



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **IMPEXTA 3000 Ostrava, spol. s r. o.** se sídlem Soukenická 877/9, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava, zastoupeného JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem se sídlem Puchmajerova 7, Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014 č. j. 34483/14/5200-20443-711514, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 34483/14/5200-20443-711514 ze dne 19. 12. 2014 **se z r u š u j e** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 17.600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Jařabáče, advokáta se sídlem Sadová 1585/7, Ostrava.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba a žalobní body.

Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 18. 2. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 34483/14/5200-20443-711514 ze dne 19. 12. 2014 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že napadeným rozhodnutím žalovaný odmítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty za období leden 2008 až prosinec 2009, kterým byla žalobci doměřena daň, a současně bylo rozhodnuto o povinnosti zaplatit penále. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné a tvrdí, že jím byl zkrácen na svých právech, stejně tak jako předcházejícím rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“).

Žalobce předně namítl nepřezkoumatelnost postupu žalovaného (**bod 1.**), kdy bez odůvodnění změnil právní kvalifikaci, na základě které byla žalobci daň doměřena. Správce daně dovodil, že obchody žalobce (nákup osobních automobilů), ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jsou zatíženy daňovým podvodem, o kterém žalobce měl a musel vědět. Žalovaný naopak rozhodnutí založil na nesplnění povinnosti důkazní k těmto obchodům. Podle žalobce tak učinil z důvodu přenesení důkazní povinnosti; v případě daňového podvodu je totiž povinen tento prokázat žalovaný, resp. správce daně, z důvodu změny právní kvalifikace však důkazní břemeno tížilo žalobce, který byl povinen prokázat svá daňová tvrzení, což podle žalovaného neučinil, a proto mu byla daň doměřena.

Dále měl žalovaný porušit dvojinstančnost daňového řízení (**bod 2.**), neboť žalobce před rozhodnutím o odvolání sice formálně seznámil s výsledky daňového řízení a se změnou právní kvalifikace, fakticky tak však neučinil, neboť v „seznámení“ nehodnotil listinné důkazní prostředky a v odvolacím řízení podanou svědeckou výpověď Ing. J. K., ke které pouze uvedl, že tato svědecká výpověď nepřinesla nové skutečnosti, což není pravdou. Žalobce se proto nemohl k zjištěnému skutkovému stavu vyjádřit, nemohl se vyjádřit ani k změně právní kvalifikace, neboť ji žalovaný neodůvodnil, nemohl navrhnout provedení dalších důkazních prostředků a žalovaný v důsledku toho žalobce poškodil na jeho právech, když odvolání zamítl.

Další žalobní námitky žalobce se týkají hodnocení důkazních prostředků a nehodnocení některých důkazů (**bod 3.**). Žalobce nesouhlasil s hodnocením předložených listinných důkazů jako formálních dokladů. List vlastnictví, bill of lading (náložní list), kanadský a americký list vlastnictví, doklady o přepravě zboží z Kanady a USA, doklady společnosti FICO, plné moci, daňové výměry o dovozních odvodech (EZA) německých státních orgánů a výpis z běžného účtu nemohou být formálními doklady, neboť dovršují hmotněprávní aspekty skutečností uvedených v jednotlivých písemnostech a v jednotlivých státech. Jako tzv. formální daňové doklady Ústavní soud v usnesení sp. zn. III. US 365/04 z 29. 9. 2004 označil doklady vztahující se k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv listinné důkazní prostředky, ty formálními doklady být nemohou. Žalovaný nadto některé listinné důkazy vůbec nehodnotil, např. kopie občanských průkazů získaných žalovaným v rámci mezinárodního dožádání č. j. 246512/12 a 246378/12 z 2. 7. 2012, rozhodnutí

kanadských a německých orgánů o přechodu vlastnických práv k jednotlivým motorovým vozidlům, důkazy k obchodní činnosti dodavatelům žalobce - společnosti MotorsTech Import Company s. r. o. (dále jen „MotorsTech“) a Dinemlun trade s r. o. (dříve Lundinem trade s. r. o., dále jen „Dinemlun“ nebo „Lundinem“), rozhodnutí č. j. 5781/12-1301-804127 ze dne 19. 10. 2012, které ani není součástí předkládací zprávy, a listinný důkaz společnosti FICO ve věci evidence plateb od společnosti Lundinem. V rozporu s ustanovením § 96 zák. č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného (dále jen „daňový řád“) vycházel žalovaný nikoliv ze svědecké výpovědi svědka J. Ž., ale z listiny zachycující jeho výpověď, s čímž žalobce nesouhlasil. Dále použil k odůvodnění svého rozhodnutí v rozporu s ustanovením § 96 daňového řádu písemnost č. j. PH-1739/PS-1.07.

Žalobce vznesl námitky rovněž k hodnocení svědeckých výpovědí (**bod 4.**).

Žalovaný a správce daně chybně hodnotili výpovědi osob oprávněných jednat za společnosti MotorsTech a Dinemlun, paní Ž. D., pana J. V., a pana M. S. Žalovaný neuvedl, proč prakticky bezvýhradně uvěřil jejich výpovědi, že s žalobcem neobchodovali, ačkoliv jejich výpovědi jsou v rozporu nejen s listinnými důkazy, ale i s výpovědi dalších svědků, jsou vnitřně rozporuplné a zájem těchto svědků je v přímém rozporu se zájmy žalobce. Žalovaný nepřihlédl k tomu, že svědci se mohli záměrně snažit přinejmenším bagatelizovat svou účast na předmětných obchodech hraním role tzv. bílého koně, ačkoliv ve skutečnosti mohlo být její osobní zapojení do předmětných obchodů podstatnější. Úspěch žalobce znamená závěr o úmyslném porušování zákona ze strany těchto svědků, byli tak motivováni přispět k pro žalobce nepříznivému závěru v maximální míře.

Výpověď svědka A. J. žalovaný rovněž hodnotil chybně, když k jeho výpovědi nepřihlédl pro její údajnou neurčitost. Svědek byl vyslýchán po čtyřech letech od realizace předmětných obchodních případů, je tedy pochopitelné, že si nepamatoval detaily. Žalovaný měl svědkovi dodatečně umožnit nahlédnout do konkrétních listin, čímž by se mohl jeho výslech zpřesnit, nicméně žalovaný rezignoval na svou povinnost, vyplývající z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Totéž platí o výpovědi svědka J. G. a konec konců i u výpovědi svědkyně Ž. D., svědka J. V. a M. S., jejichž výpovědi také nebyly konfrontovány s listinnými důkazy.

Zejména však žalobce nesouhlasil s bezdůvodným neprovedením výslechu žalobcem navrženého svědka M. K., který věděl podrobnosti o obchodních transakcích mezi společnostmi TYGR CENTRUM a.s. a TYGR CENTRUM Praha s.r.o., vykonávající dopravu a manipulaci se zbožím, s nakládkou v celním skladu a vykládkou v České republice, konkrétně u společností MotorsTech a Dinemlun, což je sporná část obchodního řetězce. Přestože žalobce jeho výslech navrhl a potřeba jeho výslechu vyplynula ze svědecké výpovědi Ing. J. K., žalovaný ji bezdůvodně odmítl provést.

Žalobce dále namítl nekompletnost spisu a nevyřízení podnětu k prošetření stížnosti proti rozsahu nahlížení do spisu (**bod 5.**). Žalovaný nedovolil žalobci nahlédnout do neveřejné vyhledávací části spisu s tím, že zde nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce, ačkoliv je zde např. prostředek evidovaný pod bodem [12], na který se žalovaný ve svém napadeném rozhodnutí pod bodem

[28] dovolává (poznámka soudu: z bodu [28] napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce vycházel z výpisu transakcí z účtu č. 3429228001/5500).

Nakonec žalobce namítl, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty, neboť postup, kdy žalovaný své rozhodnutí vydal 19. 12. 2014 a žalobci doručil 29. 12. 2014, tedy těsně před koncem prekluzivní lhůty podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, je postup nezákonný (**bod 6**).

II. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že před rozhodnutím o odvolání žalobce seznámil jak se změnou právní kvalifikace, tak s výsledky odvolacího řízení. Důvodem pro změnu právní kvalifikace byl názor žalovaného, že o daňový podvod by se jednalo pouze v případě, kdy by bylo prokázáno, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna osobami uvedenými na daňových dokladech. Toto však prokázáno nebylo, žalobce podle žalovaného neprokázal, kdo byl jeho dodavatelem, tedy že jím byly skutečně osoby, které daňové doklady, žalobcem v řízení předložené, vystavily, a proto žalovaný změnil právní kvalifikaci tak, že žalobce nesplnil svou povinnost důkazní, vyplývající z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný seznámil žalobce s výsledky dokazování, umožnil se mu vyjádřit se k nim, a žalobce svého práva využil. Odvolací řízení tak nebylo pouze formální a správní řízení nebylo jednoinstanční.

Listiny hodnotil žalovaný v kontextu ověření nabytí předmětných vozidel společnostmi Lundinem (Dinemlun) a MotorsTech, když žalobce prokazoval realizaci prověřovaných dodávek automobilů právě těmito deklarovanými dodavateli, což však prokázáno nebylo.

Co se týče písemnosti č. j. PH-1739/PS-1/01 a v ostatních bodech týkajících se námítky k listinným důkazům, žalovaný odkázal na své rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole.

Co se týče nesouhlasu s hodnocením svědeckých výpovědí, žalovaný poukázal na své rozhodnutí a jeho odůvodnění, ze kterých vyplývá, že výpovědi svědků Ž. D., J. V. a M. S. žalovaný hodnotil ve vztahu k ostatním zjištěním a důkazním prostředkům získaných během daňové kontroly. Z toho uzavřel, že nebylo prokázáno, že by fakturované dodávky zboží byly provedeny právě tak, jak bylo deklarováno předloženými fakturami, konkrétně, že zboží bylo dodáno společnostmi Dinemlun a MotorsTech, tedy osobami, které jsou jako dodavatelé na fakturách uvedeny.

Co se týče neprovedené svědecké výpovědi navrženého svědka M. K., žalovaný poukázal na to, že správce daně nemá povinnost provést veškeré daňovým subjektem navrhované důkazy, pokud však některý z navrhovaných důkazů neprovede, musí tento svůj postup odůvodnit, což žalovaný učinil.

K použití nezákonného důkazního prostředku – „první“ výpovědi J.K. - žalovaný uvedl, že vycházel z opakování této výpovědi v odvolacím řízení, kdy procesní nedostatky postupu správce daně byly zhojeny, přičemž opakovaná výpověď je v podstatě stejná jako první výpověď.

K námitce žalobce, že nebyla vyřízena jeho stížnost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5. 12. 2014 a 17. 12. 2014 a že žalobci nebylo umožněno nahlížet do spisu, žalovaný uvedl, že stížnost byla vyřízena. Žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech členěním daňového spisu na část veřejnou a neveřejnou. Tvzení žalobce, že ve vyhledávací části spisu se nachází důkazy v jeho prospěch, považuje žalovaný za účelové.

Žalovaný nesouhlasil ani s názorem žalobce, že uplynula lhůta pro vyměření a doměření daně z důvodu, že žalovaný rozhodl nezákonně krátce před uplynutím prodloužené lhůty pro její vyměření a doměření (právní moc rozhodnutí nabyla 29. 12. 2014, tedy 2 dny před koncem lhůty). Tento postup daňový řád umožňuje, a pokud žalovaný rozhodl v kterýkoliv ze dnů, které měl k doměření daně k dispozici, nelze v tom sledovat nezákonný postup. Ve zbytku odkázal na své rozhodnutí.

III. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě do dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně na základě daňové kontroly zahájené dne 11. 10. 2010 rozhodl dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období měsíce prosinec 2008 a na základě daňové kontroly zahájené dne 9. 12. 2010 za zdaňovací období měsíce leden až listopad 2008 a leden až prosinec 2009, tak, že za předmětná zdaňovací období byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. O daňové kontrole byla zpracována zpráva o č. 203/2013, z níž vyplývá, že žalobce deklaroval obchodní činnost – nákup vozidel mimo jiné od společnosti Dinemlun a MotorsTech, k obchodní spolupráci za roky 2008 a 2009 předložil celkem 115 ks přijatých faktur, u kterých uplatnil nárok na odpočet DPH. Společnosti Dinemlun a MotorsTech byly podle správce daně do obchodního řetězce, když vozidla byla žalobci dodávána z USA či Kanady od společnosti Atlantic Auto Performance Ltd., Kanada (dále jen „společnost Atlantic“), vsunuty pouze formálně a dokladově za účelem jednak možnosti uplatnit na daňových nákladech částky za pořízení vozidel a jednak možnosti získat nárok na odpočet DPH z dokladů formálně vystavených těmito společnostmi, aniž by tyto prováděly jakoukoliv činnost. Proto správce daně žalobci doměřil daň jednotlivými daňovými výměry.

Proti těmto daňovým výměrům podal žalobce odvolání, které se částečně shoduje s žalobními body. Žalobce správci daně vytýkal nepředložení všech důkazních prostředků, jejich nehodnocení, nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí, kdy výpovědi svědka J. V. a M. S. a svědkyně Ž. D. nebyly hodnoceny vůbec a žalobce je považuje za nevěrohodné, neboť byli ovlivněni obavou před případným trestním stíháním za porušení zákonných povinností ve vztahu k vedení společnosti Dinemlun a MotorsTech. Správce daně nehodnotil

výpověď těchto svědků ve vztahu k ostatním zjištěním, zejména ve vztahu k předloženým listinným důkazům, které hodnotil jako formální doklady, přičemž se o formální doklady nemůže jednat, neboť se jedná o soukromé listiny. Některé listinné důkazy správce daně nehodnotil vůbec a ani necitoval celou odpověď německých orgánů, a to především část týkající se kopie plných mocí a kopie občanských průkazů, ze které lze dovodit, že německé celní orgány mají za to, že skutečným prodejcem aut je společnost Atlantic a kupujícím společnost MotorsTech a Dinemlun, tedy že obchody proběhly tak, jak je žalobce deklaroval. Rovněž tak nehodnotil výpisy z účtů k jednotlivým dokladům. Žalobce poukázal na to, že správce daně shledal společnosti MotorsTech a Dinemlun nekontaktní navzdory tomu, že jednatelé těchto společností vypovídali, v každém případě nekontaktnost těchto společností nemůže jít k tíži žalobce, tedy nemůže vyvolat odmítnutí nároku na odpočet daně. Namítl, že nebyl řádně seznámen s konáním svědecké výpovědi Ing. K. a že nebyla řádně vyřízena jeho stížnost. Dále vznesl námitky co do hodnocení důkazů, co do závěrů, které správce daně dovodil z homologace vozu před tím, než tyto byly dovozeny. Podle žalobce tak správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

Žalovaný poté, co zopakoval výpověď Ing. K., tentokrát za účasti žalobce, seznámil dne 10. 11. 2014 pod č. j. 29951/14/5200-20443-711514 žalobce se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení; výzva byla žalobci doručena dne 20. 11. 2014. Poté rozhodl napadeným rozhodnutím.

Dále ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 25. 9. 2014 u správce daně stížnost evidovanou pod č. j. 2825730/14, jejíž prošetření správce daně provedl a žalobce vyrozuměl dne 20. 11. 2014, č. j. 3115186/14/3201-00030-809544; následně žalobce požádal žalovaného dne 5. 12. 2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, když nesouhlasil zejména s vedením spisu v tom smyslu, že mu správce daně zamlčel existenci neveřejné části spisu a neprokázal tak úplnost a správnost vedení spisu. Žalovaný žádost žalobce posoudil podle § 261 odst. 6 daňového řádu a uzavřel, že předmětná stížnost byla správcem daně posouzena nesprávně jako přípustný procesní institut, neboť žalobce nebyl v souladu s § 261 odst. 1 daňového řádu oprávněn podat v dané věci stížnost; stížnost měla být posouzena jako nepřípustná pro nesplnění podmínky subsidiarity, když daňový zákon poskytoval jiný prostředek ochrany, a to odvolání resp. jeho doplnění. Správce daně se však uplatněnými námitkami zabýval, a to řádně a v zákonné 60 denní lhůtě. Žalovaný proto dne 5. 2. 2015 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti shledal nedůvodnou; vyrozumění doručil zástupci žalobce dne 15. 2. 2015.

Žalobce dále podal dne 17. 12. 2014 u žalovaného podání, které žalovaný vyhodnotil jako stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu na postup Odvolacího finančního ředitelství, a kterou žalovaný shledal částečně důvodnou a podle § 261 odst. 5 daňového řádu přijal nezbytné opatření k nápravě – vyřízení stížnosti proti postupu Odvolacího finančního ředitelství nejpozději v termínu do 15. 3. 2015.

K jednotlivým žalobním bodům krajský soud uvádí následující:

Žalobní bod č. 1 a 2, neodůvodněná změna právního názoru a porušení dvojinstančnosti řízení.

V seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a se změnou právního názoru rozhodnutí z 10. 11. 2014 č. j. 29951/14/5200-20443-711514 žalovaný uvedl (bod [34]), že *„se neztotožňuje se závěry prvostupňového správce daně, že uvedené obchody byly zatíženy podvodem na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, o kterém odvolatel (pozn. soudu: zde žalobce) vědět měl a mohl. Aplikace daňového podvodu na daný případ by přicházela v úvahu až v případě, kdy by bylo prokázáno, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna, a to osobami uvedenými na předmětných daňových dokladech“*. Stejným způsobem žalovaný odůvodnil i rozhodnutí o odvolací námitce žalobce proti daňovým výměrům, kdy k odvolacímu důvodu [21] uvedl, že *„na rozdíl od prvostupňového správce daně dospěl k závěru, že v uvedeném případě nebyly předmětné obchody zatíženy podvodem na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, o kterém odvolatel měl a mohl vědět, jak je uvedeno ve zprávě o kontrole. Aplikace daňového podvodu na daný případ by přicházela v úvahu až v případě, kdy by bylo prokázáno, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna, a to s údaji uvedenými na předložených dokladech“*. Žalovaný tedy odmítl nárok na odpočet daně z důvodu, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných plnění společnostmi Dinemlun a MotorsTech, které jsou na předložených dokladech uvedeny jako dodavatelé zboží, nikoliv z důvodu, že se účastnili podvodu na DPH.

Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobce, že žalovaný nesdělil žalobci důvod změny právní kvalifikace, je nedůvodná, neboť tomu tak není. Žalovaný jak v listině seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem, tak následně v napadeném rozhodnutí žalobci jasně vysvětlil, proč se odklonil od závěru správce daně o tom, že obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, a žalovaný měl možnost na tuto změnu reagovat. Podle názoru krajského soudu došlo ke změně právní kvalifikace správně. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt, tedy žalobce, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Tato povinnost v sobě zahrnuje rovněž povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění osobou na dokladu, který plátce daně předložil. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 188/2004 z 30. 8. 2005, ze kterého vyplývá, že povinnost prokázat, kdo doklad vystavil, má výhradně daňový subjekt, tedy žalobce (právní věta zní: *„I. Jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátce, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně; takový doklad pak nelze uznat za daňový doklad ve smyslu § 12 zákona ČNR č. 1088/1992 o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1998“*). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 19/2009-128 z 9. 10. 2009. Uvedený požadavek vyplývá z podmínek, za kterých má plátce daně nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 až 79 zákona o DPH, podle kterých nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění nabyt do svého vlastnictví právě od plátce DPH a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti za účelem uvedeným v tomto ustanovení. Je tedy nutné, aby bylo prokázáno, a to daňovým subjektem, který nárok na odpočet DPH uplatňuje, kdo byl jeho dodavatel a že je plátcem DPH. Závěr žalovaného, že to je žalobce (daňový subjekt), který má povinnost důkazní mimo jiné k tomu, od koho nabyt předmětné

automobily, ke kterým uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, je správný. Neprokázal-li žalobce, že nabyl předmětná vozidla od konkrétního dodavatele (plátce DPH), primárně nesplnil povinnost důkazní podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Za této situace nelze posuzovat, zda tento obchod je či není zatížen daňovým podvodem. Tyto skutečnosti lze dovodit z celkových okolností až prokázaného obchodního případu a zjišťují se sekundárně. Prvotní je prokázat, zda k obchodní transakci tak, jak byla deklarována, skutečně došlo. Žalovaný tak správně změnil právní kvalifikaci tak, že žalobce nesplnil povinnost důkazní, žalobce se změnou právní kvalifikace seznámil a umožnil mu na ni reagovat. Námitka žalobce je tak nedůvodná.

Žalobce v žalobě tvrdil, že žalovaný porušil ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu (pozn. správně § 115 odst. 2 daňového řádu), neboť žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nehodnotil listinné důkazy ani opakovanou výpověď Ing. K., neboť zde chybí správná úvaha k hodnocení listinných důkazů a doplněné svědecké výpovědi, čímž zabránil žalobci, aby se vyjádřil k výsledkům odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud považuje tuto námitku žalobce částečně za důvodnou.

Z ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. 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.*

Citované ustanovení vyjadřuje dvojinstančnost správního řízení, neboť je právem daňového subjektu domáhat se změny zaujatého právního názoru a priori ve správním řízení, na jehož podkladě je mu stanovena příslušná částka daně. Proto byl žalovaný povinen umožnit žalobci jako daňovému subjektu vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru a k hodnocení zjištěných rozhodných skutečností (srov. např. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 88/2008-65 z 5. 11. 2008, popř. rozsudek č. j. 4 Afs 34/2003-74 z 27. 5. 2005). Z předmětného seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem vyplývá, že žalovaný sice seznámil žalobce se svým změněným právním názorem a tento zmíněný názor rovněž odůvodnil (srov. předchozí žalobní bod), nicméně jej neseznámil se správním úvahou k hodnocení provedených důkazů, zejména pak k výsledku svědka Ing. J. K. K tomuto výsledku (bod [36]) žalovaný uvedl, že „Ing. K. sdělil v podstatě stejné skutečnosti jako do protokolu o výsledku svědka ze dne 28. 1. 2013“. Hodnocení jeho výpovědi ve vztahu k ostatním provedeným důkazům provedl pouze kuse, a to pouze ve vztahu k výpovědi svědků S., V., D. a J. tak, že „tvrzení svědka, že společnost Tygr Centrum Praha měla zprostředkovat přepravu vozidel do Německa do České republiky a zajistit celní odbavení zboží v Německu je v rozporu se svědeckými výpověďmi osob oprávněných jednat za společnosti MotorsTech a Dinemlun...“. S dalšími důkazy však výpověď nekonfrontoval. Krajský soud považuje takovou úvahu žalovaného za nedostatečnou a nepřezkoumatelnou, s ohledem na to, že v napadeném rozhodnutí není nikde obsaženo hodnocení výpovědi osob oprávněných za Dinemlun a MotorsTech jednat (viz níže). Poměřoval-li žalovaný věrohodnost a pravdivost výpovědi Ing. K. pouze výpovědi svědků, jejichž výpověď co do věrohodnosti,

úplnosti a bezrozpornosti nikde hodnocena není, je toto jeho hodnocení zatíženou logickou chybou a je tedy nepřezkoumatelné.

Zejména se pak žalovaný vůbec nevypořádal s tím, že Ing. K. v odvolání podané výpovědi uvedl, že potvrdit skutečnosti při realizaci obchodních případů schopen je pan M. K., bývalý jednatel Tygr Centrum Praha a. s. Touto skutečností se žalovaný nijak nezabýval ani v seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem, a ani v napadeném rozhodnutí, kde naopak uvádí, že „Ing. K. ani pan B. přitom v rámci svých svědeckých výpovědí neuvedli, že by informace o uvedených transakcích mohl podat druhý jednatel společnosti Tygr Centrum, jehož výslech odvolatel navrhl“ (srov. bod 80 str. 31 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tímto porušil ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť neseznámil žalobce s hodnocením doplněného dokazování v rámci odvolacího řízení. Tato procesní vada mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, neboť žalobce v jejím důsledku nemohl procesně adekvátně reagovat na skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, a rozhodnutí žalovaného je nutno pro tuto nezákonnost zrušit.

Žalovaný neprovedl výslech M.K., ačkoliv jej žalobce navrhl, právě s odůvodněním, že ani Ing. K. ani druhý svědek pan B. neuvedli, že by o uvedených transakcích mohl pan K. podat informace. Přesto žalovaný uzavřel, že žalobce nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pro nesplnění důkazní povinnosti. Neprovedl-li žalovaný žalobcem navržený důkaz, vycházejí z nepřezkoumatelného závěru, že z žádné svědecké výpovědi nevyplývalo, že by navržený svědek měl informace o předmětných obchodních transakcích, ze kterých nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vyplývá, je závěr žalovaného o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem nesprávný a napadené rozhodnutí žalovaného je nutno proto zrušit i z tohoto důvodu. Krajský soud souhlasí se závěrem žalovaného, že není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak to platí pouze za situace, pokud opatří dostatek podkladů pro své rozhodnutí, na základě kterých je skutkový stav zjištěn dostatečně, přesně a úplně, a neprovádění dalšího dokazování odůvodní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 As 30/2009-163 ze dne 18. 3. 2010), což však není daný případ.

Žalobní bod č. 3., hodnocení důkazních prostředků a nehodnocení některých důkazů.

Žalobce nesouhlasil s posouzením listinných důkazů list vlastnictví, bill of lading (náložní list), kanadský a americký list vlastnictví, doklady o přepravě zboží z Kanady a USA, doklady společnosti FICO, plné moci, daňové výměry o dovozních odvodech (EZA) německých státních orgánů a výpis z běžného účtu jako formálních dokladů.

Krajský soud se s námitkou žalobce ztotožňuje. Pojem formální doklad není zákonným pojmem, používá ho však judikatura. Ústavní soud v usnesení III. ÚS 365/04 z 29. 9. 2004 podtrhuje, že prokazování nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Za formální doklad považuje takový daňový doklad, který má všechny požadované náležitosti, ale pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění. Takový formální daňový doklad

není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k důkazu prokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. V nálezu IV. ÚS 402/99 z 15. 5. 2001 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění; jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením byť formálně správného daňového dokladu. Obdobně postupoval i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 9 Af 204/2007-72 z 13. 8. 2008.

Co je daňovým dokladem, stanoví zákon o DPH v oddíle 5. Z ustanovení § 26 zákona o DPH vyplývá, že *daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně*. Z dalších ustanovení je zřejmé, že jsou to listiny, ze kterých vyplývá určité hmotněprávní jednání či hmotněprávní skutečnost ve vztahu k zdanitelnému plnění. V § 26 odst. 1 jsou stanoveny náležitosti daňového dokladu, kterými jsou a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, e) evidenční číslo daňového dokladu, f) rozsah a předmět plnění, g) den vystavení daňového dokladu, h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu, i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, j) základ daně, k) sazbu daně, l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně, podle odstavce 2 dále a) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně, b) „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu, c) „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Shora uvedené listiny, které žalovaný označil za formální doklady, však daňovými doklady zjevně nejsou, neboť náležitosti stanovené v zákoně o DPH neobsahují a tedy nesplňují zákonné podmínky pro daňový doklad. Jedná se proto o listinné důkazy ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 a § 94 daňového řádu, u kterých je nutno hodnotit pravost a obsahovou správnost. Pokud žalovaný k předmětným listinám uvádí, že se jedná o „pouze formální doklady“, zřejmě měl na mysli, že jsou obsahově nesprávné. V napadeném rozhodnutí však absentuje úvaha, na základě čeho žalovaný k tomuto závěru dospěl, s výjimkou, že provedení předmětných obchodních transakcí, tedy prodej předmětných vozidel žalobci společnostmi Dinemlun a MotorsTech, nepotvrdili svědkové S., D. a V., kteří měli za tyto společnosti jednat. Jak však bylo uvedeno výše, žalovaný v rozhodnutí nerozvíjí, proč zrovna těmto třem svědkům uvěřil, když jejich výpovědi jsou v rozporu s předloženými listinnými důkazy, a proč naopak považoval obsahovou správnost těchto listin jejich výpovědí za zpochybněnou. Při absenci této správní úvahy je i v tomto směru posouzení předmětných listin zatíženo logickou chybou, je nepřezkoumatelné a napadené rozhodnutí je proto nutno zrušit.

Stejně tak důvodná je žalobní námitka, že žalovaný bezdůvodně nehodnotil listinné důkazy (kopie občanských průkazů, které žalovaný obdržel ze zahraničí,

rozhodnutí kanadských a amerických úřadů). V napadeném rozhodnutí v bodě „k odvolacímu důvodu uvedenému v bodu 19“ žalovaný uvádí, že „*k plným mocem ... odvolací orgán uvádí, že se jedná toliko o formální důkazní prostředek, přičemž během daňového řízení byly zjištěny takové skutečnosti, na základě kterých lze konstatovat, že předmětná vozidla nebyla odvolateli dodána společnostmi Dinemlun a MotorsTech. Z odpovědi na mezinárodní dožádání rovněž nevyplývá, jakým způsobem byly získány kopie občanských průkazů pana V. a pana S...*“. Považoval-li žalovaný za podstatné, zda a za jakých podmínek společnosti Dinemlun a Motorstech nabyly předmětná vozidla, a ke zjištění této skutečnosti bylo podle něj nutné ověřit, zda skutečně byly uděleny plné moci a jak se kopie občanských průkazů dostala německým daňovým správcům, bylo jeho povinností, resp. povinností správce daně, tyto skutečnosti prokázat, a nespokojit se s tím, že to nebylo zjištěno, neboť to z mezinárodního dožádání nevyplývá. Povinnost tvrzení a důkazní totiž měly primárně tyto společnosti (Dinemlun a Motors Tech), nikoliv žalobce, jehož důkazní povinnost se vztahuje pouze k jeho tvrzením v daňovém přiznání, a nelze ji bezbřehým způsobem rozšiřovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2007 – 90 ze dne 9. 10. 2007, podle kterého „nelze rozsah dokazování pojímat tak, že by daňový subjekt měl prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt“). Rozhodnutí žalovaného je tak i v této části nepřezkoumatelné.

Krajský soud se ztotožnil i s námitkou žalobce, že rozhodnutí žalovaného je rozporné ohledně písemnosti č. j. PH-1739/PS-1.07. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí, kde pod bodem 110 uvádí, že „*písemnost se týká jiného období, než za které byla provedena daňová kontrola, konkrétně za roky 2003 až 2006. Nebyla proto použita jako důkaz, ale pouze pro dokreslení situace*“. Nicméně pod bodem 25 napadeného rozhodnutí na zjištění z řízení týkající se r. 2003 až 2006 odkazuje a dále pod bodem 54 uvádí, že správce daně jako podklady pro zpracování výsledků kontroly použil údaje o řízení vedených v předchozích letech. Mezi těmito závěry žalovaného je tak logický rozpor. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné i z tohoto důvodu, neboť není zřejmé, jakým způsobem s písemností č. j. PH-1739/PS-1.07 naložil.

Za nedůvodnou naopak krajský soud považuje námitku žalobce, že žalovaný v rozporu s ustanovením § 96 daňového řádu vycházel nikoliv z výpovědi svědka J. Ž., ale z listiny (kanadské), zachycující jeho výpověď. Krajský soud má za to, že žalovaný mohl použít protokol o výsledku J.Ž. za situace, když skutkový stav rozhodný pro daňové řízení byl zjištěn ještě z jiných skutečností, nejen z tohoto výsledku, což je daný případ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 z 22. 7. 2009 nebo rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008).

Žalobní bod č. 4, hodnocení svědeckých výpovědí.

Žalobce v žalobě namítal, že je nepřezkoumatelné hodnocení výpovědi svědkyně Ž. D. a svědka J. V. a M. S., neboť žalovaný neuvedl, proč bez dalšího uvěřil těmto třem svědkům; poukázal rovněž na to, že jejich zájmy jsou se zájmy žalobce rozporné. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal a hodnocení výpovědi těchto svědků ve vztahu k ostatním zjištěním a důkazním prostředkům získaným během daňové kontroly.

Krajský soud považuje tuto námitku žalobce za důvodnou. Předně je třeba doplnit, že Ž. D. byla jednatelkou společnosti Dinemlun v době od 23. 1. 2009 do 6. 3. 2013. Předchozím jednatelem byl p. J. G. v době od 31. 3. 2008 do 23. 1. 2008. Pan J. V. byl jednatelem společnosti MotorsTech v době od 23. 1. 2007 do 17. 1. 2008, předchozím jednatelem byl M. C. V době od 3. 3. 2007 do 31. 10. 2014 byl prokuristou společnosti MotorsTech A. J. a M. S. byl společníkem této společnosti v době od 27. 6. 2008 do 31. 10. 2014. Tyto skutečnosti vyplývají ze zápisů ve veřejném rejstříku ke společnostem MotorsTech a Dinemlun.

Je sice pravdou, že výslechy svědků Ž. D., J. V. a M. S. byly hodnoceny ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům, ale pouze v tom smyslu, že jejich výpověďmi byla poměřována pravdivost a obsahová správnost ostatních důkazních prostředků, včetně svědeckých výpovědí. Žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč výpověď svědků J. V., M. S. a svědkyně Ž. D. považovali za pravdivou a naopak listinné důkazy a ostatní svědecké výpovědi, které s nimi byly v rozporu, za nepravdivé, resp. nesprávné. Žalovaný v bodě 23 na str. 15 napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„osoby oprávněné jednat za společností Dinemlun a MotorsTech, pan V., pan S. a paní D., v rámci svých svědeckých výpovědí popřeli jakoukoli činnost za uvedené společnosti včetně vystavení předmětných faktur. Žádná z těchto osob nepotvrdila, že by měly tyto společnosti dodat v letech 2008 a 2009 odvolateli předmětné zboží a konat činnosti s tím související“*, žádnou správní úvahu k hodnocení jejich výpovědi však neuvedl. Přitom prokurista A. J. potvrdil uskutečnění dodávek předmětných automobilů žalobci, v podrobnostech odkázal na to, že dodávky prováděl pan V. nebo pan S. Žalovaný se s tímto rozporem ve svědeckých výpovědích nevypořádal. Stejně tak považoval žalovaný za nepravdivou výpověď Ing. K., že společností Dinemlun a MotorsTech fakturoval dopravu na základě uzavřené smlouvy, z důvodu, že svědkové V., S. a D. veškeré činnosti za uvedené společnosti popřeli. Stejnou optikou byly poměřovány i předložené listinné důkazy (srov. posouzení předchozího žalobního bodu).

Žalovaný tak výpovědím těchto svědků přiznal povahu nezvratného důkazu, neboť všechny další důkazy poměřoval s ohledem právě na jejich obsah, současně však neuvedl úvahu, která jej k tomuto posouzení vedla. Žalovaný podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu může (a musí) hodnotit důkazy podle své úvahy, tedy jednotlivým důkazům přisuzovat určitou hodnotu závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, musí však odůvodnit proč. Neučiní-li tak, jak se stalo v posuzovaném případě, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění a je nutno je zrušit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 104/2006-73 z 14. 6. 2007, který se týká sice soudního řízení, lze jej však podle názoru krajského soudu použít i pro hodnocení důkazů v daňovém řízení).

Žalobní bod 5., nekompletnost spisu a nevyřízení podnětu žalobce k prošetření stížnosti.

Žalobce v žalobě namítal nevyřízení stížnosti ze dne 5. 12. 2014 a 17. 12. 2014. Žalovaný k tomuto žalobnímu bodu uvedl, že žádost ze dne 5. 12. 2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti z 25. 9. 2014 byla vyřízena dne 5. 2. 2015 vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, takže byla shledána nedůvodnou. Návrh na prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 17. 12. 2014 proti vyřízení stížnosti z 20. 11. 2014, byl vyřízen tak, že stížnost žalobce byla

shledána částečně důvodnou a žalobce o tomto byl vyrozuměn dne 3. 3. 2015, a tedy i tato stížnost vyřízena byla.

Krajský soud se s tímto názorem zcela ztotožňuje. První stížnost žalobce z 25. 9. 2014, proti jejímuž vyřízení žalobce podal žalovanému dne 5. 12. 2014 žádost o prošetření postupu, žalovaný shledal nedůvodnou, neboť žalobce v ní namítá vedení spisu, což učinil rovněž odvolací námitkou proti předmětným platebním výměrům a žalovaný se s ní vypořádal napadeným rozhodnutím. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že za této situace byla stížnost podána neoprávněně. Jak vyplývá z ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, *osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnosti proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Žalobce měl k dispozici jiný prostředek ochrany, neboť v odvolání proti platebním výměrům mohl namítat tento podle něj nesprávný postup správce daně, což žalobce i učinil. Žalovaný tak správně dovodil, že pokud se za této situace správce daně stížností věcně zabýval, postupoval tak sice nesprávně, ale práva žalobce tím nijak nepoškodil, a za této situace bylo na místě stížnost proti jeho postupu posoudit jako nedůvodnou.

Stejně tak souhlasí krajský soud i s postupem žalovaného při vyřízení podání žalobce ze 17. 12. 2014, kdy toto posoudil jako stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a nikoliv jako žádost o prošetření postupu při vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť oproti podání z 20. 11. 2014, ke kterému se vztahuje, obsahuje nové námitky, a za situace, kdy podání žalobce bylo neurčité, přičemž neurčitost nebyla odstraněna, správně shledal jeho stížnost v této části důvodnou, s tím, že s ohledem na následné doplnění podání žalobce je vskutku správným opatření k nápravě stanovení lhůty k vyřízení podání z 20. 11. 2014, které již po odstranění vad bylo možno posoudit jako stížnost proti postupu žalovaného podle § 261 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný tak jak žádost o prošetření postupu při vyřízení stížnosti tak stížnost proti postupu žalovaného správně vyřídil a žalobní námitka žalobce je nedůvodná.

Žalobce dále namítal, že mu byl odepřen přístup k informacím, které by se mohly stát důkazními prostředky a zároveň i součástí podané žaloby, a které však nemohl použít, neboť jsou v neveřejné části spisu, o které žalovaný sdělil, že její součástí nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce. To však podle žalobce není pravdou, neboť důkazní prostředek evidovaný pod bodem 12., č. j. 134108/12, je výslovně uveden pod bodem 28 napadeného rozhodnutí a žalovaný žalobce s tímto listinným důkazem neseznámil.

Žalovaný k tomuto žalobnímu bodu uvedl, že jej považuje za irelevantní a bezpředmětný, neboť v důsledku vedení daňového spisu a členění na veřejnou a neveřejnou část nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech a námitku považuje za účelovou.

Krajský soud z bodu 28. napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný učinil skutkové zjištění ze sdělení Raiffeisen Bank, a.s. č. j. 13410712, podle kterého je jediným disponentem k účtu č. X, na který byly žalobcem hrazeny platby u

dodavatele Dinemlun, ze kterého byly ihned následně realizovány příkazy k odchodním platbám, a to zejména na účet, který je vnitřním účtem banky sloužící pro odchozí zahraniční platby a dále na účet č. X. Ze správního spisu krajský soud, že listina obsahující toto sdělení je založena v části spisu označené jako „vyhledávací část“ pod bodem 12.

Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 8 daňového řádu podléhá úprava vedení spisu a nahlížení do spisu režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť daňové řízení bylo zahájeno do dne nabytí účinnosti daňového řádu.

Nicméně i zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, předpokládá členění spisů na veřejnou a neveřejnou část. Podle § 23 odst. 1 zákona o správě daní je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Podle tohoto odstavce není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.

Uvedené ustanovení tak zakotvuje právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností, s určitými výjimkami. Nejedná se však o výjimky absolutní, neboť i do takových podkladů může správce daně povolit daňovému subjektu nahlédnout při splnění dalších zákonných podmínek. Jak vyplývá z textu dotčeného ustanovení, těmito podmínkami jsou mlčenlivost o poměrech jiných daňových subjektů, jiný zájem jiného daňového subjektu či osoby zúčastněné na řízení a odůvodněnost případu, kdy je nahlížení nutné pro další průběh daňového řízení.

K aplikaci § 23 zákona o správě daní a poplatků se opakovaně vyjádřil Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 uvedl mj.: *„Jde-li pak o ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které stanoví případy, v nichž daňový subjekt není oprávněn nahlížet do částí vlastního daňového spisu, toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny a na informace garantovaného čl. 17 Listiny....Ústavní soud ve shora citovaném nálezu dospěl k závěru, že toto ustanovení z hlediska ústavního ob stojí, avšak za předpokladu jeho ústavně konformní interpretace. Za ústavně konformní interpretaci lze přitom označit pouze takovou, která vyhoví shora uvedenému testu, tj. především za situace, kdy je zachována přiměřenost omezení základního práva zvolením adekvátních prostředků.“*

Cílem vyjmenovaných omezení je zcela evidentní ochrana informací, týkajících se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 – 106). Jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vychází pouze z údajů, které se týkají daňového subjektu samotného, není zde žádného

důvodu odepřít tomuto subjektu seznámení se s jakýmkoliv shromážděným podkladem, je-li to nutné pro další průběh daňového řízení. Již v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 přitom Ústavní soud uvedl, že „z právní úpravy tohoto ustanovení (zejména z jejího smyslu v návaznosti na ustanovení § 24 daňového řádu upravujícího povinnost mlčenlivosti) je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.“

V daném případě žalobce namítal, že existuje část spisu, do které mu nebylo umožněno nahlédnout, což žalovaný připouští; tuto část spisu žalovaný označuje za část vyhledávací a neumožnění nahlédnout žalobci do této části spisu odůvodnil tím, že zde nejsou důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch (str. 20 bod 44. napadeného rozhodnutí). Hledisko, zda v neveřejné („vyhledávací“) části spisu jsou či nejsou důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce, však nepatří mezi omezení, která vyplývá z § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pro právo daňového subjektu nahlédnout do spisu, který o něm správce daně vede, naopak naplněním zákonných podmínek pro toto omezení se žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem nezabýval. Žalobní námitka je tak důvodná, neboť rozhodnutí žalovaného je v této části nepřezkoumatelné.

Žalobní bod 6., uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Tato žalobní námitka není důvodná. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11. 10. 2010 za období prosinec 2008 a dne 9. 12. 2010 za období leden až listopad 2008 a leden až prosinec 2009. Podle tehdejší účinné právní úpravy § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tříletá promlčecí lhůta počala běžet dne 31. 12. 2010 a uplynula by dnem 31. 12. 2013. Od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád č. 280/2009 Sb., podle jehož přechodných ustanovení *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, který upravuje lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku této lhůty podle určení dosavadních právních předpisů zůstává zachován* (§ 264 odst. 4 daňového řádu). Na délku lhůty tak mělo vliv doručení dodatečných platebních výměrů jako rozhodnutí o stanovení daně podle ustanovením § 147 odst. 1 daňového řádu, ke kterému došlo dne 17. 12. 2013, čímž došlo podle ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení této lhůty o rok, tedy do 31. 12. 2014. Žalovaný doručil napadené rozhodnutí zástupci žalobce dne 29. 12. 2014 a tohoto dne také rozhodnutí nabylo právní moci (správci daně bylo doručeno dne 19. 12. 2014), daň proto byla vyměřena včas před uplynutím prekluzivní lhůty.

Uvedenému postupu žalovaného nelze nic vytknout, neboť rozhodnutí vydal včas v zachované lhůtě, a to, že je učinil těsně před koncem lhůty, na závěru o správnosti jeho postupu nic nemění. Úvaha žalobce, že rozhodnutí učiněné ke konci prekluzivní lhůty by mělo být nezákonné, nemá oporu v zákoně a je nelogické. Lhůta je stanovena právě proto, aby bylo jasně vymezeno, kdy je úkon učiněn ještě včas a kdy již po lhůtě. Soud pro úplnost dodává, že podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu *neběží lhůta pro vyměření daně po dobu soudního řízení, a její běh bude pokračovat poté, co toto rozhodnutí krajského soudu nabude právní moci.*

IV. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného je částečně nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se správním spisem, a rozhodnutí je i částečně nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, krajský soud je zrušil podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, za podání návrhu na odkladný účinek žaloby ve výši 1.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 14.200 Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 8. června 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu