.

71. Dle odst. 4 předmětného ustanovení „*zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola*“.
72. Z odst. 5 téhož ustanovení se pak podává, že „*odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly*“.
73. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný sdělením o výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 10. 2015, čj. 6514365/15/2005-62563-109612 (dále jen „**Sdělení výsledku kontrolního zjištění**“) seznámil žalobce podle § 88 odst. 3 daňového řádu s výsledkem kontrolního zjištění v rámci probíhající daňové kontroly. Současně pak žalobce uvedeným sdělením vyzval, aby se dostavil dne 3. 11. 2015 k projednání zprávy o daňové kontrole. Poučil jej přitom o tom, že na žádost žalobce stanoví přiměřenou lhůtu, v níž se žalobce může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, a rovněž o tom, že nedojde-li na základě vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Sdělení výsledku kontrolního zjištění bylo žalobci doručeno dne 19. 10. 2015.
74. Ze spisu nevyplývá, že by žalobce do dne 3. 11. 2015 požádal podle § 88 odst. 3 daňového řádu o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, ani to, že by mu byla taková lhůta stanovena (přestože je tak ve Zprávě o daňové kontrole na str. 11 ve třetím odstavci i v Protokolu o projednání zprávy na str. 4 ve čtvrtém odstavci uvedeno – srov. níže).
75. Soud dále ze správního spisu zjistil, že dle Protokolu o projednání zprávy správce daně zamýšlel projednat se žalobcem dne 3. 11. 2015 Zprávu o daňové kontrole. Na samém počátku jednání se pak dotázal zástupce daňového subjektu, zda podal vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, popř. zda chce navrhnout jeho doplnění nyní, čehož daňový subjekt na místě využil. Správce daně tedy před vlastním projednáním zprávy poskytl žalobci možnost, aby se vyjádřil ke Sdělení výsledku kontrolního zjištění. Z Protokolu o projednání zprávy vyplývá, že žalobce tak učinil formou poznámek a dotazů, na něž správce daně v průběhu jednání odpovídal. Z Protokolu o projednání zprávy dále vyplývá, že žalobce nepovažoval odpovědi správce daně za uspokojivou a adekvátní reakci na vznesené dotazy. Ve svém vyjádření zachyceném na str. 6 v posledním odstavci Protokolu o projednání zprávy žalobce v tomto směru uzavřel, že by rád předložil či navrhl důkazní prostředky, které by vyvrátily názor správce daně, avšak ten mu dle přesvědčení žalobce zůstává i po tomto jednání utajen, když dle žalobce není zřejmé, zda správce daně odpírá nárok žalobce na osvobození předmětného plnění od DPH o závěr o neprokázání dodání zboží na Slovensko, nebo o zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu. Žalobce zdůraznil, že by pro svou procesní obranu potřeboval vědět, který názor správce daně zaujímá, aby tímto směrem mohl zaměřit návrh na doplnění dokazování. Žalobce posléze k dotazu správce daně stran odmítnutí podpisu Zprávy o daňové kontrole uvedl, že předpokladem podpisu Zprávy o daňové kontrole je její předchozí projednání a seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Měl přitom za to, že jelikož ze Sdělení výsledku kontrolního zjištění nelze seznat důvod doměření, není shodně jako Zpráva o daňové kontrole způsobilý k projednání.

76. Správce daně poté Zprávu o daňové kontrole, datovanou dne 10. 11. 2015 zaslal žalobci téhož dne prostřednictvím datové schránky. Na str. 11 Zprávy o daňové kontrole se správce daně vyjádřil k okolnostem týkajícím se ukončení daňové kontroly s tím, že přestože poskytl žalobci při jednání dne 3. 11. 2015 prostor pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, žalobce „polemizuje nad závěry řízení pouze v jím vybraných bodech“ a „nenavrhł doplnění výsledku daňového řízení, neboť učinil pouze nekonkrétní návrhy a naopak ještě po správci daně požaduje úkony, které je v první řadě povinen předložit a prokázat on sám“. Podle správce daně tak nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a Zpráva o daňové kontrole je k projednání způsobilá. Proto byla dle správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu zaslána do datové schránky daňového subjektu.
77. Soud připomíná, že Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhé formální zakončení daňové kontroly, přičemž akcentuje, že byla-li kontrolní zjištění daňovému subjektu sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze dle § 88 odst. 3 daňového řádu měnit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36, vyslovil, že „je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudcích ze dne 22. 8. 2017, čj. 7 Afs 68/2017 - 36, či ze dne 27. 2. 2019, čj. 4 Afs 354/2018 - 70.
78. Podobně se k účelu projednání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud vyjádřil dále např. v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016 - 31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS, v němž uzavřel, že „[s]lamotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci

projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015 - 30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 - 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit“.

79. Uvedená východiska přitom shodně plynou rovněž z relevantních doktrinálních závěrů, dle nichž „nebude však v této fázi daňové kontroly (projednání zprávy o daňové kontrole – poznámka soudu) již přípustné vznášet námitky proti výsledku kontrolního zjištění“ (srov. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu), či dle nichž „samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu bude znemožněno navrhopvat nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. (...) Uvedená koncentrace se vztahuje toliko k samotnému projednání zprávy. Projednáním je přitom proces uvedený v odstavci 4 (...) Na druhou stranu by již v této fázi (projednání zprávy o daňové kontrole – poznámka soudu) měl platit zákaz změny výsledků kontrolního zjištění dle odstavce 3“ (srov. Lichnovský, O. a kol. Daňový řád: Komentář. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu).
80. Soud nemohl v posuzovaném případě přehlédnout, že správce daně v rozporu se závěry uvedenými v Protokolu o projednání zprávy a Zprávě o daňové kontrole nestanovil žalobci lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Za stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu svého druhu přitom nelze považovat výzvu obsaženou ve Sdělení výsledku kontrolního zjištění, dle níž se měl žalobce dostavit dne 3. 11. 2015 k projednání Zprávy o daňové kontrole.
81. Soud v tomto směru poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, čj. 7 Afs 68/2017 - 36, akcentující zásadní rozdíly mezi úpravou procesu ukončování daňové kontroly dle daňového řádu oproti předchozí procesní úpravě správy daní. V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že se v rozsudku ze dne 26. 1. 2006, čj. 1 Afs 19/2005 - 78, „skutečně zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků (a nikoliv podle daňového řádu). Zdejší soud dospěl k závěru, že „Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a již lze také rozhodnutím

správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.“

Zákon o správě daní a poplatků byl však koncipován jinak než daňový řád. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zapracován do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo bylo realizováno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole měl tudíž daňový subjekt podle zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhnout nové důkazy, vznášet nová tvrzení atp. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79). Pokud pak daňový subjekt tato svá práva využil, správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, č. 838/2006 Sb. NSS). Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci prvostupňového řízení neměl právo její výsledek zpochybňovat.

Z těchto důvodů proto musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizování výhrad vůči výsledku kontroly. Šlo tedy skutečně slovy prvního senátu ve věci č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 o „časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil“.

Daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), však významně změnil proces ukončení daňové kontroly.

Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). (...)

Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání. Nelze tak bez dalšího říci, že by šlo o zmíněný „časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil“ ve smyslu rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005 - 78“ (pozn. zvýraznění doplněno).

82. S ohledem na právě citované závěry, s nimiž se zdejší soud zcela ztotožňuje a od nichž neshledává důvodu se v posuzované věci jakkoli odchylovat, tedy nelze finančním orgánům přisvědčit potud, že správce daně v průběhu daňové kontroly stanovil žalobci lhůtu k vyjádření se ke Sdělení výsledku kontrolního zjištění (kterou by snad žalobce nevyužil a k výsledku kontrolního zjištění se nevyjádřil).
83. Na druhou stranu však soud nemohl přehlédnout, že ani sám žalobce vzdor poučení obsaženému ve Sdělení výsledku kontrolního zjištění nepožádal správce daně o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, jak ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu předpokládá. Správce daně tedy nemohl pochybit, pokud takovou lhůtu pro nesplnění podmínky předchozí žádosti žalobce v daném případě nestanovil.
84. Ze správního spisu nicméně vyplývá, že správce daně přesto žalobci umožnil vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění v průběhu ústního jednání dne 3. 11. 2015 (ač je protokol z předmětného ústního jednání označen toliko jako protokol o projednání zprávy o daňové kontrole), v jehož průběhu žalobce k dotazu správce daně projevil vůli tak učinit. Jak bylo uvedeno výše, žalobce tak své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uplatnil formou při jednání vznesených poznámek a dotazů, na něž správce daně v průběhu jednání odpovídal. Za vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění lze tudíž považovat právě dotazy a komentáře přednesené v průběhu ústního jednání dne 3. 11. 2015, jak jsou zachyceny v Protokolu o projednání zprávy.
85. Správce daně byl za této situace povinen se s tímto vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění vypořádat a případně uvést důvody, pro které na základě tohoto vyjádření nedojde ke změně kontrolních zjištění. Za tuto procesní reakci správce daně na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění je pak na daném skutkovém půdorysu třeba považovat nejen odpovědi správce daně při jednání konaném dne 3. 11. 2015, ale rovněž závěry uvedené správcem daně na str. 11 Zprávy o daňové kontrole v části, v níž byla Zpráva o daňové kontrole rozšířena oproti Sdělení výsledku kontrolního zjištění.
86. Soud přitom s ohledem na závěry uvedené výše k námitkám vzneseným pod druhým žalobním bodem nepovažuje nyní za potřebné posuzovat úplnost, přezkoumatelnost či opodstatněnost závěrů správce daně k námitkám vzneseným žalobcem v rámci vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, či zkoumat, zda správce daně těmito vyjádřeními dostatečně odůvodnil závěr, že na základě vyjádření žalobce nedojde ke změně kontrolních zjištění. Je tomu tak proto, že podstatou námitek žalobce proti způsobu ukončení daňové kontroly bylo především to, že žalobce nemohl plně využít svého práva a vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout doplnění dokazování, neboť ze Sdělení výsledku kontrolního zjištění nebylo zřejmé, zda správce daně odpírá nárok žalobce na osvobození předmětného plnění od DPH o závěr o neprokázání dodání zboží na Slovensko, nebo o zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu, přičemž žalobci se ani v průběhu jednání dne 3. 11. 2015 nedostalo odpovědi na jeho dotazy.

87. Jak přitom plyne ze závěrů soudu vyslovených k námitkám vzneseným pod druhým žalobním bodem, žalovaný je v důsledku formulace nového skutkového závěru o neprokázání dodání zboží do jiného členského státu osobě deklarované na pozici odběratele a odlišného právního názoru o odepření nároku na osvobození od DPH z důvodu neunesení důkazního břemene povinen žalobce v dalším řízení v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu s těmito závěry seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit, a to včetně návrhů na doplnění dokazování stran rozhodných skutkových okolností. Přitom platí, že pokud žalovaný, vázán k tomu závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, uvedený postup dodrží, odstraní tak s ohledem na shora popsané principy ovládající daňové řízení případné nedostatky týkající se procesu ukončení daňové kontroly. Správní soudy v této souvislosti konstantně judikují, že vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36, či rozsudek ze dne 28. 7. 2016, čj. 9 Afs 169/2015 - 97).
88. Proto soud v souladu s dříve uvedeným za dané situace pro nadbytečnost nepřistoupil k dalšímu hodnocení způsobu vypořádání se správcem daně s vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění a projednání Zprávy o daňové kontrole, neboť z postupu žalovaného je zjevné, že se závěry správce daně neztotožnil a meritorní závěry založil na nových skutkových a právních závěrech, s nimiž je nyní zavázán žalobce procesně relevantním způsobem seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování.
89. Nad rámec uvedeného však soud již toliko stručně podotýká, že v souladu s výše popsányi judikatorními závěry by již správce daně posléze v rámci projednání zprávy nebyl povinen reagovat znovu na tytéž dotazy a komentáře vznášené žalobcem, neboť klíčový prostor pro procesní obranu představuje v souladu s dříve vyloženým právě vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž ve fázi projednání zprávy již je se zřetelem k popsanému principu koncentrace prostor pro námitky daňového subjektu omezen (jak bylo uvedeno výše, relevantními mohou být již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit).

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

90. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1, 3, 4 s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
91. V dalším řízení žalovaný zohlední výše vyložené závěry stran porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a zohlední závěry vyslovené výše v bodech 50 – 66 tohoto rozsudku.
92. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
93. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení daňovým poradcem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepis žaloby, sepis repliky) a režijní

paušály po 300 Kč, podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 10 200 Kč. Právní zástupce žalobce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 10. října 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu