



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: **HOLTREN TRADE s.r.o.**, IČO: 29360111
sídlem Hybernská 1009/24, Praha 1

zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem
sídlem Nad Zátiším 586/22, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2016, čj. 9431/16/5300-21443-708158

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 3. 2016, čj. 9431/16/5300-21443-708158, **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, JUDr. Zdeňka Weiga, advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2016, čj. 9431/16/5300-21443-708158 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 9. 9. 2015, čj. 6005816/15/2001-62564-108115 (dále též „**Platební výměr**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“). Platebním výměrem správce daně žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 ve výši 44 690 210 Kč.
2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 8. 3. 2016, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Platebnímu výměru a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 1 – 2 a návazně str. 9 – 12 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 2 – 4 Napadeného rozhodnutí) a obecně popsal právní stránku posuzované věci, včetně poukazů na relevantní rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) a Nejvyššího správního soudu k otázkám souvisejícím s posuzováním nároku na odpočet DPH v případě zapojení daňového subjektu do tzv. karuselových podvodů na DPH (str. 4 – 9 Napadeného rozhodnutí).
4. Žalovaný nezpochybnil faktické uskutečnění plnění spočívajících v odebrání surového řepkového oleje od obchodní společnosti Flash project group, s.r.o., DIČ: CZ28155092 (dále jen „**společnost FPG**“) na základě daňových dokladů č. 13031 až 13112 a následný prodej téhož zboží obchodní společnosti BIOCOMP, s.r.o., DIČ: CZ 27405931 (dále jen „**společnost BIOCOMP**“). Dospěl však k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, a zkoumal, zda naplňují znaky podvodného jednání na DPH.
5. Žalovaný pak na str. 12 – 14 Napadeného rozhodnutí popsal zjištěné nestandardní okolnosti obchodování, jež podle jeho přesvědčení svědčily o existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící dani ve smyslu judikatury SDEU. V této souvislosti popsal řetězec obchodníků, do kterého se měl žalobce zapojit, přičemž uvedl, že společnost FPG jako první tuzemský článek řetězce je pro správce daně nekontaktní a nespolupracuje, nepodala za 2. čtvrtletí roku 2013 žádná přiznání k DPH a nepřiznala daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Společnost FPG přitom odebírala zboží od zahraničních dodavatelů BIO OIL Development, ATU64394319, DOMO Caproleuna GmbH, DE159385577, PS Bioenergie GmbH & Co., DE250293897, Provit a. s., DE263608422, Bio Oil Development GmbH, DE270564057, HSH Chemie GmbH, DE813013001, HENRYK KRAMSKI, PL9270002249, BIO OIL Development s. r. o. & Co., k. s., SK2022669561, ALLFA, s. r. o., SK2022747870 a WHITE KNOLL LIMITED, SK4020332151. Společnost FPG byla dle žalovaného jediným dodavatelem surové řepky žalobci, který ji následně prodával jedinému odběrateli, jímž byla společnost BIOCOMP, která zboží dodávala konečným

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

zákazníkům. Předmětné nestandardní okolnosti obchodních transakcí mezi společností FPG a žalobcem, které neprobíhaly za běžných obchodních podmínek, a svědčily tudíž o podvodném jednání na DPH, spočívaly podle žalovaného v tom, že

- (i.) společnost FPG při prodeji zboží žalobci značně snížila cenu zboží oproti ceně, za kterou je nakoupila od svých zahraničních dodavatelů, čímž dala prostor dalším článkům řetězce pro manipulaci s cenou zboží,
- (ii.) společnost FPG byla registrována jako plátce DPH od 15. 11. 2012 s měsíčním zdaňovacím obdobím a v rozporu se zákonnou povinností nenahlásila správci daně žádný bankovní účet určený pro obchodní činnost, veškeré platby žalobce ve prospěch společnosti FPG žalobce prováděl na účet společnosti YURI PALLS Ltd., vedený v Maďarsku,
- (iii.) společnost FPG měla sídlo na virtuální adrese, ačkoliv prováděla obchody v řádech stamilionů Kč, neměla žádné sídlo ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a neměla ani žádné zaměstnance, bývalá jednatelka společnosti FPG měla adresu bydliště na městském úřadu a žádnou činnost nevykonávala, za společnost FPG měl také jednat blíže neidentifikovaný ing. J. S., jehož jméno uváděli jak dodavatelé společnosti FPG, tak žalobce přičemž nikdo s ním však osobně nejednal, veškerá komunikace s ním probíhala pouze telefonicky a elektronicky, bývalý jednatel žalobce J. B. si při svědecké výpovědi nevzpomněl na jméno osoby, se kterou jménem dodavatele jednal, a reagoval až na připomenutí správce daně,
- (iv.) nebylo zjištěno, že společnost FPG měla internetové stránky, na kterých by prezentovala svoji činnost,
- (v.) žalobce měl sídlo na virtuální adrese, dle výpovědi bývalých jednatelů žalobce M. N. a J. B. byla činnost žalobce provozována v Liberci a postačovala k ní pouze elektronická a telefonická komunikace, přičemž nebylo zjištěno, že by žalobce měl internetové stránky, na kterých by prezentoval svou činnost,
- (vi.) žalobce neměl žádné zaměstnance, veškerou činnost včetně účetnictví prováděl nejdříve jednatel J. B., poté jednatel M. N., přičemž i po změně jednatele J. B. působil údajně jako obchodní ředitel bez zaměstnaneckého poměru, rozsah této činnosti se však ve výpovědích obou bývalých jednatelů liší,
- (vii.) žalobce uzavřel smlouvu na stamilionové obchody se společností FPG, jejíž jednatelku neviděl a nikdy s ní nejednal, podmínky smlouvy domlouval s osobou ing. J. S., kterou neumí identifikovat, osobně s ní nikdy nejednal, neboť komunikace probíhala elektronicky,
- (viii.) v rámcové kupní smlouvě mezi žalobcem a společností FPG bylo původně ujednáno, že cena za zboží bude uhrazena žalobcem jako kupujícím bezhotovostním převodem na účet prodávajícího dle data splatnosti uvedeného na faktuře, v dodatku k této kupní smlouvě bylo ujednáno, že úhrady budou realizovány prostřednictvím EUR účtu u některé z maďarských bank, a to z důvodu rychlosti plateb a nižších bankovních poplatků, ve smlouvě přitom nebylo uvedeno, na jaký účet měly být platby prováděny,

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

- (ix.) na předložených daňových dokladech vystavených společností FPG byl jako způsob úhrady uveden bankovní převod, aniž by byl uveden peněžní ústav a číslo účtu, na který má být úhrada provedena, data splatnosti předmětných daňových dokladů byla totožná s daty vystavení těchto dokladů, v některých případech i se dnem uskutečnění zdanitelného plnění, příp. byl rozdíl několika málo dnů, přičemž toto zjištění je v rozporu s tvrzením žalobce, že byla sjednána delší splatnost; rovněž na daňových dokladech vystavených žalobcem na společnost BIOCOMP nebyl uveden peněžní ústav a číslo účtu a data uskutečnění zdanitelných plnění navazují na data přijetí zdanitelných plnění, datum splatnosti bylo totožné s datem vystavení daňových dokladů, příp. i se dnem uskutečnění zdanitelného plnění,
 - (x.) žalobce zřizoval účty u maďarských bank, ačkoliv neměl žádné maďarské obchodní partnery, jeho obchodními partnery byly pouze české subjekty,
 - (xi.) obchodování mezi tuzemskými subjekty probíhalo v EUREch, přičemž žalobce platil společnosti FPG za zboží na účet jiného subjektu v jiném členském státě a žalobce sám tyto úhrady nedoložil,
 - (xii.) žalobce nebyl přítomen nakládce ani vykládce zboží, nepředložil žádné doklady, jak byla kontrolována kvalita a kvantita zboží, přičemž přepravu zajišťoval dodavatel z jiného členského státu přímo k odběrateli žalobce - společnosti BIOCOMP, což prokazují potvrzené doklady, fakticky se tak kromě vystavování písemných podkladů obchodu nijak neúčastnil,
 - (xiii.) žalobce neměl vlastní finanční prostředky pro obchodní činnost, nebyl zjištěn ani žádný majetek; žalobce platil svému dodavateli až poté, co obdržel finanční prostředky od svého odběratele, což bývalý jednatel daňového subjektu J. B. považoval za „kouzelné“, přičemž bývalý jednatel žalobce M. N. ani nevěděl, jaký měl daňový subjekt obrat v době, kdy byl jednatelem.
6. Na str. 15 pak žalovaný popsal objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání. Žalovaný v tomto směru poukázal na to, že žalobce si nezjistil žádné informace o svém dodavateli, jednatelku zapsanou v obchodním rejstříku nikdy neviděl ani s ní nejednal, neověřil si, že adresa jejího bydliště zapsaného v obchodním rejstříku je adresou městského úřadu. Dle žalobce jej kontaktovala přes webové stránky dodavatelská společnost a nabídla mu možnost obchodování s různými oleji biologického původu. Existence webových stránek dodavatele nebyla správcem daně zjištěna. Přes internet pak žalobce kontaktoval potenciální odběratele, které našel na internetu, např. společnost BIOCOMP a jednu společnost z Hradce. Žalobce sjednal kupní smlouvu za dodavatele s osobou, kterou nedokázal blíže identifikovat, neověřil si, jakou pozici ve společnosti FPG má, bývalý jednatel J. B., který smlouvu uzavřel, si jeho jméno ani nepamatoval, stejně tak název společnosti, a vzpomněl si až na základě konkrétního dotazu správce daně. Veškerá korespondence, včetně uzavření smlouvy mezi žalobcem a společností FPG přitom probíhala prostřednictvím e-mailu. Žalobce nepředložil žádný doklad o původu zboží, pouze bez bližší specifikace uvedl, že dopravu zařizoval a hradil dodavatel z Německa a cena dopravy byla zahrnuta v nákupní ceně. Žalobce neprovedl kvalitativní a množství kontrolu nakupovaného zboží a neúčastnil se převzetí a předání zboží. Žalobce uskutečnil v předmětném zdaňovacím období stamilionové obchody, bývalý jednatel M. N. si však nepamatoval, jaký měl žalobce obrat. Platby za zboží byly

žalobcem zasílány na maďarský účet společnosti YURI PALLS Ltd. v EUREch poté, až je obdržel od svého odběratele. Žalobce neměl ani žádné zaměstnance a ani sídlo ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. j) ZDPH.

7. Na str. 15 – 16 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný hodnotil, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm byla lze s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadovat, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu na DPH. Uzavřel, že žalobce se v případě obchodních transakcí se společností FPG nechoval obezřetně, nejednal s péčí řádného hospodáře, když neučinil žádná opatření, jimiž by své účasti na podvodu zabránil a rezignoval na minimalizaci podnikatelského rizika; naopak žalovaný dospěl k závěru, že žalobce si musel být vědom, že obchoduje se surovým řepkovým olejem jako rizikovou komoditou s omezeným počtem obchodních partnerů, proto měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Žalobce se podle žalovaného „*vůbec nezajímal o to, odkud nakupované zboží pochází, kdo je jeho dodavatel, kde skutečně sídlí jaká je jeho historie i zázemí (personální i majetkové)*...“. S péčí řádného hospodáře žalobce nejednal proto, že „*...se nezajímal o konkrétní okolnosti obchodních případů a nakupovaného zboží*...“. Chování žalobce nevyhovelo požadavku „*na jednatele společnosti s ručením omezeným, který má vykonávat svoji funkci s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí*“. Žalobce podle žalovaného nepřijal veškerá rozumná opatření, která lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účasti na podvodu na DPH předešel. Nekontaktnost dodavatele a neplnění si jeho povinností sice dle žalovaného nejsou ve sféře vlivu žalobce, ale „*za situace, kdy odvolatel dle výše uvedeného neučinil všechna nezbytná opatření k tomu, aby jím uskutečňované obchodní transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé, ... nepostupoval s péčí řádného hospodáře*.“
8. Žalovaný uzavřel, že ačkoliv žalobce unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet na DPH, nárok na odpočet z přijatých plnění od společnosti FPG mu dle žalovaného nenáleží, neboť žalobce „*věděl a vědět musel, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH*“, byť „*nelze popřít a vyvrátit faktickou existenci zboží, ani to, že k jednotlivým obchodům docházelo*“. Podle žalovaného tak byly naplněny podmínky dané judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu pro vyloučení žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně.
9. Žalovaný dále nepřisvědčil námitce žalobce ohledně nezákonně vedeného řízení spočívajícího ve skutečnosti, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 22. 8. 2013, čj. 4618345/13/2001-24902-108115 byl nezákonný, neboť správce daně excesivně tomuto postupu požadoval nadměru písemností a pochybnosti správce daně nebyly konkrétní, dílčí a neformálně odstranitelné a navíc předpokládající i časově náročné mezinárodní dožádání, pročez měl pro takové dlouhodobé důkazní řízení zahájit daňovou kontrolu, nikoliv postup k odstranění pochybností. Žalovaný uvedl, že na straně správce daně byly dány zákonné předpoklady pro zahájení postupu k odstranění pochybností, přičemž správce daně nepředpokládal využití mezinárodního dožádání, protože rozhodující položky v daňovém přiznání subjektu tvořilo dodání zboží v tuzemsku. Naopak správce daně předpokládal, že žalobce předloží veškeré důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v daňovém přiznání, když již předtím některé skutečnosti znal na základě daňového řízení ve věci vydání zajišťovacího příkazu a následného odvolacího řízení proti němu. Žalovaný v této souvislosti rovněž poukázal na to, že k prodlužování lhůt docházelo na základě žádosti žalobce, tím, že lhůta daná výzvou k prokázání

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

skutečností nebyla žalobcem dodržena, resp. průtahy spojené s nedostavením se žalobcem navrhovaného svědka J. B. Žalobce pro potřeby této námitky zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012, když „*rozsah vyslovených pochybností, požadovaných dokladů i délka trvání tohoto postupu odpovídá rozsahu zkoumání v daňové kontrole*“. Žalovaný naopak uvedl, že žalobcem takto citovaný rozsudek naprosto odpovídá postupu správce daně, který „*oprávněně očekával, že předložením důkazních prostředků budou jeho pochybnosti odstraněny*“.

10. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně nemohl v rámci postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) vydat více nežli jednu konkrétně formulovanou výzvu. Druhá výzva ze dne 30. 1. 2014, čj. 412720/14/2001-05401-100225 byla tedy správcem daně podle žalobce vydána v rozporu se zákonem, neboť požadovala další důkazní prostředky nad rámec výzvy ze dne 22. 8. 2013, čili tato druhá výzva rozšiřovala původně sdělené pochybnosti o další pochybnosti. Správce daně se navíc s touto výtkou žalobce nevypořádal ani v Platebním výměru, čímž toto rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Žalovaný oponoval žalobci s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v tom, že předmětná druhá výzva byla učiněna k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, když potřebné informace nemohl správce daně získat z vlastní úřední evidence. Nejednalo se tak o další výzvu ve smyslu § 89 daňového řádu, když žalobce byl povinen prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalovaný rovněž popřel, že by se správce daně nezabýval touto výtkou žalobce, když správce daně reagoval na žalobcovu stížnost ze dne 19. 5. 2015, čj. 4028324/15 tak, že se ještě před vydáním Platebního výměru vyjádřil sdělením ze dne 12. 6. 2015, čj. 4471295/15/2001-61561-108026, a tuto skutečnost pak uvedl na str. 30 Platebního výměru.
11. K další procesní námitce žalobce, spočívající ve skutečnosti, že správce daně nezákonně odmítl provést po opakovaném předvolání žalobcem navrhovaný výslech svědka J. K., který se omluvil, se žalovaný postavil rovněž odmítavě. Žalovaný k tomu uvedl, že současný jednatel žalobce nemohl jako svědek vypovídat k relevantním okolnostem při správě daní, když v předmětné době jednatelem žalobce nebyl a osobně se relevantních obchodních transakcí neúčastnil, byl proto správcem daně předvolán jako jednatel daňového subjektu, přičemž se tento jen telefonicky omluvil, aniž by tak ke svému příslibu učinil následně rovněž písemně, a to s návrhem nového termínu. K námitce žalobce, že jednatel měl k dispozici firemní doklady, žalovaný podotkl, že žalobce byl správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků, a bylo tudíž jeho povinností tyto důkazní prostředky předložit.
12. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám žalobce brojícím proti závěru o nepřiznání odpočtu daně na vstupu na základě toho, že správcem daně nebyl v úplnosti zjištěn skutkový stav a ten nepřipustně na základě mezinárodního dožádání a odvolávkou na databázi VIES dospěl k závěru, že společnost WHITE KNOLL LIMITED, SK4020332151 dodala zboží společnosti FPG a ta je dále prodala žalobci s cílem neodvést DPH, a zlevnit tak zboží dalším článkům v řetězci. Žalovaný uvedl, že z údajů databáze VIES vyplynulo, že tato společnost dodala společnosti FPG zboží, které bylo vykázáno v souhrnném hlášení slovenské daňové správy. Zároveň žalovaný konstatoval, že tato společnost neměla již v době šetření na Slovensku zastoupení a s daňovou správou nekomunikovala, nicméně

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

odpověď na mezinárodní vyžádání byla správcem daně vyhodnocena „*ve vzájemných širších souvislostech*“ jako skutečnost svědčící závěru, že zboží bylo ze strany této společnosti dodáno společnosti FPG, potažmo žalobci.

13. Žalovaný vznesl proti Platebnímu výměru rovněž námitku, že správce daně v tomto rozhodnutí vytýká žalobci simulované nákupy zboží a na druhé straně uznává a zdaňuje prodej tohoto neexistujícího zboží, čímž se dopouští logické vady v úsudku, protože nebylo lze tvrdit, že zboží v době jeho nákupu neexistovalo, a proto mu nebyl uznán odpočet na daně na vstupu, avšak v době prodeje zboží žalobcem již toto zboží existovalo, a proto mu správce daně vyměřil daň na výstupu. Žalovaný rovněž tuto námitku žalobce odmítl s tím, že správce daně nikde v Platebním výměru netvrdil, že by zboží neexistovalo, naopak správce daně prokázal, že zboží existovalo a obchodně procházelo transakčním řetězcem, na jehož počátku byla společnost FPG, která nepodala daňové přiznání k DPH a daň neodvedla. Společnost FPG následně snížila cenu zboží pro žalobce, aby dalším článkům v řetězci zajistila cenovou výhodu proti ostatním obchodníkům na trhu s touto komoditou. Z Platebního výměru, konkrétně z jeho stran 17 – 29, přitom podle žalovaného vyplývá, že žalobci nebyly vytýkány simulované nákupy zboží, nýbrž skutečnost, že vědět měl a mohl, že se účastní podvodného jednání.
14. K poslednímu námitkovému okruhu, v němž žalobce správci daně vytknul nepřipadnost odkazování na rozsudky SDEU, když neuznal žalobci nákup zboží, pouze jeho prodej, přičemž podvodné jednání se musí týkat nejen nákupu, ale i prodeje zboží, žalovaný uvedl, že odkazy správce daně na předmětné rozsudky SDEU případné byly, protože dopadaly na projednávanou věc. Žalovaný také odmítl námitku, že správce daně odůvodnil svůj postup odkazem na § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, když uvedl, že správce toto ustanovení pouze citoval, nikoliv však v projednávané věci aplikoval.

III. Žaloba

15. Žalobce v podané žalobě uvedl, že výrok Napadeného rozhodnutí spočívá na podstatném porušení procesních práv žalobce v řízení, které předcházelo vydání Napadeného rozhodnutí a že projednávaná věc byla nesprávně posouzena i z hlediska hmotného práva, a to nejen na úrovni Napadeného rozhodnutí, ale i Platebního výměru.
16. Žalobce své žalobní námitky rozdělil do pěti okruhů, přičemž pod **prvním žalobním bodem** namítal, že správce daně a žalovaný porušili právo žalobce na spravedlivý proces, když mu v řízení o postupu k odstranění pochybností odepřeli právo nahlížet do spisu vedeného správcem daně v plném rozsahu.
17. Žalobce nejprve obsáhle namítal, že žalobce zůstal v prvním stupni řízení před správním orgánem bez možnosti nahlížet do úplného spisu. Žalobce tvrdil, že podle protokolu ze dne 6. 5. 2014, čj. 3585786/15/2001-61561-100225 bylo žalobci správcem daně s odkazem na § 66 odst. 3 daňového řádu nezákonně odepřeno nahlédnout do utajované části spisu, aniž správce daně konkretizoval důvod takového odepření, tj. možným ohrožením zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíli správy daní, resp. jej alespoň v obecné míře odůvodnil. Dne 19. 5. 2015 podal žalobce proti odepření nahlížení do části spisu stížnost, kterou nejprve správce daně dne 12. 6. 2015 pod čj. 4471295/15/2001-61561-108026 a následně i žalovaný vyrozuměním ze dne 19. 8. 2015, čj. 27106/15/5100-41455-711442, shledal nedůvodnou s tím, že nahlížet do vyhledávací části spisu lze podle žalovaného pouze v odůvodněných případech a odůvodněnost byl povinen primárně tvrdit a prokazovat žalobce jako žadatel o nahlédnutí do spisu, a to ke

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

dni nahlížení do spisu. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný jako zákonný aproboval nepřezkoumatelný postup správce daně, ani se závěrem, že odůvodněnost nahlédnutí do neveřejné části spisu je povinen primárně tvrdit a prokazovat žalobce jako žadatel při prvním nahlížení do spisu, aniž pro takové přenesení důkazního břemene měl žalovaný zákonnou oporu. Podle žalobce bylo ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu možné v případě správcem daně vedeného postupu k odstranění pochybností ponechat vyhledávací část spisu vyloučenou z nahlédnutí nejdéle jen do provedení hodnocení důkazů, čili po vyhodnocení důkazů měl být spis v plném rozsahu zpřístupněn žalobci k nahlédnutí. Žalobce v této souvislosti rovněž připomněl, že § 66 odst. 1 daňového řádu stanoví žalobci jako daňovému subjektu právo nahlížet do spisu s výjimkou části vyhledávací, nicméně po zhodnocení důkazů dle žalobce již platí ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu, tudíž právo žalobce jako daňového subjektu se rozšířilo i na tu část spisu, která tvořila jeho nepřístupnou vyhledávací část. Podle žalobce tak po vyhodnocení důkazů vyhledávací část spisu dále neexistovala. Žalobce namítal, že správce daně žalobce o zhodnocení důkazů neinformoval, nýbrž rovnou vydal Platební výměr, přičemž v Platebním výměru využil správce daně informace z vyhledávací části spisu. Podle žalobce byl správce daně povinen již na úrovni prvostupňového řízení vyrozumět daňový subjekt o momentu, kdy jeho právo utajovat do určitého okamžiku část spisu před daňovým subjektem skončilo, byť sám žalobce připustil, že takovou povinnost správci daně daňový řád výslovně nestanovil. Tato povinnost tak dle názoru žalobce vyplývala „z povahy věci“, neboť žalobce jako daňový subjekt nemohl v tomto směru zůstat bez ochrany, a to „při použití analogie např. podle trestního řádu“, kdy obviněný také nemůže do trestního spisu nahlížet již od počátku trestního řízení, nýbrž až poté, co je policií vyrozuměn o možnosti do trestního spisu nahlížet a navrhopat jeho doplnění. Rovněž § 6 odst. 3 daňového řádu ukládal dle názoru žalobce správci daně obecnou povinnost poskytovat osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.

18. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce namítal, že v posuzované věci nemělo prověření jeho daňového přiznání proběhnout formou postupu k odstranění pochybností, nýbrž na základě zahájené daňové kontroly. Podle žalobce byl správce daně dle § 89 odst. 1 daňového řádu povinen žalobci sdělit konkrétní pochybnosti, přičemž výzva správce daně ze dne 22. 8. 2013, čj. 4618345/13/2001-24902-108115, takové konkrétní pochybnosti neobsahovala a místo nich požadovala po žalobci prokázat „*všechny údaje uvedené v přiznání, tj. přijetí (všech) zdanitelných plnění, uskutečnění (všech) zdanitelných plnění, opodstatnění údajů na řádcích 9 a 22 přiznání, prokázání, co vše je předmětem ekonomické činnosti žalobce, předložení evidence uskutečněných plnění a objasnění způsobu jejího vedení, prokázání nároku na odpočet daně, předložení evidence podle § 100 ZDPH, předložení (všech) daňových dokladů k přijatým a uskutečněným plněním a předložení originálů vztahujících se k dotčeným dokladům s podrobným výčtem*“. Již samotná formulace povinností ukládaných žalobci na základě této výzvy měla správce daně vést podle žalobce k závěru, že tento rozsah nepředstavuje konkrétní pochybnosti, nýbrž nedůvěru k přiznání jako celku, a že je tudíž na místě zahájit daňovou kontrolu, o čemž dle žalobcova názoru svědčilo i to, že správce daně vydal dne 27. 6. 2013 zajišťovací příkaz na částku 25 377 760 Kč, v němž prokazoval znalost o dodavatelích a odběratelích žalobce, které označoval v zajišťovacím příkazu za pochybné. Správní orgány podle žalobce tudíž již před vydáním shora uvedené výzvy věděly, že v rámci postupu k odstranění pochybností využijí formu mezinárodního dožádání, k čemuž také došlo. Díky využití tohoto institutu trval postup k odstranění

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

pochybností tak dlouho s tím, že nepřipustně dlouhou dvouletou dobu řízení neprodlužoval žalobce, nýbrž správce daně, když mu poslední odpověď v rámci mezinárodního dožádání došla dne 27. 1. 2015 a ještě déle trvala výměna informací se Specializovaným finančním úřadem. Žalobce poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, dle nichž postup k odstranění pochybností „*má sloužit k odstranění jednotlivých dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu).*“ Žalobce rovněž v této souvislosti upozornil na body 37 až 39 citovaného rozsudku takto: „*Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat mantinely stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví. Stěžovatel měl v souladu se zásadou legality povinnost postupovat podle zákona, zde tedy daňového řádu. Pochybení stěžovatele lze spatřovat v nesprávném použití postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel se z výše uvedených důvodů nedržel v mezích zákonem předpokládané procedury a postup k odstranění pochybností využil způsobem, který je zaměnitelný s běžným využitím daňové kontroly. Stěžovatel pokračoval v postupu k odstranění pochybností navzdory tomu, že byl překročen zákonný rámec pro tento institut, a ve věci nezačal daňovou kontrolu. Subjektivním veřejným právem žalobkyně, které bylo dotčeno, je právo na to, aby nebyla ve své autonomii omezována kroky správního orgánu jinak, než stanoví zákon. Daňový subjekt má tedy proti správci daně právo na to, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností k účelům, ke kterým tento procesní institut slouží. Správce daně nesmí svévolně zaměňovat jednotlivé procesní instituty jinými. Tato úvaha je v samotném základu demokratického právního státu, který je založen na vázanosti státních orgánů zákonem a jen na takových zásadách do sféry fyzických a právnických osob, které stanoví zákon.*“ Zároveň žalobce uvedl, že vypořádání odvolací námitky žalobce bylo ze strany žalovaného provedeno nepřezkoumatelně, když žalovaný nevypořádal námitky žalobce, nýbrž v Napadeném rozhodnutí jen předestřel svůj názor.

19. Námitkami vznesenými pod **třetím žalobním bodem** žalobce poukazoval na to, že správce daně nebyl v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněn vydávat druhou výzvu k odstranění nově vzniklých pochybností a namísto toho měl zahájit daňovou kontrolu. Podle názoru žalobce ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu totiž předpokládá, že v rámci postupu k odstranění pochybností bude vydána pouze jedna konkrétně formulovaná výzva. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení přitom podle žalobce uvádí, že „*samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení, ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat nikoli však další výzvou k odstranění pochybností (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku) ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4).*“ Žalobce namítal, že druhá výzva správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností ze dne 30. 1. 2014, čj. 412720/14/2001-05401-100225 byla správcem daně vydána v rozporu se zákonem, neboť nad rámec úvodní výzvy správce daně ze dne 22. 8. 2013 požadovala po žalobci předložení dalších důkazních prostředků ve

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

vztahu k dodavateli žalobce společnosti FPG, a to: „*jakým způsobem se žalobce dozvěděl o možnosti nakupovat od FPG, kdo mu FPG doporučil, s kým jednal, kdo byl účasten jednání, jak byly předávány faktury a dodací listy, kdo, komu a kde je předával, jak obchody probíhaly, jak bylo zboží objednááno, kdy a jak bylo placeno, kdo od koho zboží přebíral, kdo zajišťoval a bradil přepravu, kdo kontroloval kvalitu zboží, odkud kam se zboží převáželo, kdy a jak došlo k přechodu vlastnictví zboží, kdy a na základě čeho se žalobce stal vlastníkem zboží, doložení dalších důkazních prostředků*“. Žalovaný pak dle žalobce na odpovídající odvolací námitku reagoval pouze citací § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, nicméně k její podstatě ohledně nepřipustnosti druhé výzvy se nevyjádřil, pročez je Napadené rozhodnutí podle žalobce zároveň nepřezkoumatelné.

20. Námitkami vznesenými pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobce namítal, že Napadené rozhodnutí, stejně jako Platební výměr postrádají skutkovou oporu. Žalobce uvedl, že již v odvolání proti Platebnímu výměru namítal nepřipustnou paušalizaci v hodnocení důkazů, pokud jde o dodavatele společnosti FPG - společnosti WHITE KNOLL LIMITED. Tato zahraniční dodavatelská společnost na žádost slovenského správce daně nereagovala, v souhrnném hlášení za duben 2013 vykázala dodávky do České republiky v hodnotě 435 078 EUR. Z toho správce daně i žalovaný, podle žalobce nesprávně, v odůvodnění Napadeného rozhodnutí dovodil, že dodávky proběhly ve vztahu ke společnosti FPG. Žalobce tak rozporoval, že je rozdíl, zda částka 435 078 EUR byla pouze platbou FPG za dodávky zboží, nebo představovala souhrnnou platbu všech odběratelských společností v ČR za dodávky společnosti WHITE KNOLL LIMITED. Žalovaný přitom v bodě 44 odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve tvrdil, že společnost WHITE KNOLL LIMITED v souhrnném hlášení za duben 2013 vykázala dodání zboží do ČR v hodnotě 435 078 EUR, následně pak vnitřně rozporně v bodu 64 na str. 18 dodávky v rozsahu této částky přičetl žalovaný společnosti FPG jako jejímu jedinému odběrateli. Jaká částka tedy byla žalovaným přičtena FPG, potažmo žalobci, zda celá, nebo jen její část, jako základ pro odpočet daně, nelze podle žalobce pro nedostatečné odůvodnění Napadeného rozhodnutí, jakož i Platebního výměru zjistit. Podle žalobce tak správce daně ani žalovaný k tomuto důkaznímu prostředku neměli vůbec přihlížet. Žalobce v této souvislosti namítl, že obě rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná. Žalobce dále stran jím podané odvolací námitky korespondujícího znění namítl nepřezkoumatelnost jejího vypořádání žalovaným v rámci Napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný převážně toliko citoval znění § 92 a § 93 daňového řádu, a podle žalobce neobstojí ani tvrzení žalovaného na str. 18 Napadeného rozhodnutí, že správce daně vyhodnotil zjištění z databáze VIES a odpověď na základě mezinárodního dožádání „*ve vzájemných širších souvislostech jako skutečnost, která svědčí tomu, že předmětné zboží bylo dodáno společnosti FPG a následně daňovému subjektu.*“ Takové hodnocení totiž podle názoru žalobce odporovalo § 8 odst. 1 a § 92 daňového řádu.
21. Pod posledním, pátým žalobním bodem pak žalobce namítl nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů stran vypořádání jeho odvolací námitky, již žalobce v odvolání proti Platebnímu příkazu argumentoval, že uznáním prodeje zboží a neuznáním jeho nákupu zboží byla porušena neutralita DPH, čili shodně jako dodávka zboží na vstupu měla být správcem daně řešena i otázka prodeje zboží a s ní i daň na výstupu. Dále pak žalobce namítal, že podle § 8 odst. 3 daňového řádu mělo být jednání žalobce a ostatních článků údajného řetězce posouzeno jako obcházení ZDPH, a tudíž podle § 39 občanského zákoníku jako neplatné. Žalovaný v reakci na tuto odvolací námitku podle žalobce potvrdil vyloučení nákupních faktur od společnosti FPG č. 13031

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

až 13111, čímž pouze převzal argumentaci správce daně, aniž by současně vyvrátil odvolací námitku žalobce jako nesprávnou, resp. v části o neplatnosti z důvodu obcházení zákona podle § 39 občanského zákoníku se k odvolací námitce žalobce nevyjádřil žalovaný vůbec. Žalobce uvedl, že nelze zjistit, na podkladě čeho dospěly správní orgány v projednávané věci k závěru, že zboží dodané společnosti BIOCOMP skutečně existovalo, a proto podléhalo povinnosti odvést z něj daň na výstupu. Podle žalobce správce daně ani žalovaný žádný důkaz pro reálné uskutečnění tohoto zdanitelného plnění na výstupu nepodali, což jim však nebránilo na tento prodej zboží žalobcem pohlížet jako na reálný. Bez vyřešení této otázky nelze podle přesvědčení žalobce dospět k závěru, že žalobci nevznikl z nákupu nárok na odpočet daně, vlastní daňová povinnost z prodeje téhož zboží však ano. Žalobci při odepření nároku na odpočet DPH neměla být podle jeho přesvědčení správními orgány v projednávané věci vyměřována vlastní daňová povinnost, anebo mu měl být spolu s vyměřením vlastní daňové povinnosti uznán nárok na odpočet DPH. Postup žalovaného tak podle žalobce odporoval § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle nějž předmětem daně je dodání zboží za úplatu, přičemž žalovaný požadoval daň na výstupu za zboží, o kterém sám uvedl, že existovalo pouze „papírově“, a z tohoto důvodu odmítl uznat daň na vstupu. Podle žalobce, *„(p)roběhl-li obchod pouze „papírově“, nevznikl žalobci nárok na odpočet daně na vstupu a státu nárok na daň na výstupu“*. Žalovaný tak podle názoru žalobce bez skutkové a právní opory požadoval daň na výstupu z plnění, jehož reálnou a právní existenci neprokázal. Na okraj k tomu žalobce dodal, že argumentace žalovaného rozsudky SDEU není v dané věci případná, protože z těchto rozsudků si žalovaný tendenčně vybíral pouze tu jejich část, která se týkala neuznání odpočtu daně z jednání, u nějž bylo prokázáno, že plátce věděl nebo mohl vědět, že účelem transakce bylo vylákání odpočtu DPH.

IV. Vyjádření žalovaného a další podání účastníků

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 17. 5. 2016 odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí a správní spis, na str. 2 – 5 setrval ve svých závěrech na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí a navrhl žalobu žalobce zamítnout.
23. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný odkázal na své vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce čj. 27106/15/5100-41455-711442, v němž uvedl, že právní zástupce požádal o nahlédnutí do spisu žalobce v jeho vyhledávací části, aniž by svoji žádost jakkoliv odůvodnil, přičemž k odůvodnění svého požadavku na nahlédnutí též do vyhledávací části spisu přistoupil žalobce teprve ve stížnosti podané vůči žalovanému. Žalovaný však musel při jejím posouzení vyjít z právního a skutkového stavu relevantního v době, kdy se napadený postup vůči správci daně udál. Proto nebylo podle žalovaného možné, aby žalovaný s ohledem k jejímu časovému vztažení ke dni nahlížení do spisu 6. 5. 2015 jakkoliv zohlednil důvody, jež žalobce uvedl v předmětné stížnosti. Správce daně tak v okamžiku nahlížení do spisu neměl jak odůvodnit zpřístupnění celé vyhledávací části spisu právnímu zástupci žalobce, jelikož daňový řád pro to, aby mohly být písemnosti založené ve vyhledávací části spisu zpřístupněny, požaduje současně s neexistencí ohrožení zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíle správy daní též uvedení relevantních důvodů pro zpřístupnění vyhledávací části spisu. Neuvedl-li žalobce ústy svého právního zástupce v okamžiku nahlížení do spisu žádné specifické důvody a přítomnost takovýchto důvodů neshledal *ex officio* ani správce daně, postupoval tak podle

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

žalovaného správce daně zcela správně, když žalobci neumožnil nahlédnout do celé vyhledávací části spisu, neboť nebylo prokázáno současné naplnění všech podmínek připouštějících výjimku z obecné zásady nevěřejnosti vyhledávací části spisu.

24. Žalovaný dále k téže žalobní námitce žalobce podotknul s odkazem na úřední záznam správce daně ze dne 26. 8. 2015, že písemnosti z vyhledávací části spisu žalobce byly k témuž dni správcem daně přesunuty do veřejné části spisu. Žalobci byl ze strany správce daně dne 3. 9. 2015 doručen úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 9. 2015, čj. 5860784/15/2001-61561-100225, kterým byl žalobce informován o tom, že jeho návrhy na pokračování v dokazování nebyly správcem daně shledány důvodnými. Žalobce se tedy ještě před vydáním Platebního výměru mohl s předmětnými písemnostmi seznámit, jestliže by využil svého práva a nahlédl u správce daně do spisu. Podle názoru žalovaného správce daně ani nebyl povinen informovat žalobce, že tak může učinit.
25. K námitkám vzneseným pod **druhým okruhem žalobních bodů** žalovaný uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla správcem daně vydána zcela v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně konkrétně popsal pochybnosti, které mu vznikly, a vyzval žalobce k jejich odstranění. Tyto pochybnosti se přitom týkaly údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť došlo k výraznému zvýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku, dále se tyto pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti týkaly údajů na řádku 9 přiznání žalobce, neboť byly vykazovány stejné hodnoty základu daně i daně. Správce daně rovněž seznal, že na řádku 22 přiznání žalobce byl uveden vývoz zboží, současně však bylo podáno souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu, ale na řádku 20 přiznání nebyla vykázána žádná hodnota. Proto byl žalobce správcem daně vzhledem k takto jím vyjádřeným pochybnostem vyzván k předložení mj. evidence podle ust. § 100 ZDPH, aby tyto pochybnosti mohly být v co nejkratší době odstraněny. Správce daně přitom podle žalovaného nepředpokládal, že v rámci postupu k odstranění pochybností bude využívat mezinárodní dožádání, neboť rozhodující položky v daňovém přiznání tvořily dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem dodání v tuzemsku a nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, a proto oprávněně očekával, že předložením důkazních prostředků žalobcem budou jeho pochybnosti odstraněny, a to i s ohledem k tomu, že byl současně vůči žalobci dne 27. 6. 2013 vydán zajišťovací příkaz čj. 3831823/13/2001-25201-109497, ve kterém správce daně uvedl pochybnosti o platbách, které proběhly na účtu č. 107-4963930217/0100, protože finanční prostředky připsané ve prospěch tohoto účtu byly obratem žalobcem přeposílány na zahraniční bankovní účet společnosti Yuri Pals LTD.
26. K žalobcem namítané nepřipustně dlouhé dvouleté době trvání postupu k odstranění povinností žalovaný uvedl, že správce daně činil v projednávané věci mezinárodní dožádání na zahraniční odběratele žalobce, jakož i jeho dodavatele, což prodloužilo délku trvání postupu k odstranění pochybností. Dalším důvodem prodlev pak dle žalovaného byla nedostatečná spolupráce žalobce, který na požadavky žalovaného reagoval až v prodloužených lhůtách a v průběhu postupu měnil svá předchozí tvrzení, která bylo třeba následně prověřit, a doplňoval své návrhy na výslechy svědků, kteří se opakovaně nedostavovali k výslechu.
27. K námitkám vzneseným pod **třetím žalobním bodem** žalovaný zdůraznil, že v rámci postupu k odstranění pochybností nelze dle jeho názoru vydávat opakovaně pouze výzvu

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

k odstranění pochybností. V případě žalobce tak byla správcem daně vydána pouze jedna výzva k odstranění pochybností, nikoliv dvě výzvy, jak tvrdil žalobce, neboť ona druhá výzva správce daně ze dne 30. 1. 2014, čj. 412720/14/2001-05401-100225, představovala výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, přičemž byla správcem daně vydána v reakci na změnu tvrzení žalobce a jím předložené důkazní prostředky v podání ze dne 1. 10. 2013, čj. 5077327/13. Tuto výzvu k prokázání skutečností přitom správce daně vydal s požadavkem prokázání tvrzení žalobce o převzetí zboží od společnosti FPG, jakož i doložení chybějících daňových dokladů.

28. Ke **čtvrtému žalobnímu bodu** žalovaný nad rámec odůvodnění Platebního výměru a Napadeného rozhodnutí oponoval tvrzením, že správce daně v průběhu daňového řízení ani v Platebním výměru netvrdil, že zboží neexistovalo. Podle přesvědčení žalovaného bylo správcem daně naopak prokázáno, že zboží existovalo a bylo z jiného členského státu přepraveno do tuzemska společnosti FPG, která byla na počátku řetězce společností, přes nějž bylo zboží přeprodáváno ke konečnému odběrateli. Správce daně sice na str. 17 odůvodnění Platebního výměru uvedl, že žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti FPG dle daňových dokladů č. 13031 až 13111, a tedy že má nárok na odpočet daně podle ust. § 72 a 73 ZDPH, nicméně již na předchozích str. 15 až 16 odůvodnění Platebního výměru popsal a vyhodnotil skutečnosti, které prokazovaly nestandardní chování žalobce vedoucí na základě dalších skutečností a důkazů uvedených v odůvodnění Platebního výměru tak, že předmětné obchodní transakce byly stiženy podvodem na DPH a žalobce věděl a vědět musel, že se účastní podvodného jednání.
29. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě konečně odmítl rovněž žalobcovu námitku nedostatku důkazů a kontroval tvrzením, že ze zjištěných skutečností uvedených v Napadeném rozhodnutí je zřejmé, že byl za účasti žalobce vytvořen řetězec společností, že došlo k podvodu na DPH a že si žalobce při pořizování zboží od společnosti FPG musel být vědom, či věděl, že se takového podvodu na DPH účastnil. Žalovaný taktéž odmítl námitku žalobce, že by v Napadeném rozhodnutí nesprávně aplikoval judikaturu SDEU.
30. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval svojí replikou ze dne 2. 6. 2016, v níž setrval na své žalobní argumentaci a vyjádřil se k některým tvrzením žalovaného v jím podaném vyjádření.
31. Žalobce setrval na tom, že žalovaný se mýlil v posouzení, že k nahlížení do vyhledávací části spisu musel disponovat důvody, když taková povinnost z daňového řádu nevyplývala, a že správce daně mu měl v případě znemožnění nahlížení do této části žalobcova spisu takové znemožnění přístupu věcně odůvodnit. Podle žalobce rovněž nemůže obstát ani tvrzení žalovaného, že se žalobce mohl seznámit s utajovanými listinami ještě před vydáním platebního výměru, tj. v době od 3. 9. 2015 do 9. 9. 2015, když dne 3. 9. 2015 bylo žalobci správcem daně sděleno, že jeho návrhy na pokračování v dokazování nebyly shledány důvodnými, čímž byl postup k odstranění pochybností, a tím i celé dokazování, ukončeny a žalobce tak už nemohl řízení před správcem daně nijak ovlivnit. Žalobce pokračoval s odkazem na § 88 odst. 2 až 4 daňového řádu, že na rozdíl od daňové kontroly, v níž je okamžik „odtajnění“ písemností z vyhledávací části spisu kontrolovanému znám, v případě postupu k odstranění pochybností místo podpisu zprávy o kontrole správce daně při neshledání důvodů k pokračování v dokazování vydá do 15 dnů platební výměr postupem podle § 90 odst. 3 daňového řádu a daňový subjekt se o

nejpozdějším okamžiku jeho „odtajnění“ vůbec nedozví, resp. tento moment zjistí teprve zpětně z platebního výměru.

32. V dalším textu repliky žalobce kritizoval žalovaného za nedostatečnou argumentaci k jím v žalobě snášeným námitkám a jinak v zásadě zopakoval některé části své vlastní žalobní argumentace.
33. Žalovaný v duplice ze dne 25. 4. 2019 ke svému vyjádření k námitkám vzneseným pod druhým žalobním bodem doplnil, že žalobce byl oprávněn brojit proti postupu správce daně v souvislosti s délkou trvání postupu k odstranění pochybností žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. a měl za to, že předmětem řízení v nyní posuzované věci je výsledek postupu k odstranění pochybností, tedy samotný obsah zjištění získaných tímto postupem, přičemž délku trvání tohoto postupu by bylo lze hodnotit pouze jako vadu řízení, jejíž intenzita však dle žalovaného nezpůsobuje nezákonnost Napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. 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. Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s rozhodnutím ve věci bez jednání souhlasili (jejich souhlas byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován). Současně byly v posuzované věci splněny podmínky pro rozhodnutí bez nařízení jednání dle § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.
35. Soud se zřetelem k logice uspořádání žalobních bodů přistoupil nejprve ke společnému vypořádání námitek vznesených pod druhým a třetím okruhem žalobních bodů týkajícím se zahájení a samotného vedení postupu k odstranění pochybností správcem daně.
36. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce namítal, že prověření jeho daňového přiznání správcem daně nemělo proběhnout formou postupu k odstranění pochybností, nýbrž na základě zahájené daňové kontroly. Žalobce v této souvislosti namítal nekonkrétní podobu výzvy k odstranění pochybností, přičemž dále zdůraznil, že správce daně měl i s ohledem na zajišťovací příkaz vydaný proti žalobci dne 27. 6. 2013 znalost o dodavatelích a odběratelích žalobce, tudíž již před vydáním výzvy k odstranění pochybností věděl, že využije formu mezinárodního dožádání. Žalobce i se zřetelem k využití mezinárodního dožádání správcem daně v žalobě správci daně vytkl, že postup k odstranění pochybností trval nepřipustně dlouhou dvouletou dobu, když mu poslední odpověď v rámci mezinárodního dožádání došla dne 27. 1. 2015, přičemž ještě déle trvala výměna informací se Specializovaným finančním úřadem. Pod **třetím žalobním bodem** pak žalobce brojil proti tomu, že správce daně nebyl v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněn vydávat druhou výzvu k odstranění nově vzniklých pochybností a namísto toho měl zahájit daňovou kontrolu.
37. V § 85 odst. 1 až 4 daňového řádu se ohledně vymezení institutu daňové kontroly stanoví následující: „*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. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.“

38. Ohledně zákonné povahy postupu k odstranění pochybností uvádí § 88 odst. 1 daňového řádu, že *„(m)á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“*
39. Náležitosti výzvy k odstranění pochybností uvádí § 89 odst. 2 a 3 daňového řádu takto: *„Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“ „Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.“*
40. V § 89 odst. 4 daňového řádu je s ohledem na daňovým subjektem uplatněný odpočet na dani zákonem upravena zvláštní lhůta pro výzvu k odstranění pochybností, a to tak, že *„(p)okud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“*
41. Pokud jde o vedení samotného postupu k odstranění pochybností, ustanovení § 90 daňového řádu stanoví, že: *„o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“*
42. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
43. Z § 92 odst. 4 daňového řádu se v návaznosti na to podává, že *„(p)okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro*

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“

44. Městský soud v Praze připomíná, že Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně vyložil účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61). Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
45. Městský soud v Praze podotýká, že daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytykácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzev vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytykácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytykácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti.
46. Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.
47. Je třeba zdůraznit, že taková pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

48. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 - 35, ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, či ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, a další).
49. Nejvyšší správní soud v tomto směru opakovaně zdůraznil, že požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného postupu při správě daní. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákodárce podle Nejvyššího správního soudu současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (viz např. shora označené rozsudky čj. 1 Ans 10/2012 - 52, čj. 1 Aps 20/2013 - 61 nebo čj. 2 Afs 174/2014 - 27).
50. Právě výše popsané charakteristiky podle konstantní judikatury správních soudů podstatně odlišují postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, která je klasickým daňovým mechanismem, s jehož pomocí má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňových subjektů a okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.). Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou (viz rozsudek čj. 1 Aps 20/2013 - 61).
51. Z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá závěr, že postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který je při správném použití s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejehospodárnějším a současně nejšetnější k dotčenému daňovému subjektu. Daňový subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví, jakou skutečnost správce daně považuje za spornou, a mnohdy si vystačí s písemnou komunikací. Proto v situaci, kdy správce daně má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti, je v zásadě povinen využít institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť tak dosáhne

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu. Okamžité použití daňové kontroly, jakkoliv jde o postup výslovně daňovým řádem co do podmínek využití nejméně limitovaným, s cílem izolovaného ověření pouze předem jasně vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetrným k právům daňového subjektu, a tedy nepřipustným. V takové situaci má přednost pro tyto případy určený postup k odstranění pochybností. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 Afs 182/2016 - 18).

52. Uvedená východiska pak odpovídají relevantním doktrinálním závěrům k charakteru postupu k odstranění pochybností, dle nichž *„(z)ákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování“* (srov. komentář k ustanovení § 89 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).
53. Autoři v tomto směru rovněž potvrzují, že *„(v)ýzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy (např. i s využitím místního šetření) ujasnit, co považuje v daňovém tvrzení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně. Může však nastat situace, kdy pochybnosti ve výzvě sdělené v procesu jejich odstraňování vyvolají pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v § 90 odst. 1 a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2).“*
54. Správní soudy se v minulosti opakovaně vyjádřily rovněž k situaci, kdy je v průběhu řízení zjištěna nevhodnost použití postupu k odstranění pochybností. V rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, Nejvyšší správní soud v tomto směru konstatoval, že *„...že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“* V dalším textu citovaného rozsudku pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že *„(d)ospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda*

užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správce pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“ V rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 1 Afs 273/2017 - 30, Nejvyšší správní soud dodává, že „(p)ostup k odstranění pochybností by měl správce daně využívat pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé. Jak již upozornil i krajský soud, v případě potřeby mezinárodního dožádání, jímž jsou prověřovány dodávky do jiného členského státu, není postup k odstranění pochybností vhodným nástrojem. Potřeba prověření dodávek do jiného členského státu rovněž úzce souvisela s podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet, který byl předmětem zájmu žalovaného od počátku zahájení postupu k odstranění pochybností. Pokud žalovaný odůvodnil přechod k daňové kontrole podle § 90 odst. 3 daňového řádu mimo jiné i přetrvávajícím pochybnostmi o dodávkách řepkového oleje do Polska, nepřekročil meze, které pro rozsah zahájení daňové kontroly citované ustanovení stanoví.“

55. Naopak ve vztahu k zákonnosti použití daňové kontroly v konfrontaci s postupem k odstranění pochybností Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8. 8. 2017, čj. 8 Afs 128/2016 - 22, přisvědčil jako zákonnému vedení daňové kontroly správcem daně s tím, že „zbyvá toliko poukázat na obsah správního spisu, z něž vyplývá, že žalovaný v rámci probíhající daňové kontroly provádí dokazování i formou mezinárodních žádostí o výměnu informací a prověřuje faktické dodání zboží stěžovatelkou do jiných členských států Evropské unie, které dosud nebyly dožádanými členskými státy beze zbytku vyřízeny. Důvodem těchto žádostí byla zjištění, že odběratelé stěžovatelky v jiných členských státech řádně nepřiznávají daň na výstupu ze zboží pořízeného od stěžovatelky (nepodávají daňová přiznání; v přiznáních neuvádí pořízení zboží; jsou nekontaktní; mají zrušenou registraci k dani z přidané hodnoty apod.).“ Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 20. 2. 2017, čj. 7 Afs 232/2016 - 49, přisvědčil správnosti takového průběhu daňového řízení, v němž správce daně v souvislosti s prohlubováním pochybností ve věci kolotočových podvodů přikročil namísto pokračování v postupu k odstranění pochybností k zahájení daňové kontroly, když uvedl, že „poté, co žalovaný při tomto prověřování zjistil nesrovnalosti ve vztahu k některým konkrétním obchodním partnerům stěžovatele, nelze mu vyčítat, že v tomto postupu pokračoval, respektive že následně přešel na invazivnější způsob ověřování splnění daňových povinností, a to formou daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelovými obchodními partnery byly i subjekty z jiných členských států EU, zvolil postup mezinárodního dožádání, který je sice časově relativně náročný, nicméně v případě daňové kontroly u DPH je jeho použití standardní v situaci, kdy žalovaný zjistil nesrovnalosti v případě dodávek některým konkrétním dodavatelům v jiných členských státech EU, neboť právě takové nesrovnalosti mohou být indiciemi pro zapojení do takzvaných karuselových (kolotočových) podvodů.“

56. Ohledně přiměřenosti délky trvání postupu k odstranění pochybností Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, čj. 9 Afs 332/2017 - 39, uvedl, že „(n)aopak v rozsudku ze dne 20. 8. 2015, čj. 10 Afs 83/2015-43, neshledal ... v postupu správce daně nezákonný zásah,

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

i když celý postup trval téměř 9 měsíců. Délka trvání postupu totiž byla z velké části přičitatelná daňovému subjektu (pozdní přebírání zásilek; 9 Afs 332/2017-44 podání stížnosti, předkládání požadovaných listin až předposlední den lhůty a nikoliv najednou, ale postupně; postupné uplatňování důkazních návrhů; změna sídla a tedy změna místní příslušnosti správce daně).“ V rozsudku ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, Nejvyšší správní soud došel ohledně přiměřenosti délky trvání postupu k odstranění pochybností k závěru, že „...správce daně měl v okamžiku, kdy rozpoznal, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly. Je pak na soudu, aby případně stanovil, ve kterém okamžiku již správci daně muselo být zřejmé, že má přejít do režimu daňové kontroly, neboť to vyžaduje rozsáhlost a náročnost dokazování. V tomto rozsudku kasační soud uvedl, že již jeden týden po zahájení postupu k odstranění pochybností si správce daně mohl učinit alespoň předběžnou představu o náročnosti a rozsáhlosti dokazování (mezinárodní a několik tuzemských dožádání), přesto postup k odstranění pochybností trval bezmála rok.“ Nejvyšší správní soud obdobně v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, zkritizoval, že ve skutkově složité věci daňové orgány vedly ke zjištění skutkového stavu procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, ovšem toliko v rámci postupu k odstranění pochybností, respektive vytýkacího řízení, navíc po excesivní dobu více než dvaceti měsíců: „Správce daně prováděl celou řadu úkonů, včetně výsledků svědků a několika vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Od zahájení vytýkacího řízení (21. 10. 2010) do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatelce (29. 6. 2012) uplynulo více než 20 měsíců. Správce daně však i přes tuto prima facie excesivní délku postupu k odstranění pochybností...“. Nejvyšší správní soud stran excesivity délky trvání postupu k odstranění pochybností rovněž v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016 - 45, uzavřel, že „...úkony činěné správcem daně překročily zákonné mantinely postupu k odstranění pochybností, a to zejména z hlediska časového. Byť žalobci v zásadě nebyla upřena žádná procesní práva, která by mu svědčila, pokud by namísto postupů k odstranění pochybností byla prováděna daňová kontrola, postupy k odstranění pochybností přestaly být dialogem mezi správcem daně a žalobcem. Kroky správce daně na sebe nenavazovaly, správce daně obstarával množství důkazů včetně několika vnitrostátních i mezinárodních dožádání, výzev k součinnosti třetích osob apod. V případě některých postupů k odstranění pochybností dosahovala jejich délka až 18 měsíců ...“. Nejvyšší správní soud v neposlední řadě shledal ve svém rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 181/2016 - 58, excesivním vedení postupu k odstranění pochybností v délce trvání pěti měsíců s rozsáhlým dokazováním. V průběhu takto správcem vedeného postupu k odstranění pochybností se dle Nejvyššího správního soudu ukázalo, že tento postup je s ohledem na potřebný rozsah dokazování nedostatečný, a správce daně proto měl zahájit daňovou kontrolu. Správce daně tedy pochybil také v tom směru, že zvolil při správě daní nesprávný postup, čili postup k odstranění pochybností namísto daňové kontroly.

57. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu uvedená v předchozím bodu vycházela z předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 6 Afs 85/2015 - 39, jímž Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2015, čj. 11 A 147/2014 - 43, právě z důvodů absentujícího posouzení zákonnosti délky postupu k odstranění pochybností na tam projednávanou věc. V ní vyslovený závazný právní názor pak byl reflektován v navazujících rozhodnutích krajských soudů. Tak např. Městský soud v Praze v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2017, čj. 9 Afs 332/2017 - 39, dospěl v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, čj. 9 A 14/2016 - 71, k závěru, že nezákonná nadměrná

délka postupu k odstranění pochybností činila zejména v důsledku neodůvodněných průtahů v řízení na straně správce daně více nežli šest měsíců.

58. Soud doplňuje, že velmi instruktivně a v relaci k projednávané věci pak Nejvyšší správní soud za časově excesivní prohlásil rovněž téměř dvouleté trvání postupu k odstranění pochybností ve svém rozsudku ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61.
59. Z uvedené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že správce daně je povinen v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, body 32 a 34, ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, bod 24, ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, bod 21, či ze dne 18. 12. 2014, čj. 10 Afs 79/2014 - 45, bod 48).). V opačném případě zatíží řízení z důvodu překročení časových mantinelů postupu k odstranění pochybností řízení vadou, pro kterou může být meritorní rozhodnutí vydané v takovém řízení v případném soudním přezkumu zrušeno (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016 - 45, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41).
60. V návaznosti na takto popsany judikatorní rámec soud nejprve posoudil obsahové parametry výzvy správce daně k odstranění pochybností ze dne 22. 8. 2013, čj. 4618345/13/2001-24902-108115, kterou správce daně zahájil postup k odstranění pochybností.
61. Dospěl přitom k závěru, že tato výzva splňovala judikatorně akcentované mantinely potřebné konkrétnosti vyjádření pochybností správce daně plynoucích ze žalobcem podaného daňového přiznání za 2. čtvrtletí 2013, a nevešel tudíž na námitky žalobce ohledně vadnosti této výzvy. Soud podotýká, že mimo obecněji formulované úvodní partie stran výrazného zvýšení uskutečnění zdanitelných plnění, potažmo přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku, správce daně jinak v předmětné výzvě k odstranění pochybností řádně a konkrétně specifikoval, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C. přiznání, adresně pak odkázal na nesoulad v údajích uvedených žalobcem na ř. 9 – vykazovaná částka – daň na výstupu, která neodpovídala vykazované částce – základu daně, resp. na to, že žalobce uvedl hodnotu na řádku 22 daňového přiznání – vývoz zboží, současně podal souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu, nicméně nevykázal žádnou hodnotu na řádku 20 daňového přiznání. Pro účely odstranění těchto konkrétních pochybností identifikovaných správcem daně přímo v žalobcem podaném daňovém přiznání tedy správce daně následně v této výzvě žalobce jasně, konkrétně a určitě instruoval, aby prokázal, co vše je předmětem ekonomické činnosti žalobce, aby předložil správci daně evidenci uskutečněných plnění s objasněním způsobu jejího vedení a aby prokázal, o jaká osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty se ohledně vykázaného období 2. čtvrtletí 2013 jednalo.
62. Podle názoru soudu tak byl postup k zahájení pochybností iniciován v souladu s daňovým řádem, když správce daně v předmětné výzvě uvedl pochybnosti způsobem, který umožnil daňovému subjektu se k nim vyjádřit, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje, resp. jejich pravdivost prokázat, a předložit důkazní prostředky, jimiž rozptýlí pochybnosti správce daně (§ 89 odst. 3 daňového řádu).

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

63. Výše citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu ostatně přiznává správci daně bez řádné znalosti a prověření věci iniciační volnost volby procesně méně invazivního postupu, jímž byl postup k odstranění pochybností. Soud v tomto směru podotýká, že pochybností, kterou má na mysli § 89 daňového řádu se nerozumí jen situace, kdy správce daně má jen určité indicie naznačující potenciální nesprávnost daňového tvrzení, ale zejména případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, čj. 4 Afs 182/2016 - 18). I v takovém případě lze zahájit se zřetelem k principu proporcionality méně invazivní postup při správě daní, tj. postup k odstranění pochybností, aniž by bylo již na samém počátku nutno prověřovat tvrzení daňového subjektu prostřednictvím daňové kontroly. Správce daně tedy dle přesvědčení soudu naprosto v souladu s výše vyloženými judikatorními mantinely zvolil v projednávané věci postup k odstranění dílčích pochybností, jež ve své výzvě s dodatečnou měrou konkrétnosti specifikoval.
64. Z výše vyložených východisek však vyplývá zároveň další požadavek, dle něhož musí postup k odstranění pochybností sloužit k rychlému odstranění jednotlivých a dílčích pochybností, přičemž není vhodný pro obsáhlé a časově náročné dokazování. Jinými slovy, není-li možné projednávanou věc řešit rychle a jednoduše odstraněním dílčích pochybností, je nutné, aby správce daně za takové situace přistoupil k opuštění postupu k odstranění pochybností jako nadále procesně nevhodného institutu a dosavadní postup nahradil daňovou kontrolou, která pro tyto potřeby poskytuje právně konvenční právní rámec. Jak bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud totiž v tomto směru opakovaně akcentoval, že správce daně je povinen v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly.
65. Soud je přitom nucen žalobci přisvědčit, že přestože se stalo v průběhu postupu k odstranění pochybností nade vší pochybnost zřejmým, že postup k odstranění pochybností přestal být se zřetelem ke skutkovým okolnostem posuzované věci a přetrvávajícím pochybnostem správce daně vhodným procesním instrumentem, správce daně namísto ukončení tohoto postupu zákonem předvídaným postupem a zahájení daňové kontroly v rozsahu přetrvávajících pochybností pokračoval ve vedení zahájeného postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu celkem po více než dva roky, přičemž v průběhu tohoto postupu realizoval řadu procesních úkonů, které se ve svém souhrnu již povaze postupu k odstranění pochybností vymykaly (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61).
66. Soud v tomto směru podotýká, že protože žalobce pochybnosti správce daně svou odpovědí v reakci na výzvu k odstranění pochybností nerozptýlil, přistoupil správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností dne 30. 1. 2014 k tomu, že žalobce vyzval výzvou vydanou dle § 92 odst. 4 daňového řádu, čj. 412720/14/2001-05401-100225, k prokázání ve výzvě uvedených skutečností.
67. Soud v reakci na námitky vznesené pod třetím žalobním bodem připomíná, že Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně připustil možnost správce daně vyzvat v rámci postupu k odstranění pochybností daňový subjekt výzvou k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu. V rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 1 Afs 273/2017 - 30, v tomto směru uvedl, že „...pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká

pochybnost přetrvává a pokud ji lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu, může správce daně uplatnit výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Takový postup má přednost před zahájením daňové kontroly ...“. Nejvyšší správní soud již ve své předchozí judikatuře potvrdil, že pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává a pokud ji lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu, může správce daně uplatnit výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Takový postup má přednost před zahájením daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015 - 29). Dle Nejvyššího správního soudu je však třeba dbát na to, aby byla zachována úzká souvislost mezi pochybnostmi vyjádřenými v původní výzvě zahajující postup k odstranění pochybností, pochybnostmi vyjádřenými v následné výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu a rozsahem daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, čj. 1 Afs 273/2017 - 30).

68. Tomuto závěru ostatně odpovídá i zvláštní část důvodové zprávy k § 90 daňového řádu, v jejímž prvním odstavci se i s výslovným připuštěním možnosti využití výzvy k prokázání skutečností v rámci postupu k odstranění povinností uvádí: *„Samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4).“*
69. Žalobci tedy nelze přisvědčit potud, pokud namítal, že postup správce daně je nezákonný *eo ipso* již z důvodu samotného vydání výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu v rámci postupu k odstranění pochybností. Takový postup totiž ve světle výše uvedených judikatorních závěrů daňový řád *a priori* nevylučuje.
70. Ačkoliv tedy shora citované judikatorní mantinely zásadně umožňují správci daně vydat výzvu k prokázání skutečností v rámci probíhajícího postupu k prokázání pochybností, je třeba zdůraznit, že se tak ve světle výše vyložených závěrů k povaze institutu postupu k odstranění pochybností může stát toliko za situace, pokud lze očekávat jednoduchou objasňující reakci žalobce a kdy lze tedy očekávat, že i přes vydání předmětné výzvy budou zachovány klíčové parametry institutu postupu k odstranění pochybností.
71. Již ze samotné složité obsahové kompozice předmětné výzvy k prokázání skutečností je však podle přesvědčení soudu zjevné, že před řešením takové situace správce daně v nyní posuzované věci nestál, když touto výzvou žalobce vyzval k prokázání značného množství skutečností k evidenci daňových dokladů, nepředložených daňových dokladů a především k předložení důkazních prostředků prokazujících, že žalobce přijal plnění od společnosti FPG včetně smluvní a další dokumentace. Kromě toho správce daně vůči žalobci v předmětné výzvě k prokázání skutečností vznesl dalších osm dotazů k reálnému charakteru spolupráce mezi žalobcem a společností FPG. Tento výčet skutečností, které měly být doloženy k odstranění pochybností správce daně, je však již dle názoru soudu typický pro daňovou kontrolu, protože se netýká konkrétní obchodní operace, ale zahrnuje v podstatě vše, co bylo předmětem činnosti žalobce ve zdaňovacím období ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli. Pokud správci daně vznikly takové obecné, univerzální pochybnosti stran spolupráce žalobce s jeho obchodním partnerem, pak bylo dle soudu již v tento okamžik namístě ukončit postup k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu (k tomu srov. např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5.

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

2016, čj. 30 A 33/2016 - 36). Soud v tomto směru poukazuje na závěry vyslovené ve výše připomínaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, čj. 1 Afs 273/2017 - 30, v němž Nejvyšší správní soud na podobném skutkovém půdorysu dovedl, že „(v) e vztahu ke sdělení žalovaného při ústním jednání, že mu na základě vlastního šetření vznikly pochybnosti o průběhu transakcí se surovým řepkovým olejem, který je nakupován společnostmi ... z Polska a prostřednictvím stěžovatelky prodáván opět do Polska, je třeba dodat, že tyto pochybnosti by nebylo vhodné prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností.“

72. Zdejší soud je tedy se zřetelem k obsahu předmětné výzvy k prokázání skutečností přesvědčen, že předmětná výzva nesvědčí o tom, že by v okamžiku jejího vydání u správce daně přetrvávala pochybnost, kterou bylo lze odstranit jednoduchou reakcí žalobce jako daňového subjektu ve světle výše vyložených judikatorních východisek. Správce daně dal předmětnou výzvou v projednávané věci najevo, že jeho pochybnosti nejen přetrvávaly, ale že se prohloubily směrem k dalšímu daňovému subjektu, s nímž žalobce smluvně spolupracoval, a to pokud jde o kompletní rozsah obchodů realizovaných mezi žalobcem a uvedenou společností v rozhodném období.
73. Obsah správního spisu přitom svědčí o tom, že nejpozději dne 30. 1. 2014, tedy v okamžiku vydání výzvy, již správce daně věděl, že v rámci zkoumání skutkových okolností týkajících se fungování dodavatelsko-odběratelského řetězce, do něhož se měl žalobce zapojit, využije závěrů mezinárodního dožádání k 10 žádostem o mezinárodní dožádání podaným správcem daně v souvislosti s prověřováním řádného plnění daňových povinností společnosti FPG. Ze spisu v tomto ohledu zcela zřejmé, že správce daně považoval pro meritorní posouzení věci za významný obsah odpovědí na celkem 10 mezinárodních dožádání týkajících se dodavatelů společnosti FPG, které správce daně v souvislosti s prověřováním skutečností týkajících se fungování tvrzeného obchodního řetězce realizoval (srov. úřední záznam ze dne 27. 1. 2014, čj. 217130/14/2001-05401-100225, založený do spisu ke dni 30. 1. 2014). Již při vydání výzvy k prokázání skutečností tedy bylo evidentní, že správce daně bude přinejmenším vyčkávat reakcí na uvedená mezinárodní dožádání týkající se fungování předmětného obchodního řetězce. Obsah sdělení průběhu postupu k odstranění pochybností čj. 5439576/15/2001-61561-100225 pak svědčí o tom, že správce daně své závěry na výstupech z těchto mezinárodních dožádání založil (srov. str. 15 – 21 uvedeného sdělení).
74. Uvedené závěry pak dle soudu platí zvláště za situace, kdy, jak žalobce správně poukazuje, správce daně vydal již dne 27. 6. 2013 ve věci daňové povinnosti žalobce zajišťovací příkaz na částku 25 377 760 Kč, v němž popisoval okolnosti týkající se zapojení žalobce do obchodního řetězce a identifikoval pochybnosti, které ve vztahu k tomu pojal. Soud je nucen přisvědčit žalobci, že správce daně již před vydáním shora uvedené výzvy věděl (resp. nutně musel vědět), že v rámci postupu k odstranění pochybností využije k prověření okolností týkajících se obchodování žalobce v rámci předmětného obchodního řetězce institut mezinárodního dožádání, ve vztahu k němuž není dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu postup k odstranění pochybností vhodným nástrojem.
75. O komplexitě prováděného dokazování a překročení mantinelů institutu postupu k odstranění pochybností (resp. o porušení integrity původně zahájeného dialogu mezi správcem daně a žalobcem ohledně odstranění konkrétních pochybností) svědčí dle přesvědčení zdejšího soudu rovněž následné kroky správce daně, který již po žalobci žádné dodatečně konkretizované důkazy nepožadoval a namísto toho mimo rámec postupu

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

k odstranění pochybností rozsáhle vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27). Dne 6. 3. 2014, tj. dva dny po obdržení reakce žalobce na výzvu k prokázání skutečností, správce daně předvolal první dva svědky, p. M. N. a p. J. B. jako bývalé jednatele žalobce k podání svědecké výpovědi. Stejně tak správce daně následně předvolával další svědky, bývalou jednatelku žalobce, pí. J. K., a současného jednatele žalobce, p. J. K. Současně požádal Specializovaný finanční úřad o poskytnutí podkladů a dalších informací k odběrateli žalobce, společnosti BIOCOMP.

76. Soud tak považuje za zcela evidentní, že v důsledku takto rozvinutého dokazování správce daně pokračováním v postupu k odstraňování pochybností zjevně vybočil z procesního rámce a v rozporu s výše vyloženými standardy porušil povinnost v okamžiku, kdy se postup k odstranění pochybností začal svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností vedený v této věci tak již od vydání výzvy k prokázání skutečností nepředstavoval procesní prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem (srov. též již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016 - 45).
77. Soud rovněž seznal, že kroky podnikané správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností na sebe pro rozsáhlost a náročnost prováděného dokazování nenavazovaly, a neměly tak již charakter ústního nebo písemného dialogu mezi správcem daně a žalobcem, jak požaduje daňový řád i na něj navazující, shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu. Správce daně nevyhověl požadavku potřebné stmelené časové posloupnosti jednotlivých kroků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015 - 29).
78. Správce daně si s ohledem uvedené musel být podle přesvědčení soudu již při komponování výzvy k prokázání skutečností vědom, že jeho původní pochybnosti vymezené ve výzvě k odstranění pochybností nejen, že nebyly odstraněny, ale navíc byly prohloubeny, přesto v postupu k odstranění pochybností v rozporu s daňovým řádem a shora vyloženými judikatorními standardy nezákonně pokračoval. Indicií pro ukončení postupu přitom správci daně mělo být zejména evidentně se rozšiřující dokazování, které již ztratilo povahu konkrétního dialogu mezi správcem daně a žalobcem, tedy předpokladu pro vedení tohoto postupu při správě daní.
79. Zároveň muselo být již v tuto chvíli správci daně jasné, že dokazování bude časově velmi náročné, jak se v dalším období potvrdilo, když postup k odstranění pochybností byl ukončen vydáním Platebního výměru teprve dne 9. 9. 2015, tj. po více nežli dvou letech od jeho zahájení. Soud tedy rovněž přihlédl ke skutečnosti, že excesivní v rámci správcem daně vedeného postupu k odstranění pochybností nebyl jen samotný rozsah v řízení činěných úkonů a ztráta jejich vzájemné návaznosti ve směru k žalobci, nýbrž právě i jeho mimořádná časová náročnost trvající více než dva roky.
80. Soud tedy v posuzované věci nepochyboval o tom, že správce daně zatížil daňové řízení procesní vadou, když přestože se stalo v průběhu postupu k odstranění pochybností nade vší pochybnost zřejmým, že postup k odstranění pochybností přestal být se zřetelem ke skutkovým okolnostem posuzované věci a přetrvávajícím pochybnostem správce daně vhodným procesním instrumentem, správce daně namísto ukončení tohoto postupu

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

zákonem předvídaným postupem a zahájením daňové kontroly v rozsahu přetrvávajících pochybností pokračoval ve vedení zahájeného postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu po více než dva roky, přičemž v průběhu tohoto postupu realizoval řadu procesních úkonů, které se ve svém souhrnu již povaze postupu k odstranění pochybností vymykaly. Proto soud uvedenému okruhu námitek vznesených pod druhým žalobním bodem přisvědčil.

81. Soud přitom nesdílí závěr žalovaného, že by uvedené pochybení svou intenzitou nezpůsobovalo nezákonnost Prvostupňového, resp. Napadeného rozhodnutí. Soud v tomto směru ve světle závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve výše citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016 - 45, uzavírá, že předmětná intenzita překročení zákonných mantinelů postupu k odstranění pochybností byla způsobila zatížit Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou rozhodnutí nemohlo v soudním přezkumu obstát, a to přestože ze spisu *prima facie* nevyplývá (obdobně jako v Nejvyšším správním soudem rozhodované věci), že by žalobci byla upřena procesní práva, která by mu svědčila, pokud by namísto postupu k odstranění pochybností byla prováděna daňová kontrola.
82. Jelikož se postup k odstranění pochybností stal od okamžiku vydání výzvy k prokázání skutečností nezákonným, nemohl správce daně ani žalovaný v rozhodnutí vycházet z podkladů shromážděných poté, co se tomu tak stalo. Správce daně tak zatížil daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, neboť ta se opírají o podklady opatřené v rámci té fáze postupu k odstranění pochybností, která se vyznačuje nezákonností, přičemž tato vada nebyla odstraněna ani v rámci odvolacího řízení. Právě uvedené nicméně neznamená, že by takto shromážděné podklady byly jednou pro vždy nepoužitelné. Žalovaný v dalším řízení, které povede po zrušení Napadeného rozhodnutí, v první řadě řádně provede tyto důkazy způsobem, jak se důkazy provádí v rámci daňové kontroly (žalobci je třeba zaručit shodná práva, jaká by mu náležela při provedení důkazu v rámci daňové kontroly, včetně seznámení s hodnocením důkazů, které je podstatnou náležitostí zprávy o daňové kontrole), čímž zhojí nezákonnost těchto důkazů.
83. Soud posléze přistoupil k vypořádání námitek vznesených pod **prvním žalobním bodem**, v němž žalobce namítal, že zůstal v prvním stupni řízení před správním orgánem bez možnosti nahlížet do úplného spisu, když podle protokolu ze dne 6. 5. 2014, čj. 3585786/15/2001-61561-100225 bylo žalobci správcem daně s odkazem na § 66 odst. 3 daňového řádu nezákonně odepřeno nahlédnout do utajované, tj. vyhledávací části spisu, aniž správce daně konkretizoval důvod takového odepření možným ohrožením zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíli správy daní, resp. jej alespoň v obecné míře odůvodnil.
84. Soud podotýká, že v § 64 odst. 4 daňového řádu jsou upraveny jednotlivé části spisu, na něž se spis člení s tím, že pod jeho bodem d) je uvedena rovněž vyhledávací část spisu.
85. Ustanovení § 65 odst. 1 daňového řádu se pak věnuje toliko vyhledávací části spisu, do níž se dle zde uvedeného taxativního výčtu zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných

vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, a d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

86. Z § 65 odst. 2 věty první daňového řádu se podává, že „(p)ísemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů.“
87. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu v části věty před středníkem platí, že „(d)añový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací;...“. Z § 66 odst. 2 daňového řádu pak vyplývá, že „(d)añový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.“
88. Daňový řád v § 66 odst. 3 stanoví, že „(n)ení-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.“ Daňový řád tak předvídá dva důvody pro odepření nahlížení daňového subjektu do písemností nacházejících se ve vyhledávací části spisu a to (i) ohrožení zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a (ii) ohrožení cíle správy daní.
89. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně potvrdil (srov. např. rozsudek ze dne 31. 3. 2010, čj. 5 Afs 33/2009 - 43), že právní úprava daňového řádu se v záležitosti nahlížení do spisu podstatně neliší od předchozí právní úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s tím, že „lze poukázat i na úpravu nahlížení do spisů v § 66 a § 67 nového daňového řádu, která stávající rozsah oprávnění nahlížet do spisů v podstatě zachovává a zároveň ho formuluje ještě jednoznačněji.“ V tomtéž rozsudku pak Nejvyšší správní soud uvedl důvody, pro které je možno podle na projednávanou věc použitelné právní úpravy, potažmo judikatury, nahlédnout i do neveřejných částí spisu takto: „Je zřejmé, že daňový subjekt může mít řadu legitimních důvodů, proč do spisu nahlédnout a případně požádat o poskytnutí kopií zde založených písemností i po skončení tohoto řízení, ať již tak bude činit pro potřeby souvisejících daňových či nedaňových správních řízení, pro potřeby řízení před soudy nebo pro jiné veřejnoprávní či soukromoprávní účely... V rozporu s předešlými závěry není ani dikce § 23 odst. 2 (zákona o správě daní a poplatků), který umožňuje správci daně „v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení“ povolit nahlédnutí i do těch písemností, které jsou jinak podle tohoto ustanovení z nahlížení vyloučeny.“ Nejvyšší správní soud také pravidelně ve své rozhodovací praxi reflektuje jeden z vícera principů uvedených v jeho rozsudku ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 As 31/2011 - 101, když ve vztahu k podstatě utajení vyhledávací části spisu judikuje, že „pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny.“
90. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, se k otázce nahlížení do vyhledávací části spisu podává, že „(p)řavidla pro nahlížení do vyhledávací části spisu upravuje § 66 a násl. (daňového řádu). V zásadě (pokud nejde o odůvodněný případ) vylučuje daňový subjekt, u něhož je vedena daňová kontrola, z nahlížení do této části spisu. Důvodem je možnost ohrožení zájmů jiného daňového subjektu (např. vybraného srovnatelného subjektu) nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Z tohoto

důvodu je daňovému subjektu zákonem přiznáno právo nahlížet pouze do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu).“ Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2018, čj. 2 Afs 54/2018 - 39 ve vztahu k odepření přístupu do vyhledávací části spisu rovněž konstatoval, že „...v obecné rovině není porušením práva na spravedlivý proces, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout. V době vydání zajišťovacího příkazu totiž stále probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, které by mohlo být zpřístupněním některých podkladů ztíženo (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2018, č. j. 6 Afs 112/2018 - 29).“

91. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016 - 51, stran utajeného charakteru vyhledávací části spisu potvrdil, že „...pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve svém výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou.“ V rozsudku ze dne 20. 2. 2018, čj. 9 Afs 411/2017 - 18, pak ve vztahu k vyhledávací části spisu jako primárně formálně vyloučené z nahlížení daňového subjektu uzavřel, že „(s)tejně tak nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že pokud se písemnost ve vyhledávací části daňového spisu nachází, ačkoliv do ní nepatří, musel stěžovatel žalobci nahlédnutí do této písemnosti umožnit. Je tomu právě naopak: písemnosti, které nenáleží do daňového spisu podle § 64 daňového řádu, správce daně nemůže daňovému subjektu poskytovat už jen proto, že mohou obsahovat informace a údaje týkající se jiných osob. Právo nahlížet do spisu podle § 66 daňového řádu se přirozeně týká právě jen daňového spisu a písemností, které do něj po právu náležejí, nikoli písemností, které se – ať již nedopatřením, mylným posouzením charakteru písemnosti či z jakéhokoli jiného důvodu – v daňovém spise ocitly.“
92. Soud dále poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 8 Afs 73/2012 - 160, dle nichž „(z)a rozhodující soud považuje, že podle § 23 odst. 2 ZSDP nebyl daňový subjekt do neveřejné části spisu oprávněn nahlížet. Žalobce nenamítal, že by některé konkrétní listiny byly do neveřejné části spisu zařazeny v rozporu s § 23 odst. 2 ZSDP, či že správce daně a žalovaný v daňovém řízení nesprávně posoudili důvody, pro které se žalobce domáhal nahlédnutí do neveřejné části spisu...“.
93. Nejvyšší správní soud přitom v minulosti opakovaně akcentoval, že „jen obsah těch listin obsažených ve vyhledávací části spisu, které by byly následně použity jako podklad pro rozhodnutí, a tudíž i přeraženy v souladu se zákonem z vyhledávací části do jiné části daňového spisu, se může nějakým způsobem promítnout do práv a povinností daňového subjektu. Toliko prostá existence písemností v daňovém spise, kterých není jakkoliv použito při rozhodování o právech a povinnostech daňového subjektu, není způsobilá vyvolat zásah do jeho právní sféry“ (srov. rozsudek ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/2016 - 38).
94. Městský soud v Praze ze správního spisu z protokolu o jednání ze dne 6. 5. 2015, čj. 3585786/15/2001-61561-100225, zjistil, že správce daně umožnil žalobci prostřednictvím jeho právního zástupce nahlížet do spisu a zpřístupnil mu v souladu se

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

zákonem soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z vyhledávací části spisu přitom správce daně umožnil nahlédnout pouze do písemnosti č. 6, přičemž „(d) ostatních písemností vyhledávací části spisu nebylo umožněno v souladu s § 66 odst. 3 DŘ nahlédnout, neboť by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.“ Z tohoto protokolu o ústním jednání ovšem současně nevyplývá, že by žalobce uváděl jakékoliv důvody, pro které by bylo nutné pro další průběh řízení do vyhledávací části spisu nahlédnout, ani že by ve vztahu k jednotlivým písemnostem trval na uvedení konkrétních důvodů pro jejich zařazení do vyhledávací části, resp. trval na sdělení konkrétních skutkových důvodů svědčících o naplnění předpokladů ohrožení zájmu jiného daňového subjektu či cíle správy daní.

95. Soud předně k žalobcem obecně vzneseným námitkám podotýká, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
96. Zdejší soud přitom shledal námitky týkající se nahlížení do spisu dne 6. 5. 2015 toliko obecně komponovanými. Žalobce v nich neoznačil z poskytnutého soupisu celkem 13 písemností žádný konkrétní podklad, který by dle přesvědčení žalobce neměl být v okamžiku nahlížení do spisu dne 6. 5. 2015 zařazen ve vyhledávací části spisu, resp. nenamítal, že byl takový konkrétní podklad zařazen do této části spisu nezákonně. Soud přitom nepřehlédl, že písemnost, u níž tyto důvody na první pohled dány nebyly, tj. zajišťovací příkaz, který již byl žalobci v minulosti doručen, správce daně žalobci při uvedeném nahlížení zpřístupnil.
97. Žalobce rovněž ve vztahu ke konkrétním písemnostem nenamítá, že by ve vztahu k té které písemnosti nebyly dány konkrétní skutkové důvody svědčící o naplnění předpokladů ohrožení zájmu jiného daňového subjektu či cíle správy daní.
98. Žalobci v takovém postupu přitom tom nic nebrání. Žalobci (s výhradou dále uvedenou) nic nebránilo, aby po převedení předmětných písemností do veřejné části daňového spisu do spisu nahlédl a seznal z něj obsah jednotlivých přerazených písemností a se zřetelem k němu pak formuloval své námitky shora popsaným konkrétním způsobem. Soud přitom ze správního spisu nezjistil, že by žalobce po nahlížení do spisu dne 6. 5. 2015 tohoto svého práva v řízení před daňovými orgány znovu využil, a to ani v souvislosti s přípravou odvolání proti Platebnímu výměru, už jen z toho důvodu, aby zjistil, které písemnosti snad byly v den nahlížení ve vyhledávací části spisu založeny v rozporu se zákonem. Žalobce v důsledku toho tuto svou námitku proto náležitě nekonkretizoval, a to ani pro fázi odvolacího řízení před žalovaným. Místo toho ji toliko jako takovou bez dalšího v této obecné podobě promítl i do žaloby v podobě žalobní námitky.
99. Soud přitom považuje za rozhodné, že žalobce v podané žalobě především ani nijak netvrdí, jak by se případná procesní vada spočívající ve vedení některé z písemností ve vyhledávací části, popř. spočívající v nezpřístupnění písemnosti dne 6. 5. 2015 v rozporu s § 66 odst. 3 daňového řádu, projevila v nezákonnosti meritorního rozhodnutí. Žalobce by podle přesvědčení soudu musel plausibilně tvrdit, že to, že mu některá z písemností nebyla v rozporu s pravidly vyplývajících z daňového řádu dne 6. 5. 2015 zpřístupněna, vedlo

k tomu, že nemohl v tomto směru např. reagovat na skutková zjištění plynoucí z takové písemnosti dalšími, jinými návrhy na doplnění dokazování, než těmi, které v rámci postupu k odstranění pochybností vznesl.

100. Žalobce však v podané žalobě nic takového netvrdí, nenamítá, že mu bylo nezákonným postupem správce daně upřeno reagovat konkrétními tvrzeními a návrhy důkazních prostředků, které žalobce z důvodu procesního postupu správce daně neuplatnil, ani netvrdí, že by z těchto dalších tvrzení a důkazních prostředků plynula opačná skutková zjištění, než zjištění učiněná správcem daně.
101. Konečně pak platí, že i tato vada by mohla být se zřetelem k závěrům vyplývajícím z ustálené rozhodovací praxe správních soudů napravena v řízení o odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí (srov. dále).
102. Soud tedy námitkám brojícím proti postupu správce daně při nahlížení do spisu dne 6. 5. 2015 nepřisvědčil s tím, že žalobce v této souvislosti v žalobě konkrétně netvrdil, jak se měla případná procesní vada spočívající ve vedení některé z písemností ve vyhledávací části, popř. spočívající v nezpřístupnění písemnosti v rozporu s § 66 odst. 3 daňového řádu ke dni 6. 5. 2015 projevit v nezákonnosti Platebního výměru, resp. Napadeného rozhodnutí, případně jak jej konkrétně zkrátila na jeho veřejných subjektivních právech.
103. Žalobce pak pod prvním žalobním bodem dále spojoval svou námitku, že mu nebylo v prvostupňovém řízení umožněno nahlédnout do kompletního správního spisu, s tím, že správce daně postupoval v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když žalobce včas neinformoval o přeražení písemností z vyhledávací části, neposkytl mu časový prostor se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim, přičemž v Platebním výměru informace z písemností zařazených ve vyhledávací části spisu využil.
104. Soud za správního spisu zjistil, že správce daně žalobce přípisem ze dne 11. 8. 2015 pod čj. 5439576/15/2001-61561-100225 sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností spočívající ve snížení nároku na odpočet DPH a poučil ho o možnosti podat návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce tohoto práva využil a reagoval vyjádřením ze dne 25. 8. 2015, doručeným tentýž den správci daně, v němž v zásadě předejmul své odvolací, potažmo žalobní námitky, a zároveň navrhl pokračování v dokazování provedením výsledku dvou svědků – jednatele p. J. K. a p. Ing. J. S., obchodního zástupce společnosti FPG. Následujícího dne správce daně přeřadil úředním záznamem ze dne 26. 8. 2015 vybrané písemnosti či jejich části z neveřejné části spisu do veřejné. Dne 3. 9. 2015 pak správce daně obeslal žalobce svým úředním záznamem ve věci ukončení postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 9. 2015, čj. 5860784/15/2001-61561-100225, v němž vypořádal námitky žalobce, nevyhověl pro nedůvodnost návrhům žalobce na doplnění dokazování a zároveň žalobci sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností v tom smyslu, že k odstranění pochybností správce daně dle výzvy správce daně nedošlo a že bude žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost.
105. Soud zdůrazňuje, že i pokud by postup správce daně v souvislosti s okamžikem přeražení písemností zařazených do vyhledávací části spisu představoval vadu řízení, mohla by být taková vada s ohledem na principy ovládající daňového řízení odstraněna v odvolacím řízení. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 178/2016 - 18, *„postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními*

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem“. Nejvyšší správní soud přitom ve vztahu k přeřazování písemností z neveřejné do veřejné části spisu v uvedeném rozsudku dodává, že „*jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento včas nepřeradil písemnosti, které byly uplatněny v rámci daňové kontroly jako důkazní prostředek, z vyhledávací části spisu do části spisu přístupné daňovému subjektu“.*

106. Soud se tak ve světle právě vyložených závěrů zaměřil na posouzení, zda měl žalobce nejpozději v odvolacím řízení přístup ke všem písemnostem původně zařazeným do vyhledávací části spisu, jež byly podkladem pro vydání Platebního výměru.
107. Přitom zjistil, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení vyzval správce daně k doplnění některých písemností, které ač byly podkladem pro vydání Platebního výměru, nebyly součástí správního spisu předloženým žalovanému (srov. přípis žalovaného ze dne 13. 1. 2016, čj. 1651/16/5300-21443-708158). Jak vyplývá z přípisu správce daně ze dne 27. 1. 2016, čj. 505762/16/2000-11442-109949, správce daně pak teprve v reakci na tento požadavek žalovaného založil do spisu mj. písemnosti týkající se mezinárodních dožádání, jejichž obsah však byl v souladu s výše uvedenými závěry jedním z klíčových podkladů pro skutkové závěry vyústivší ve vydání Platebního výměru, aniž by však uvedené písemnosti byly součástí správního spisu.
108. Žalovaný přitom žalobce o uvedeném doplnění spisovaného materiálu, které sám považoval pro posuzovanou věc za významné (jinak by nepochybně uvedený požadavek na doplnění spisovaného materiálu vůči správci daně v odvolacím řízení neuplatnil), nijak neinformoval. Ze spisu se pak podává, že některé podklady byly v odvolacím řízení správcem daně doplněny teprve dne 23. 2. 2016.
109. Žalobci je tedy třeba přisvědčit potud, že neměl v průběhu daňového řízení skutečnou a reálnou možnost se seznámit s obsahem některých písemností, které byly jedním z klíčových podkladů pro závěr o jeho vědomém zapojení do podvodu na DPH. Správce daně vycházel při vydání Platebního výměru z písemností, které neučinil součástí správního spisu. Jeho součástí byl toliko úřední záznam ze dne 27. 1. 2014, čj. 217130/14/2001-05401-100225, založený do spisu ke dni 30. 1. 2014 – viz výše, v němž je uvedeno, že byla zaslána mezinárodní dožádání do Rakouska, Německa, Polska a na Slovensko, nikoli však samotné žádosti o mezinárodní dožádání a odpovědi na ně. Ty se součástí správního spisu staly v souladu s dříve uvedeným teprve v rámci doplňování spisového materiálu v odvolacím řízení, aniž by však byl žalobce o takovém doplnění klíčových podkladů pro rozhodnutí uvědomen.
110. Uvedeným postupem pak žalovaný zatížil Napadené rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost, neboť žalobci bylo v důsledku postupu správce daně fakticky upřeno právo seznámit se s obsahem písemností, které byly jedním z klíčových podkladů pro závěr o jeho vědomém zapojení do podvodu na DPH. Náprava této vady v odvolacím řízení pak podle přesvědčení soudu vyžadovala, aby žalovaný žalobce o doplnění spisového materiálu v odvolacím řízení zpravil. K tomu však před vydáním Napadeného rozhodnutí nedošlo.
111. K vypořádání námitek vznesených žalobcem pod čtvrtým a pátým žalobním bodem soud za tohoto stavu pro předčasnost nepřistoupil, když s ohledem na závěry k prvnímu a

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

druhému žalobnímu bodu nelze vyloučit, že ze strany daňových orgánů dojde v návaznosti na případnou procesní aktivitu žalobce k doplnění spisových podkladů a zpřesnění popř. k dílčím úpravám v jejich skutkových zjištěních, jež jsou podkladem pro navazující právní závěry.

112. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
113. Důvod pro zrušení Platebního výměru soud neshledal, neboť ačkoliv procesní vadou bylo stíženo již daňové řízení před správcem daně, nejedná se o případ, že by platební výměr neměl vůbec být vydán. Pokud by soud zrušil rozhodnutí správce daně, nebylo by možné v daňovém řízení pokračovat (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 - 76, jehož závěry jsou aplikovatelné i na daňový řád). Soud proto zrušil jen rozhodnutí žalovaného.
114. V dalším řízení žalovaný (event. správce daně v rámci řízení o odvolání) zohlední závěry vyslovené výše v bodech 44 – 110, umožní žalobci seznámit se se všemi písemnostmi, které byly podkladem pro vydání Platebního výměru, a vyjádřit se k nim, napraví vady řízení způsobem specifikovaným v bodě 82 tohoto rozsudku a poskytne přitom žalobci procesní práva v rozsahu, který daňový řád předpokládá pro daňovou kontrolu.
115. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
116. 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 advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky) a režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 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. 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 nejblíže 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.

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 5. června 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L.H.