



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **MELISANA s.r.o.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupený Ing. Jiřím Pavlíkem, daňovým poradcem, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728 a č.j. 38680/15/5300-22443-701728,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 38680/15/5300-22443-701728, se žaloba **zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám Ing. Jiřího Pavlíka, daňového poradce, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena

níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále je „správce daně“) vydaná na základě daňové kontroly:

- platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 24.10.2014, č.j. 3729880/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období červenec 2012, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 242 820 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3730064/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období srpen 2012, kterým byla vyměřena daň ve výši 803 698 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3730167/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období září 2012, kterým byla vyměřena daň ve výši 1 189 130 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 15.10.2014, č.j. 3730267/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období říjen 2012, kterým byla vyměřena daň ve výši 67 972 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3730321/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období listopad 2012, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 290 321 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3730431/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období prosinec 2012, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 534 717 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3730500/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období leden 2013, kterým byla vyměřena daň ve výši 3 837 175 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3735650/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období únor 2013, kterým byla vyměřena daň ve výši 2 199 850 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3735776/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období březen 2013, kterým byla vyměřena daň ve výši 1 591 532 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3735900/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období duben 2013, kterým byla vyměřena daň ve výši 1 846 797 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3736195/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období květen 2013, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 674 364 Kč,

- platební výměr na DPH ze dne 24.10.2014, č.j. 3736388/14/3001-24801-709382, za zdaňovací období červen 2013, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 444 994 Kč,

Žalobce se podanou žalobou dále domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 38680/15/5300-22443-701728, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr na DPH ze dne 8.9.2014, č.j. 3487995/14/3001-24801-709382, kterým byl žalobci na základě postupu k odstranění pochybností vyměřen nadměrný odpočet ve výši 3 892 Kč za zdaňovací období červenec 2013.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že územní pracoviště Brno I. se sídlem Příkop 25, Brno-střed, které vydalo prvostupňová rozhodnutí, se nenachází v sídle Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj; taková územní pracoviště je s ohledem na § 8 odst. 5 zákona

č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011“), možné tvořit pouze vyhláškou. Uvedené pravidlo finanční správa podle žalobce obešla prostřednictvím svého organizačního řádu. Územní pracoviště Brno I. tak podle žalobce nebylo v rozhodném období správním orgánem s pravomocí a působností, a jeho rozhodnutí jsou tudíž nicotná.

Žalobce dále namítá, že odůvodněně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, neboť správce daně v ní nereagoval na jeho námítky a požadavky; zpráva tak nemůže být použitelným důkazním prostředkem.

Žalobce dále namítá, že žalovaný vydal napadená rozhodnutí na základě neúplného spisového materiálu - žalovaný v rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728 uvádí, že žalobce nereagoval na výzvy odvolacího orgánu, přestože obdržel odpověď žalobce na výzvu správce daně č.j. 38679/15/5300-22443-701728, která byla odeslána dne 8.12.2015.

Co se týká přičítání účasti žalobce na daňovém podvodu, žalobce namítá, že správce daně nevzal v úvahu všechny důkazy pro a proti, zejména pak důkazy ve prospěch žalobce; správce daně nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Žalovaný pak odkázal na nedefinované objektivní okolnosti. Správce daně též postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), jeho postup je netransparentní a nepřezkoumatelný. Napadené rozhodnutí je nicotné, neboť trpí vadami, které jej činí zjevně vnitřně rozporným. Správce daně podle žalobce postupoval protiprávně, když vyměřil daň podle objektivních okolností, které však nejsou definovány žádným zákonem ani směrnici EU. Správce daně neprovedl žádný důkaz prokazující, že žalobce mohl a měl vědět skutečnosti správcem daně dovozované, a nevypořádal se s tvrzeními a důkazy předloženými žalobcem.

Pokud žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí, že nebylo možné ověřit sled jednotlivých obchodů, žalobce namítá, že správci daně byl na elektronickém nosiči předložen popis jednotlivých obchodů. Každý obchod byl dokladován v samostatné složce. Správce daně tak mohl snadno a jednoduše označit transakce, které považuje za neprokázané, a u nich v souladu se zákonem rozhodnout o případném neuznání nároku na odpočet. Značný objem uskutečněných tuzemských zdanitelných plnění vykázaných na řádku 2 daňového přiznání podle žalobce zpráva o daňové kontrole pomíjí a žádným způsobem se nevyjadřuje k osudu nároku na odpočet na vstupu při pořízení tohoto zboží.

Podle žalobce daň nebyla stanovena na základě dokazování a správce daně přitom zároveň nerozhodl o použití pomůcek; není zřejmé, na základě čeho byla daň stanovena.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadená rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňová zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, přičemž odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadených rozhodnutí.

K námitce absence pravomoci a působnosti územního pracoviště Brno I. žalovaný uvádí, že jako sídlo územních pracovišť je nutno brát nikoliv adresu s číslem popisným, nýbrž toliko sídelní město, jímž je v daném případě Brno.

K odpovědi žalobce na písemnost č.j. 38679/15/5300-22443-701728 žalovaný uvádí, že ta ničeho zásadního do řízení nepřinesla, neboť žalobce se v ní vyjadřuje k materiální povaze zdanitelného plnění údajně uskutečněného společností V-TRANS-SPEDICO Kft. s tím, že mezinárodní dožádání nezpochybnilo existenci vykazovaných obchodních transakcí; žalovaný se však v dané věci nezabýval popřením existence vykazovaných transakcí s touto společností, nýbrž naplněním podmínek pro odpočet daně při existenci řetězce plátců DPH stížených podvodem na této dani.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím žalobce namítal, že územní pracoviště Brno I. nemělo působnost a pravomoc ke své činnosti, neboť podle žalobce nedošlo k jeho zřízení v souladu se zákonem č. 456/2011 Sb.

Zdejší soud se s touto argumentací žalobce neztotožňuje.

Podle § 8 odst. 5 zákona č. 456/2011 Sb. územní pracoviště finančního úřadu, které se nenachází v jeho sídle, stanoví ministerstvo vyhláškou.

Sídlem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, stejně jako dotčeného územního pracoviště, je město Brno. V rámci vyhlášky č. 48/2012 Sb. je v příloze uveden seznam územních pracovišť finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídle; uvedena jsou zde ta pracoviště, která se nacházejí v jiném sídelním městě než příslušný finanční úřad. Námitku nicotnosti prvostupňových rozhodnutí soud s ohledem na uvedené nepovažuje za důvodnou. Nad rámec argumentace žalobce je nutné zdůraznit, že územní pracoviště je pracovištěm příslušného finančního úřadu, který je tím správním orgánem, který je ve smyslu § 10 zákona č. 456/2011 Sb. nadán kompetencí provádět postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu a vykonávat správu daní; není to tedy územní pracoviště, které by bylo nositelem pravomoci vydat prvostupňová rozhodnutí. Tímto správním orgánem je příslušný finanční úřad, ve vztahu k němuž je územní pracoviště jeho organizační jednotkou.

Žalobce dále v žalobě mimo jiné brojil i proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období červenec 2013, včetně potvrzujícího rozhodnutí žalovaného, jehož nosné důvody vychází z toho, že žalobce v tomto případě neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 až 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dál jen „ZDPH“).

Pokud v této souvislosti žalobce v žalobě uváděl, že obě napadená rozhodnutí žalovaného mají společný základ v jediné zprávě o daňové kontrole ze dne 7.10.2014, č.j. 3690891/14/3001-05406-703931, není tomu tak. Předmětná zpráva o daňové kontrole byla podkladem pro platební výměry na DPH za zdaňovací období měsíců červenec 2012 až červen 2013, potvrzené rozhodnutím žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728, nikoli však pro platební výměr na DPH za zdaňovací období červenec 2013 ze dne 8.9.2014, č.j. 3487995/14/3001-24801-709382, potvrzený rozhodnutím ze dne 15.12.2015, č.j. 38680/15/5300-22443-701728. Co se týká platebního výměru na DPH za zdaňovací období červenec 2013, ten byl vydán na základě postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu.

Pokud jde o zmiňovaný platební výměr za zdaňovací období červenec 2013 a jej potvrzující druhostupňové rozhodnutí žalovaného, není v žalobě obsažen, kromě námítky nedostatku pravomoci příslušného územního pracoviště, žádný další žalobní bod. Veškerá další argumentace žalobce se vztahuje k platebním výměrům opírajícím se o zjištění řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, které byly vydány na základě výše zmiňované zprávy o daňové kontrole.

Podstatou sporu je otázka, zda správce daně a žalovaný oprávněně vyloučili nároky žalobce na odpočet daně u zdanitelných plnění (obchodů se zemědělskými komoditami) ve zdaňovacích obdobích červenec 2012 až červen 2013 s ohledem na skutečnost, že žalobce mohl či měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem.

Co se týká zdaňovacích období červenec 2012 až červen 2013, správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v oddílu C přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období. Správce daně mimo jiné vyzval žalobce k prokázání, že se deklarovaná plnění skutečně uskutečnila, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a 73 ZDPH, že osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu bylo uplatněno v souladu s § 64 ZDPH, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu a že dodání zboží formou třístranného obchodu se uskutečnilo a bylo uplatněno v souladu § 17 ZDPH. V rámci protokolů o seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností správce daně uvedl, že předloženými doklady pochybnosti nebyly odstraněny a na základě dosud shromážděných podkladů a zjištěných skutečností nelze stanovit daň ve správné výši a je tak třeba pokračovat v dokazování.

Správce daně zahájil daňovou kontrolu protokolem ze dne 9.12.2013, č.j. 3786902/13/3001-05406-703931. Její výsledky správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole, kterou žalobce odmítl podepsat. Následně byly vydány platební výměry na DPH za zdaňovací období měsíců červenec 2012 až červen 2013.

Z napadeného rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728 a zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně v rámci dokazování prověřoval prostřednictvím

tuzemských i mezinárodních dožádání řetězce obchodních transakcí na území Evropské unie, jejichž účastníky byly kromě žalobce také další tuzemské daňové subjekty a dále daňové subjekty ze Slovenska, Maďarska a Rumunska. Podle zjištění správních orgánů se měl žalobce účastnit obchodů se zemědělskými komoditami, u nichž v rámci řetězce společností postupným přeprodejem zboží docházelo k nárokování nadměrných odpočtů a daň z deklarovaných obchodů nebyla některým z účastníků v řetězci či větve řetězce odvedena.

K námitce, že daň nebyla stanovena dokazováním, přičemž současně nebylo rozhodnuto o použití pomůcek, zdejší soud uvádí, že ze zprávy o daňové kontrole ve spojení

s napadeným rozhodnutím žalovaného č.j. 43766/15/5300-22443-701728 vyplývá, že správní orgány svůj závěr postavily na tom, že prokázaly, že žalobce byl součástí řetězce transakcí stížených podvodem na DPH a že o své účasti na podvodu vědět měl či mohl. Žalobci se zjištění a závěry správce daně a žalovaného nepodařilo relevantním způsobem vyvrátit, a proto mu nebyl uznán nárok na odpočet daně. Ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728 nikterak nevyplývá, že by správní orgány rezignovaly na dokazování; proto nebylo důvodu přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, které je namístě ve zcela jiných situacích, kdy je potřeba náhradním způsobem kvalifikovaně odhadnout základ daně a daň, aby se takto odhadnuté částky co nejvíce blížily skutečné ekonomické realitě daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS). V nyní posuzovaném případě ale nebylo důvodu, aby správce daně pomocí pomůcek cokoli odhadoval ohledně plnění, u nichž nárok na odpočet DPH z důvodu zatížení transakcí podvodem na DPH odepřel. Zdejší soud v této souvislosti zdůrazňuje, že daňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty. Neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59). Tyto skutečnosti zásadně prokazuje správce daně, přičemž platí, že pokud daňový subjekt přdestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60). Námitka týkající se nevyužití institutu stanovení daně podle pomůcek tak není důvodná; v daném případě je podstatné, zda správce daně a žalovaný unesli své důkazní břemeno ve výše uvedeném smyslu.

Žalobce dále namítal, že zpráva o daňové kontrole nemůže být použitelným důkazním prostředkem, neboť její podpis byl odůvodněně odepřen. Žalobce v této souvislosti uvádí, že opakovaně v průběhu řízení požadoval, aby byly vyloučeny konkrétní položky, u kterých bude jednoznačně prokázáno, že nárok na odpočet není uplatňován v souladu se zákonem, a dále tvrdil, že samotné výsledky dožádání jiných správců daně nelze považovat za důkazy. Podle žalobce na tyto požadavky zpráva o daňové kontrole nereagovala.

Podle § 88 odst. 1 věty první daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy.

Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (strana 96 a 97 zprávy), správce daně uvedl, že z nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/2 vyplývá, že Ústavní soud možnost využít výsledky dožádání, které nejsou v listině zachyceny bezprostředně provedeným důkazem, nevyloučil. Dále správce daně uvedl (strana 99 zprávy o daňové kontrole), že pokud dožádaný správce daně ve své odpovědi na dožádání uvede, že daňovým subjektem nebylo podáno daňové přiznání, resp. nebyla jím do státního rozpočtu odvedena daň, nejedná se ve smyslu judikatury Ústavního soudu o nepřípustné hodnocení důkazů. Co se týká požadavku na vyloučení nároku na odpočet daně pouze u konkrétních položek, ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně se jednotlivými obchody žalobce podrobně zabýval a posuzoval žalobcem vykazovaná plnění, u kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet, s ohledem na veškeré důkazní prostředky předkládané žalobcem a ve vzájemné souvislosti se všemi zjištěními z vlastních šetření, tedy s důkazy získanými na základě tuzemských i mezinárodních dožádání.

Z výše uvedeného vyplývá, že zpráva o daňové kontrole jako podklad platebních výměrů ob stojí, neboť obsahuje náležitosti ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu, a jejímu vydání předcházelo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, v němž byla také podrobně shrnuta skutková zjištění správce daně (protokol č.j. 2743080/14/3001-05406-707681 ze dne 18.6.2014). Správce daně při ukončení daňové kontroly řádným postupem dostal všem požadavkům obsaženým v § 88 daňového řádu. Důvody, které uvádí žalobce, podle zdejšího soudu nelze považovat za důvody pro (důvodné) odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, jež by mělo vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako skutkového podkladu platebních výměrů. Žalobce nepochybně měl v průběhu celé daňové kontroly právo předkládat důkazní prostředky a vyjádření, byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a poté s ucelenými úvahami a závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole, proti nimž mohl následně uplatnit opravný prostředek. Nedošlo tak k jakémukoli zkrácení žalobce na jeho procesních právech, jež umožňují daňovému subjektu náležitou procesní obranu, jejímž předpokladem je seznámení se skutkovými zjištěními a na jejich základě dovozenými skutkovými a právními závěry správce daně.

Skutečnost, že v daném případě žalobce zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat, nemá vliv na řádné ukončení daňové kontroly ani na přezkoumatelnost platebních výměrů.

Žalobce dále namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728 konstatoval, že žalobce nereagoval na výzvy žalovaného k vyjádření a doplnění důkazních prostředků vydané s ohledem na odpovědi na mezinárodní dožádání od maďarského správce daně. Žalobce ovšem poukazuje na skutečnost, že žalovaný obdržel odpověď na písemnost č.j. 328679/15/5300-22443-701728 odeslanou dne 8.12.2015.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Jak vyplynulo ze správního spisu, v průběhu odvolacího řízení obdržel správce daně výsledky mezinárodních dožádání, o které byl doplněn spisový materiál. Žalovaný proto seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a poskytl žalobci lhůtu k vyjádření a doplnění důkazních prostředků v délce 8 dní ve výzvě ze dne 19.11.2015, č.j. 38679/15/5300-22443-701728, která byla žalobci doručena dne 1.12.2015. Žalobce reagoval písemností „odpověď na Vaši písemnost 38679/15/5300-2443-701728“, doručenou žalovanému dne 8.12.2015. Dne 15.12.2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728. V odpovědi žalobce ze dne 8.12.2015 je obsaženo zevrubné vyjádření žalobce ke konkrétní transakci – třístrannému obchodu se slovenským a maďarským partnerem.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí (strana 4 napadeného rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728) uvedl, že na výzvu žalobce nereagoval.

Pokud ve vyjádření k žalobě žalovaný uvádí, že odpověď žalobce na výzvu správce daně byla úřední osobou převzata až dne 18.12.2015, pak není podstatné, kdy oprávněná osoba písemnost převzala, nýbrž kdy odpověď žalobce došla do dispozice správce daně.

Žalovaný pochybil, pokud vydal napadené rozhodnutí č.j. 43766/15/5300-22443-701728, aniž by se vypořádal s vyjádřením žalobce k výzvě správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení o nová zjištění. Nezohlednění vyjádření daňového subjektu ke skutkovým zjištěním k výzvě správce daně po doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení je přitom procesní vadou, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, tedy samotné stanovení daně (rozsudek zdejšího soudu ze dne 3.11.2016, č.j. 62 Af 23/2015-112, č. 3611/2017 Sb. NSS).

V dané věci postup žalovaného nepochybně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728, měl, neboť se nejednalo o situaci, kdy by se odpověď žalobce vůbec netýkala předmětné výzvy či předmětu daňového řízení apod., a obsahovala by tedy argumentaci, kterou by žalovaný mohl oslyšet. S ohledem na skutečnost, že obsah vyjádření se vztahuje k předmětné výzvě a obsahuje argumenty ke konkrétní transakci, nemůže to být zdejší soud, který

by se namísto žalovaného měl s jeho obsahem jako první vypořádat. Nevypořádání se s obsahem vyjádření žalobce pak nelze zhojit argumentací žalovaného ve vyjádření k žalobě, neboť pokud jde o nosné skutkové a právní důvody, ty přezkoumává soud v mezích žalobních bodů tak, jak se podávají z napadeného rozhodnutí.

Proto soud předmětné rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s., v němž žalovaný své procesní pochybení napraví. S ohledem na tuto skutečnost se soud nemohl zabývat žalobními námitkami zpochybňujícími správcem daně a žalovaným vymezené okolnosti, z nich dovozovali účast žalobce v řetězci transakcí zatížených podvodem na DPH, resp. oprávněnost odepření nároku žalobce na odpočet DPH, neboť tyto otázky budou předmětem rozhodování žalovaného.

Pokud jde o žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 38680/15/5300-22443-701728, soud ani nad rámec uplatněného žalobního bodu nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost tohoto rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí tak soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů řízení.

Žalobce byl ve věci úspěšný, a to pokud jde o rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 43766/15/5300-22443-701728. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že ohledně této části žaloby žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu, dále náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se dvěma režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), a částce 1 428 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 11 228 Kč. K zaplacení uvedených byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Pokud je o napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2015, č.j. 38680/15/5300-22443-701728, tu žalobce úspěšný nebyl, proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení (zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč). Ve vztahu k tomuto rozhodnutí byl úspěšným žalovaný, nicméně tomu nad rámec úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

V Brně dne 6. března 2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu