



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **Josef KVAPIL a.s.**, sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zast. Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem, sídlem Na Střelnici 121/39, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.11.2011, č. j. 14100/11-1300-107220,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.11.2011, č. j. 14100/11-1300-107220, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 19.4.2011, č. j. 239248/11/010512108523. Tímto platebním výměrem byl žalobci po vytýkacím řízení, respektive postupu k odstranění pochybností (dále pro zjednodušení jen „vytýkací řízení“) vyměřen za zdaňovací období únor 2009 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 2.017.920,- Kč namísto žalobcem požadovaného odpočtu 4.706.840,- Kč. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu i správce daně měli za to, že žalobce dostatečně neprokázal dodání zboží společnosti ALFAX s.r.o., sídlem Svetlá 1, Bratislava (dále jen „ALFAX“), které mělo být osvobozeno od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Po zahájení soudního řízení dne 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě kterého Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou dále oba tyto orgány označovány jako „žalovaný“.

Žalobce je přesvědčen, že vytýkáci řízení bylo vedeno vadně, a to z dále uvedených důvodů.

V podané žalobě v rámci prvního žalobního bodu žalobce namítl, že výzva k odstranění pochybností ze dne 31.3.2009 nebyla dostatečně konkrétní a neumožňovala žalobci reagovat na jasné specifikované pochybnosti správce daně, čímž byla vydána v rozporu s § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na základě neurčité výzvy nebylo možné vytýkáci řízení vůbec vést, protože nelze odstranit pochybnosti správce daně, které nebyly žalobci sděleny. Proto je třeba dospět k závěru, že vytýkáci řízení nebylo vůbec zahájeno ve 30denní lhůtě od podání daňového přiznání, která je zakotvena v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Postup žalovaného byl v rozporu se zásadou zákonnosti dle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Důkazy získané během nezákonně vedeného vytýkáciho řízení tedy nemohly být použity ke stanovení daně [srovnej ust. § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)]. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s názorem žalobce, že výzva, kterou bylo vytýkáci řízení zahájeno, nebyla dostatečně konkrétní, avšak pokusil se tuto vadu zhojit zasláním nové výzvy dne 5.9.2011. Dle názoru žalobce je nepřijatelné, aby v řízení o odvolání byla postupem podle § 115 daňového řádu napravena pochybení správce daně, která zapříčinila nezákonnost prvostupňového řízení jako celku, přitom výzvu žalovaného žalobce považuje také za neurčitou.

V druhém žalobním bodu žalobce uvedl, že vytýkáci řízení bylo vedeno nezákonně dlouho. Podle pokynu Ministerstva financí D-144 má vytýkáci řízení být ukončeno nejpozději do tří měsíců od předložení požadovaných dokladů daňovým subjektem. V daném případě však řízení trvalo více než dva roky. Argumentace správce daně, že mu byla Ministerstvem financí lhůta k ukončení vytýkáciho řízení prodloužena dne 9.3.2010 o šest měsíců, je nepřezkoumatelná, přitom není zřejmé, kdy měla původní lhůta uplynout. Délku vytýkáciho řízení neodůvodňuje ani změna sídla žalobce, kterou žalovaný označuje za obstrukční, neboť k ní došlo teprve cca 1,5 roku po zahájení řízení, tedy v době, kdy mělo být vytýkáci řízení skončeno.

V třetím žalobním bodu žalobce namítl nepřezkoumatelnost platebního výměru, respektive úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností, a stejně tak napadeného rozhodnutí. Žalovaný se s námitkami žalobce vypořádal tak, že je účelově modifikoval či zjednodušil, a následně je shledal nedůvodnými. Dále zcela nesprávně hodnotil shromážděné důkazy, zejména výsledky svědků Z. J. a A. F., jehož tvrzení neodpovídalo jiným důkazním prostředkům, které žalobce předložil. Závěry správních orgánů, které měly plynout z výpovědi svědka A. F., neodpovídají obsahu výpovědi svědka. Žalovaný neodůvodněně odmítl vzít v potaz odpovědi svědků na některé dotazy žalobce s tím, že jeho otázky byly návodné. Dále žalovaný zcela selektivně hodnotí důkazní prostředky navržené žalobcem vypovídající o vztazích mezi jednotlivými subjekty. Z platebního výměru není zřejmé, podle jakého hmotněprávního ustanovení bylo postupováno, když byl žalobci zvýšen základ daně o zboží, které bylo dodáno společnosti ALFAX. Správce daně na jednu stranu uvedl, že žalobce zboží této společnosti nedodal, zároveň však vychází z toho, že toto zboží nemá v držení, z čehož vyvozuje povinnost odvést z něj daň z přidané hodnoty. Dle žalobce je tedy nutné dospět k závěru, že žalobce unesl své důkazní břemeno, a to zejména

prostřednictvím předložení příslušných listin prokazujících skutečné dodání sporného zboží, zatímco žalovaný následně své důkazní břemeno o prokázání opaku neunesl. Vadné je i odůvodnění vydaného platebního výměru, za něž má být podle § 147 odst. 4 daňového řádu považována zpráva o daňové kontrole, případně protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností. Na takový dokument však odkázáno nebylo, naopak bylo rozhodnutí opatřeno samostatným odůvodněním. Navíc protokol o výsledku vytykácího řízení nebyl řádně pořízen, jelikož úřední záznam ze dne 28.2.2011 za protokol považovat nelze.

V čtvrtém žalobním bodu žalobce tvrdí, že prokázal jím tvrzené skutečnosti, a to pořízení zboží žalobcem, doručení zboží do Rakouska, dodání a převzetí zboží společností ALFAX. Správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu věrohodnost předložených důkazních prostředků nevyvrátil, přesto označil uskutečněné plnění za neprokázané, dle správce daně údajně nesplnil blíže nespecifikované podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně. Žalobce unesl daňové břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, a proto se daňové břemeno přesunulo na správce daně. S touto námitkou se však žalovaný nijak nevypořádal, jestliže se na straně 15 rozhodnutí dovolával skutečností, které mají důkazní prostředky žalobce zpochybňovat, ačkoli daňový řád vyžaduje prokázání existence skutečností, které věrohodnost žalobcem předložených důkazů vyvrátí.

V pátém žalobním bodu žalobce poukázal na to, že posouzení správce daně bylo v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 27.9.2007 ve věci *Teleos a další* (C-409/04), dle kterého orgány členského státu nesmí uložit dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Evropské unie, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží. Před zahájením vytykácího řízení žalobce podal trestní oznámení pro podezření na protiprávní jednání odběratele; vzhledem ke stanovisku policie k trestnímu oznámení Česká republika rozptýlila pochybnosti žalobce, a žalobce tak jednal v dobré víře, že je vše v pořádku. Žalobce přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby dodání zboží nevedlo k podvodu.

V šestém žalobním bodě žalobce dovozuje nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu porušení čl. 10 Listiny základních práv a svobod, jestliže hodnocení důkazů žalovaným nemá oporu v provedeném dokazování a tím hrubě poškozují pověst žalobce.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě k námitkám týkajících se nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že se ztotožnil s přesvědčením žalobce, že původní výzva k odstranění pochybností vydaná správcem daně nebyla dostatečně určitá. Tento nedostatek prvostupňového řízení však žalovaný zhojil v rámci odvolacího řízení vydáním nové, již dostatečně konkrétní výzvy. Po zahájení vytykácího řízení dle názoru žalovaného vyvstaly konkrétní pochybnosti, a to právě v souvislosti s dodáním zboží ve prospěch společností Tech Two Handels a ALFAX. V okamžiku, kdy správce daně začal provádět svědecké výpovědi jednatelů těchto společností, muselo být žalobci zřejmé, čeho se pochybnosti týkají. Ostatně sám k prokázání svých tvrzení v řízení předkládal tvrzení a navrhoval důkazní prostředky.

K otázce lhůty pro ukončení vytykácího řízení žalovaný uvedl, že Ministerstvo financí lhůtu prodloužilo do 30.9.2010, takže nebylo podstatné, kdy měla lhůta uplynout původně. Po změně místní příslušnosti správce daně sice k nerespektování pokynu D-144 došlo, avšak tento průtah byl způsoben účelovou změnou sídla žalobce. Nový správce daně potřeboval poměrně dlouhou dobu k tomu, aby obsáhlý spisový materiál nastudoval a učinil si o věci vlastní úsudek.

K otázce odůvodnění platebního výměru žalovaný poukázal na skutečnost, že správce daně nezvolil k seznámení žalobce s výsledky vytykácího řízení formu protokolu, který by mohl sloužit jako odůvodnění podle § 147 odst. 4 daňového řádu, nýbrž jinou zákonnou formu seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností a to úřední záznam (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Proto byl povinen platební výměr odůvodnit.

Ze správního spisu vyplývající následující, pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti.

Dne 24.3.2009 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009. V něm tvrdil nadměrný odpočet ve výši 4.706.840,- Kč. K daňovému přiznání připojil 19 faktur, které měly nadměrný odpočet odůvodnit, mezi nimiž byly faktury č. FV09002321, FV09001421, FV09001674 a FV09002113 vystavené na odběratele Tech Two Handels GmbH, sídlem Herbeckstrasse 5, Vídeň (dále jen „Tech Two Handels“) ohledně dodání zboží - kuponů 02, Kupon Twist a Vodafone, za cenu cca 3,5 milionu Kč pro každou fakturu. Ostatní faktury byly vystaveny v řádu nejvýše deseti tisíců i méně, přestože žalobce v poznámce k nadměrnému odpočtu uvedl, že k nadměrnému odpočtu za měsíc únor 2009 ve výši 4.706.840,- Kč došlo především z důvodu uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zboží do jiného členského státu ve výši 32.073.849,- Kč.

Dne 31.3.2009 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností „o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů vykázaných v oddíle C“ daňového přiznání, neboť „došlo ke snížení uskutečněných zdanitelných plnění a zvýšení přijatých zdanitelných plnění“ a dále že žalobce „opakovaně uplatňuje nadměrný odpočet“. Žalobce byl vyzván, aby se do 15 dnů vyjádřil ke vzniklým pochybnostem a prokázal rozhodné skutečnosti předložením evidence podle § 100 zákona o DPH a daňových dokladů vztahujících se k údajům potřebným pro správné stanovení daňové povinnosti.

Dále dne 29.4.2009 správce daně provedl místní šetření, přičemž v protokolu uvedl, že „pracovníci správce daně provedli kontrolu konečných zůstatků evidence pro daňové účely s podaným přiznáním k DPH, rozdíl nebyl zjištěn. Dále byla provedena namátková kontrola předložených dokladů na evidenci pro daňové účely.“ Správce daně však konstatoval, že žalobce „zahrnul do evidence pro daňové účely DPH za 2/2009 fakturu č. FV 09002124 vystavenou pro odběratele“ se sídlem v Izraeli „jako dodání do členského státu, přestože se jedná dle předloženého JSD o vývoz.“ Žalobce předložil správci daně kromě jiného faktury č. FV09002321, FV09001421, FV09001674 a FV09002113, avšak vystavené pro odběratele ALFAX, s doklady o doručení zboží dle předmětných faktur společnosti Tech Two Handels.

Následně prostřednictvím dožádání ze dne 28.5.2009, 13.7.2009, 10.9.2009 k Finančnímu úřadu v Berouně, Finančnímu úřadu pro Prahu 4, Finančnímu úřadu v Hodoníně a žádostí Daňovému úřadu Bratislava I ze dne 16.7.2009 byly shromažďovány informace vztahující se k obchodování žalobce se společnostmi Tech Two Handels a ALFAX.

Dožádaný Finanční úřad v Hodoníně dne 3.3.2010 za přítomnosti zástupce žalobce vyslechl jednatele společnosti Tech Two Handels, Z. J. a jednatele společnosti ALFAX, A. F.

Svědék Z. J. k dotazům dožádaného správce daně uvedl, že společnost Tech Two Handels od žalobce nakupovala telefonní kupony českých operátorů na základě telefonických objednávek, nelze vyloučit také objednávky učiněné e-mailem. Když byla objednávka připravená, zaslal svědek peníze žalobci, a poté bylo zboží s fakturou zasláno přepravní společností DHL do sídla Tech Two Handels, kde je většinou převzal osobně svědek. Na

začátku obchodní spolupráce byla uzavřena písemná „všeobecná“ smlouva. Smluvně byl stanoven minimální požadavek odběru, nejdříve byl odběr za 400 tisíc Kč týdně, ke konci až 4 milióny Kč týdně. Žalobce obchodoval s Tech Two Handels do ledna 2009, poté Tech Two Handels ukončila ekonomickou činnost. Zakoupené dobíjecí kupony byly prodávány společností Tech Two Handels zpátky do České republiky. Po předložení faktur č. FV09002321, FV09001421, FV09001674 a FV09002113 vystavených pro odběratele Tech Two Handels svědek popřel, že by Tech Two Handels dané zboží pořídila a že by faktury nebo zboží viděl. Svědek potvrdil hotovostní vklady na účet žalobce v hodnotách odpovídajících ceně dle předmětných faktur, vklady však neprovedl jménem Tech Two Handels, ale jiného subjektu. K dotazům zástupce žalobce uvedl, že se žalobcem provedl obchody ještě v lednu 2009, potvrdil existenci smlouvy o poskytování služeb ze dne 25.1.2009 i plnění dle smlouvy. Jelikož rušil společnost Tech Two Handels, přenechal obchodování se žalobcem společnosti ALFAX.

Při jednání u Finančního úřadu v Hodoníně žalobce předložil smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 25.1.2009 mezi Tech Two Handels jako poskytovatelem a ALFAX jako příjemcem (dále jen „smlouva o poskytování služeb“). Předmětem smlouvy byl závazek poskytovatele přebírat pro příjemce a následně přepravovat zásilky z Vídně do Bratislavy. Dle čl. 4 smlouvy byl poskytovatel oprávněn komunikovat jménem příjemce s odesílatelem zásilek ohledně jejich termínů, plynulosti a zabezpečení, dále byl oprávněn přeposílat finanční hotovost určenou na uhrazení zásilek ze svého účtu, případně platit hotově na účet určený příjemcem. Strany si sjednaly odměnu 150 EUR za jednu zásilku, v případě skladování dalších 30 EUR za každý den skladování.

Svědék A. F. k dotazům dožádaného správce daně uvedl, že společnost ALFAX nakupovala od žalobce dobíjecí kupony pouze v únoru 2009. Žalobce kontaktoval na základě vlastní vyhledávací činnosti na internetu, a to z důvodu sídla blízko u Brna a solidnosti, se žalobcem byla uzavřena písemná dohoda o spolupráci, objednávky probíhaly telefonicky a e-mailem, placeno bylo převodem z účtu společnosti ALFAX u ČSOB, faktura došla vždy se zbožím. Kupóny dodával zpět do České republiky. Svědek potvrdil existenci faktur č. FV09002321, FV09001421, FV09001674 a FV09002113 vystavených pro odběratele ALFAX, dopravu kupónů zajišťoval převzetím v provozovně žalobce v Olomouci. K otázce zástupce žalobce obsahující konstatování obsahu smlouvy o poskytování služeb ze dne 25.1.2009 svědek uvedl, že si není zcela jistý, že by zboží převzal osobně v provozovně žalobce, nelze vyloučit, že zboží převzal ve Vídni, v sídle společnosti Tech Two Handels. Potvrdil dodání zboží dle předmětných faktur na Slovensko. K otázce obsahující konstatování platby žalobci od Z. J. svědek uvedl, že platby mohly proběhnout i jinak, než uvedl.

Dle úředního záznamu o podaném vysvětlení dle § 158 odst. 5 tr.ř. ze dne 31.3.2010 A. F. uvedl, že na základě aktivity F. B. proběhlo jednání za účasti zástupců společností Tech Two Handels, ALFAX a žalobce, kdy bylo sjednáno, že faktury vystavené na společnost Tech Two Handels žalobce zruší a vystaví na společnost ALFAX, aniž by ALFAX od žalobce odebral nějaké zboží, neboť z důvodů „problémů“ Tech Two Handels s rakouským správcem daně měl žalobce i Tech Two Handels „finanční ztráty“.

Svědék A. F. byl opětovně vyslechnut dožádaným správcem daně dne 26.4.2010 ve vazební věznici v Brně, kdy uvedl, že se žalobcem osobně neobchodoval, šlo pouze o „předfakturaci“ ze společnosti Tech Two Handels, která obchodovala se žalobcem a měla problémy s rakouským daňovým úřadem. K dotazu na obsah spolupráce se žalobcem svědek uvedl : *„...byla akorát předfakturování a žádná jiná spolupráce nebyla. Na požádání pana B. s tím jestli si nechám přefakturovat faktury Tech Two Handels na svoji firmu s tím, že faktury*

byly vystaveny společností Kvapil se zruší a udělá se to takovým způsobem, že jsem já za společnost ALFAX obchodoval se společností Kvapil“. Se žalobcem neobchodoval, neznal proto finanční objem obchodů se žalobcem, věděl však o předmětu obchodu – dobíjecí kupóny. Nikdy žádné zboží od žalobce neobdržel, nikdy s ním nekomunikoval. Pouze se konala schůzka za účasti zástupců Tech Two Handels a žalobce, kde mu byly předloženy dané faktury. Po předložení předmětných faktur zopakoval, že takové zboží neodebral. Faktury předložil účetní, a ta „je dala“ slovenskému správci dani. Smlouva o poskytování služeb ze dne 25.1.2009 byla sice uzavřena, ale nikdy nebyla naplněna, mezi stranami smlouvy nebyla žádná spolupráce. Svědek popřel pravdivost své výpovědi ze dne 3.3.2010, tehdy vypovídal dle pokynů F. B.

Dne 30.4.2010 správce daně sdělil žalobci, že za zdaňovací období únor 2009 osvobozené intrakomunitární plnění pro odběratele v Rakousku posoudil jako nedůvěryhodné z důvodu záměny odběratele na fakturách, bydliště jednatelů zahraničních odběratelů na Městském úřadě v Hodoníně a jejich nepravdivě svědecké výpovědi dne 3.3.2010.

Podáním ze dne 1.6.2010 žalobce správci daně sdělil, že z protokolu ze dne 30.4.2010 není zřejmý důvod hodnocení svědeckých výpovědí, jaká konkrétní okolnost či skutečnost ve výpovědi svědka F. vyvrací věrohodnost výpovědí dalších osob, proč správce daně považuje výpověď svědka F. za věrohodnou, jestliže vypovídal protichůdně. Žalobce tak neví, k čemu by se měl vyjadřovat, neboť dosud nebyl seznámen se správní úvahou správce daně týkající se důkazních prostředků ve vztahu k jeho daňové povinnosti, proto žádá, aby takováto správní úvaha byla žalobci sdělena.

Dne 4.6.2010 správce daně v rámci nahlížení žalobce do spisu sdělil žalobci důvody vytýkácího řízení, a to nesprávné zahrnutí faktury pro odběratele sídlem v Izraeli do evidence pro daňové účely a pochybnosti o oprávněnosti osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH v případě faktur vystavených na společnost ALFAX z důvodu účelové záměny z původního odběratele Tech Two Handels, neboť smlouva o poskytování služeb byla vytvořena pouze účelově a k jejímu plnění nikdy nedošlo. Po zhodnocení provedených důkazů správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží společností ALFAX dle § 64 zákona o DPH, neboť žalobce zboží společností ALFAX nedodal. Správce daně konstatoval, že předpokládal, že žalobci musí být zřejmé, že záměnou odběratelů vytvořil pochybnost o skutečném dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH. Správce daně vyzval žalobce, aby do 30 dnů předložil důkazy, které odstraní jeho pochybnosti.

Podáním ze dne 7.7.2010 žalobce sdělil správci daně, že správce daně poprvé specifikoval podstatu svých pochybností, přestože byl k tomu opakovaně vyzýván, proto teprve nyní uvedl, že v únoru 2009 byl informován společností Tech Two Handels o tom, že se společností ALFAX byla uzavřena smlouva, dle které bude zboží stále odebírat společnost Tech Two Handels, ale již jménem společnosti ALFAX a pro ni. Žalobci byla předložena smlouva, a proto na základě objednávek společnosti ALFAX realizoval dodávky společnosti Tech Two Handels. Jelikož zaměstnanci žalobce byli zvyklí na fakturování Tech Two Handels, vystavili pod dojmem trvajícího jednání s Tech Two Handels omylem faktury opět na Tech Two Handels, ačkoliv bylo dodáno společností ALFAX. Na základě žádosti společností Tech Two Handels a ALFAX ze dne 31.3.2009 byla provedena náprava a vystaven nový daňový doklad. Jelikož změna v označení odběratele neměla vliv na změnu údajů v daňovém přiznání, nemohl žalobce změnu zohlednit např. dodatečným daňovým přiznáním. Správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost účetnictví žalobce a jím předložených

důkazů. Žalobce namítl, že úvaha správce daně o neprokázání oprávněnosti nároku na osvobození od daně dle § 64 zákon o DPH neobsahuje sdělení, co konkrétně nebylo prokázáno. Žalobce dále předložil objednávky společnosti ALFAX č. 1 - 4 ze dne 27.1.2009, 4.2. 2009, 10.2.2009 a 17.2.2009, které odpovídají rozsahu vyfakturovaného zboží.

Žalobce předložil výzvu společností Tech Two Handels a ALFAX ze dne 31.3.2009 k opravě předmětných faktur tak, aby byl uveden skutečný odběratel, společnost ALFAX. Předložená výzva je opatřena i úředním ověřením podpisů jednatelů společnosti Tech Two Handels a ALFAX dne 23.4.2009.

Dne 26.7.2010 správce daně projednal se žalobcem zprávu o výsledku vytykácího řízení, jehož výsledkem bylo snížení nadměrného odpočtu oproti původnímu tvrzení žalobce o 2.688.920,- Kč z důvodu nesprávného zahrnutí faktury pro odběratele sídlem v Izraeli do evidence pro daňové účely a pochybností o oprávněnosti osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH v případě faktur vystavených pro společnost ALFAX z důvodu účelové záměny z původního odběratele Tech Two Handels. Po zhodnocení provedených důkazů správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží společnosti ALFAX dle § 64 zákona o DPH, neboť žalobce zboží společnosti ALFAX nedodal. Správce daně konstatoval, že předpokládal, že žalobci musí být zřejmé, že záměnou odběratelů ve fakturách vytvořil pochybnost o skutečném dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH. Správce daně vyzval žalobce, aby do 30 dnů předložil důkazy, které odstraní jeho pochybnosti.

Ve zprávě o výsledku vytykácího řízení ze dne 19.7.2010 správce daně uvedl, že žalobce musel vědět o nesouladu předložených faktur, jelikož je sám správcem dani předal. Správce daně dal žalobci dostatečný prostor na vyjádření k nesrovnalostem v předaných dokladech. Jelikož nedošlo k žádnému vysvětlení, žalovaný dne 11.5.2009 odeslal žádost o výměnu informací dle čl. 5, 9 nařízení Rady 2003/1798/ES. Dle sdělení Daňového úřadu Bratislava I se nepodařilo prověřit obchodní spolupráci, neboť společnost ALFAX nepředložila požadované dokumenty. Z důvodu pochybností o uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu správce daně provedl dožádání v ČR. Dále správce daně zhodnotil provedené důkazy, kdy výpověď Z. J. hodnotil jako nevěrohodnou pro nesrovnalosti v jeho výpovědi. Svědek uvedl, že zboží nikdy neviděl, přestože je musel převzít. O přepravě zboží podrobnosti neví, přestože smlouva o spolupráci byla plněna. Jak byla provedena úhrada, neví, přestože vkládal hotovost na účet žalobce. Jisté skutečnosti neuvedl, aniž by sdělil důvod. Dle správce daně žalobce nepředložil žádný důkaz ujednání, že žalobce má zboží společnosti ALFAX dodávat do Rakouska, resp. že došlo k předání zboží prostřednictvím společnosti Tech Two Handels, neboť smlouva o spolupráci je neurčitá ve smyslu identifikace odesílatele zásilek. K námitce žalobce v průběhu vytykácího řízení, že nebyl seznámen s důvody pochybností správce daně uvedl, že z důvodu náročnosti vytykácího řízení nebyly k 30.4.2010 vyhodnoceny všechny důkazy a aby byly rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti zjišťovány zákonným způsobem, se zachováním práv a chráněných zájmů žalobce, nemohl správce daně seznámit žalobce se svou správní úvahou ohledně provedených důkazů ve vztahu k daňové povinnosti žalobce. Správce daně postupoval v průběhu vytykácího řízení v úzké součinnosti se žalobcem, jelikož se však jednalo o neprokázanou pochybnost správce daně a aby nedošlo „*k zdánlivě vyhlížející spekulaci správce daně, zda se správce daně dopustil něčeho nezákonného, bylo nepřípustné sdělit tyto pochybnosti žalobci*“, jelikož bylo nutné dbát práv žalobce. Teprve po prokázání pochybností byl žalobce o obsahu pochybností seznámen. Dle správce daně je z objednávek pouze zřejmé, kdo je objednatelem, nikoli dodavatelem. Ze smlouvy o poskytování služeb nevyplývá, že se jedná o zásilky žalobce. Skutečnost, že zboží má být dodáno do jiného členského státu, byla dle sdělení

žalobce dána pouhým nahlédnutím do smlouvy o poskytování služeb, aniž by žalobce byl účasten takové smlouvy, přičemž prokázání dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě je jednou z podmínek pro osvobození od daně. Žalobce nepředložil žádný důkaz o převodu vlastnického práva na společnost ALFAX. Výsledkem vytýkacího řízení tak byla změna daňové povinnosti žalobce snížením nadměrného odpočtu o 2.688.920,-Kč. Se zprávou byl žalobce seznámen dne 26.8.2010, zástupce žalobce odmítl podepsat projednání zprávy, neboť se dle něj nejednalo o projednání, ale o seznámení se zprávou.

Následně žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření ke zprávě o výsledku vytýkacího řízení a teprve dne 9.8.2010 se vyjádřil k závěrům správce daně o neunesení důkazního břemena a k provedeným důkazům.

Ve stanovisku správce daně ze dne 13.8.2010 k vyjádření žalobce správce daně uvedl, že žalobce neprokázal dodání zboží jako intrakomunitární plnění odběrateli v jiném členském státě v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH. Bylo povinností žalobce přiznat DPH při uskutečnění zdanitelného plnění, správce daně není povinen zkoumat, komu bylo zboží dodáno.

Vzhledem ke změně sídla žalobce (24.5.2010) byl spisový materiál dne 24.9.2010 postoupen Finančnímu úřadu pro Prahu 10.

V podání ze dne 4.4.2001 žalobce uvedl, že pokud se zahraniční subjekty dopustily něčeho nelegálního, nebylo to s jeho vědomím. Žalobce byl v dobré víře, že zboží dodal společnosti ALFAX, o čemž jej oba subjekty ujistily svým písemným prohlášením. Žalobce odkázal na rozhodnutí Evropského soudního dvora C-409/04. Žalobce nemůže posoudit, zda společnost ALFAX skutečně zboží odebrala, avšak dodával zboží v přesvědčení, že tomu tak je, neboť byl v dobré víře v pravdivost prohlášení obou společností. Žalobce neměl jinou možnost, jak si pravdivost takového údaje ověřit, než prohlášení důvěřovat. Žalobce tak přijal všechna opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby dodání zboží nevedlo k podvodu.

Nový správce daně Finanční úřad pro Prahu 10 převzal závěry původní zprávy o výsledku vytýkacího řízení, jak plyne z úředního záznamu ze dne 17.3.2011, kterým správce daně sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností. Správce daně uvedl, že jelikož byla zrušena registrace společnosti Tech Two Handels k DPH ke dni 30.1.2009 a v době dodání zboží tato společnost nebyla osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, chtěl správce daně při místním šetření dne 29.4.2009 odstranit vzniklou pochybnost. Po předložení faktur s odběratelem ALFAX vznikla správci daně pochybnost o dodání zboží na Slovensko, neboť zboží bylo adresováno do Rakouska. Předložené důkazy neprokázaly oprávněnost nároku na osvobození daně dle § 64, žalobce nesplnil podstatné podmínky pro osvobození od daně, a tím porušil § 13 a 21 zákona o DPH, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň a ta jím nebyla přiznána. Správcem daně nebyly shledány důvody pro pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2, 3 daňového řádu.

Daňové orgány zahájily vytýkací řízení podle § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků, které v souvislosti s nabytím účinnosti daňového řádu dne 1.1.2011 dokončily v procesním režimu postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší).

Dne 19.4.2011 Finanční úřad pro Prahu 10 vydal platební výměr č. j. 239248/11/010512108523, kterým byl žalobci za zdaňovací období únor 2009 vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 2.017.920,- Kč oproti nadměrnému odpočtu 4.706.840,-Kč dle daňového přiznání, neboť neprokázal oprávněnost uplatnění nároku pro osvobození od daňové povinnosti dle § 64 zákona o DPH. Správce daně měl ve vytýkacím řízení pochybnost, zda nedošlo k záměně odběratele pouze z důvodu uplatnění nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

Proti platebnímu výměru podal žalobce odvoláním, jehož obsah je téměř totožný s obsahem správní žaloby.

Žalovaný dne 5.9.2011 zaslal žalobci výzvu dle § 115 odst. 1 daňového řádu, aby prokázal, že při dodání zboží do jiného členského státu dle předmětných faktur byly splněny podmínky pro osvobození daně z přidané hodnoty, tedy že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Na výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 26.9.2011 tak, že ji v dané fázi řízení považuje za neopodstatněnou, neboť z výzvy není zřejmé, co konkrétně má být učiněno. Žalobce odkázal na důkazy prokazující jeho tvrzení o pořízení zboží žalobcem, o doručení zboží do Rakouska a o dodání a převzetí zboží společností ALFAX.

Dne 22.11.2011 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí č. j. 14100/11-1300-107220, kterým odvolání zamítl. Žalovaný uznal, že ve výzvě, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, nebyly pochybnosti správce daně formulovány dostatečně. Měl však za to, že tuto vadu řízení před správcem daně zhojil vydáním výzvy ze dne 5.9.2011. Vytýkací řízení dle jeho názoru bylo zahájeno zákonně a všechny důkazy v něm shromážděné jsou použitelné. K délce řízení žalovaný uvedl, že ve vytýkacím řízení prováděl náročné shromažďování důkazů prostřednictvím dožádání.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (75 odst. 2 věta první s. ř. s.), vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 s. ř. s., neboť účastníci s tímto postupem souhlasili.

Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*

Podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt,*

aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Dle odst. 2 téhož ustanovení pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnost neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Podle § 147 daňového řádu (1) Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. (2) Pokud se stanovená daň odchyľuje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. (3) Dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno. (4) Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Při posouzení určitosti výzvy k odstranění pochybností soud vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102. Nejvyšší správní soud vymezil požadavek na konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání takto: „Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 d. ř. předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil, resp. odstranil.

Předmět vytýkacího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil.“

Soud má za to, že výzva k odstranění pochybností ze dne 31.3.2009 uvedeným požadavkům nevyhovuje. Za vyjádření konkrétních pochybností o výši tvrzené dani nelze považovat pouhé sdělení faktu, že „došlo ke snížení uskutečnitelných zdanitelných plnění a

zvýšení přijatých zdanitelných plnění“ a že žalobce „opakovaně uplatňuje nadměrný odpočet“. Takto sdělené pochybnosti by byly dostačující pouze v případě, že by v daňovém přiznání například byla zjevná chyba, kvůli které by výsledná daň tvrzená žalobcem postrádala opodstatnění. O takový případ se však nejednalo. Správce daně měl své pochybnosti vyjádřit přesněji a vztáhnout je ke konkrétním tvrzením žalobce, což mohl učinit zejména s ohledem na skutečnost, že žalobce k daňovému přiznání přiložil řadu dokladů odůvodňujících nadměrný odpočet.

Je však třeba upozornit, že i kdyby zahájení postupu k odstranění pochybností nezákonné bylo, automaticky by takový poznatek nevedl k závěru, že je tento postup nezákonný jako celek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.1.2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, i nezákonnou výzvou může být vytýkací řízení řádně zahájeno a její nezákonnost může být zhojena v dalším řízení. Vada nedostatečně konkrétní výzvy k odstranění pochybností je zhojena především tehdy, pokud je z dalšího průběhu řízení zřejmé, že daňový subjekt pochopil, v čem konkrétní pochybnosti správce daně spočívají (rozsudky NSS ze dne 30.9.2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227 a ze dne 23.2.2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117). Totéž platí, pokud správce daně nedostatečně odůvodněnou výzvu již v počáteční fázi řízení nahradí výzvou, která již zákonným požadavkům odpovídá (rozsudek NSS ze dne 30.9.2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93). V rozsudku ze dne 14.8.2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. ... Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.“*

Pokud by nezákonné zahájení vytýkacího řízení pro neurčitost výzvy k odstranění pochybností bylo později zhojeno v průběhu vytýkacího řízení. Soud proto posoudil, zda vytýkací řízení jako celek odpovídá požadavkům kladeným na něj relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.12.2015, č. j. 2 Afs 32/2015-41, pokud žalobce namítá nezákonnost vytýkacího řízení, je na soudu, aby posoudil, zda řízení bylo ve světle ustálené judikatury vedeno zákonným způsobem. Učiní-li jednoznačný závěr, že vytýkací řízení bylo vadné, musí následně posoudit, zda jeho vady mohly způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a tedy zda jsou dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Takto soud postupoval i v této věci.

Při jednání dne 29.4.2009 správce daně konstatoval soulad *konečných zůstatků evidence pro daňové účely s podaným přiznáním k DP*. Pochybnost o správnosti daňového přiznání byla konstatována pouze ohledně uplatnění odpočtu vývozu do Izraele, v tomto rozsahu žalobce v dalším řízení ani v žalobě nečinil sporným své pochybení. Při jednání dne 31.3.2009 však žalobce předložil faktury č. FV09002321, FV09001421, FV09001674, FV09002113 vystavené na odběratele společnost ALFAX a doklady o doručení společnosti Tech Two Handels, přestože v rámci daňového přiznání byly předloženy tytéž faktury na odběratele Tech Two Handels. Lze tak mít za to, že správci dani vznikly pochybnosti o doručení zboží společnosti ALFAX teprve na základě faktur předložených žalobcem při jednání dne 29.4.2009, jestliže faktury předložené k daňové přiznání obsahovaly odlišný údaj o odběrateli. Následně prostřednictvím dožádání činil správce daně úkony za účelem zjištění dodavatelů a odběratelů žalobce a způsobu platby za předmětné dodání zboží dle daných faktur. Nový správce daně, Finanční úřad pro Prahu 10, v úředním záznamu ze dne 17.3.2011 uvedl, že prvotní pochybnost správce daně byla dána předložením faktur s uvedením

odběratele společnost Tech Two Handels, neboť registrace Tech Two Handels k DPH byla zrušena ke dni 30.1.2009. Z obsahu spisu nelze zjistit, zda skutečně správce daně ke dni výzvy k odstranění pochybností měl takovouto pochybnost, objektivně však takováto pochybnost dána byla právě z důvodu zrušení registrace ve fakturách uvedeného odběratele (Tech Two Handels). Předložením faktur s novým odběratelem správci daně vznikla „nová“ pochybnost týkající se stále totožného plnění, správce daně tak byl dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků povinen nově konkretizovat své pochybnosti, aniž by zahájil další vytýkácí řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, dle kterého ve vytýkáčím řízení není správce daně omezen pouze na jedinou výzvu daňovému subjektu k doplnění nejasných údajů, vysvětlení nejasností, opravě nepravdivých údajů a k prokázání údajů pravdivých. Nelze proto v zásadě považovat za nezákonný takový postup správce daně, kdy vydá první, široce pojatou výzvu k odstranění pochybností a následně pak výzvu více specifikovanou, jak se to stalo i v předmětné věci.).

Výzva k odstranění pochybností byla neurčitá a pochybnost určující následné vytýkácí řízení vznikla správci daně teprve po vydání výzvy, neboť byla dána až dodatečně předloženými fakturami žalobce, přitom správce daně své pochybnosti sdělil teprve dne 4.6.2010, tedy po provedení výslechu svědků. Důvody takového postupu (nesdělení pochybností) správce daně uvedl ve zprávě o výsledku vytýkácího řízení ze dne 19.7.2010. Důvody zde uvedené jsou v rozporu s § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého *správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. správného stanovení a vybrání daně, a § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého správce daně ve vytýkáčím řízení sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď.* Správcem daně uvedené důvody – ochrana práv a zájmů žalobce z důvodu „nejistoty správce daně o své pochybnosti“ soud hodnotí jako účelové, a to pro jejich nesoulad se zásadami zákona o správě daní a poplatků. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008 *„pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody.“*

Pro posouzení, nakolik vada vytýkácího řízení spočívající v nesdělení pochybností správce daně žalobci měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, bylo nutné posoudit, zda z průběhu vytýkácího řízení, resp. z obsahu prováděných důkazů bylo žalobci zřejmé, v čem správce daně shledává důvodné pochybnosti. Správce daně shledává vědomost žalobce o pochybnostech správce daně ze samotného jednání žalobce spočívající v předložení nových faktur odlišných od faktur přiložených k daňovému přiznání. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Pokud žalobce v rozhodné části daňových dokladů provedl změnu odběratele, musel důvodně předpokládat, že vytýkácí řízení zahájené za období, ve kterém byla poskytnuto předmětné plnění se záměnou fakturovaného odběratele, bude dáno pochybností právě v rozsahu příjemce zboží dle předmětných faktur, tedy že zde bude dána pochybnost ohledně dodání zboží společnosti ALFAX. Takováto předpokládaná domněnka žalobce byla zcela jistě potvrzena provedením výslechu svědků – jednatelů společnosti Tech Two Handels a ALFAX, neboť předmětem jejich výslechu bylo výlučně plnění dle daňových dokladů - faktur č. FV09002321, FV09001421, FV09001674 a FV09002113. Skutečnost, že žalobci

byla známa pochybnost správce daně o uskutečnění plnění dle předmětných daňových dokladů, plyne také z obsahu otázek žalobce svědkům a z předložení smlouvy o poskytování služeb. Pokud žalobce navrhoval důkazy prokazující dodání zboží společnosti ALFAX, činil tak z důvodu vědomosti o takovéto pochybnosti správce daně. Jakkoli žalobce po celou dobu řízení, nejen vytýkácího řízení, namítal, že mu nejsou známy konkrétní pochybnosti správce daně a tedy že nemůže navrhopvat důkazy, opak byl pravdou. Z povahy vytýkácího řízení (výslechu svědků, opravy faktur) byly žalobci zřejmé skutkové i právní souvislosti pochybností správce daně ve vztahu k jeho daňové povinnosti k DPH za únor 2009. Ostatně poté, co správce daně dne 4.6.2010 sdělil žalobci důvody vytýkácího řízení, tedy že neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázal dodání zboží společnosti ALFAX, žalobce sice uznal, že správce daně specifikoval podstatu svých pochybností, přesto nadále namítal, že nebylo specifikováno, co konkrétně nebylo dle správce daně prokázáno. Soudu není zřejmé, v jakém rozsahu žalobce vyžaduje specifikaci pochybností správce daně, jestliže správce daně identifikoval své pochybnosti určením zdanitelného plnění i důvodu pochybností (nedodání zboží společnosti ALFAX). Projevy žalobce navenek o tom, že mu není zřejmý důvod vytýkácího řízení, byly jen zdánlivé, neodpovídaly skutečnému stavu. Správce daně poté ve zprávě o výsledku vytýkácího řízení zhodnotil provedené důkazní prostředky a poučil žalobce o možnosti navrhnout další důkazy. Nezákonný postup správce daně spočívající v neurčitosti výzvy k odstranění vady a nesdělení specifikace jeho pochybností dříve než dne 4.6.2010 nezaložil nezákonnost vytýkácího řízení jako celku, neboť pochybnosti správce daně byly žalobci známy a nebylo tak porušeno právo žalobce na spravedlivý proces, nehledě k tomu, že před skončením vytýkácího řízení byl opětovně vyzván k navržení důkazní prostředků k prokázání svých tvrzení, čehož žalobce využil a předložil objednávky společnosti ALFAX a prohlášení společností Tech Two Handels a ALFAX o dodání zboží, jiné důkazy nenavrl.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.11.2011, č. j. 9 Afs 40/2011-93, *obiter dictum* uvedl, že ze samotné skutečnosti, že ve výzvě k odstranění pochybností nebyly pochybnosti správce daně dostatečně konkretizovány, nelze automaticky dovodit, že byla porušena procesní práva daňového subjektu. Přestože soud shledal, že daňové orgány prováděly postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, je povinen uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného (meritorního) rozhodnutí výhradně v intencích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Žalobní body musí být dostatečně konkretizované jak po stránce skutkové, tak právní, neboť úkolem soudu není domýšlet, k čemu přesně se žalobní námítka vztahují. Pokud je jimi namítáno porušení práv pouze v obecné rovině, může soud námítka projednat v téže míře obecnosti.

První žalobní bod je důvodný pouze v rozsahu vady vytýkácího řízení spočívajícího v neurčitosti výzvy a nesdělení pochybností před 4.6.2010, aniž by však byla dána nezákonnost vytýkácího řízení jako celku a nebylo možné provedené důkazní prostředky použít jako důkazy pro vydání rozhodnutí dle § 93 daňového řádu, neboť pochybnosti správce daně ve vytýkáčím řízení byly žalobci známy. Vzhledem k odstranění vady spočívající v neurčitosti výzvy byla zachována lhůta 30 dnů dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v důsledku vydání výzvy ve lhůtě 30 dnů. Vytýkácí řízení bylo skončeno vydáním platebního výměru, proto výzvu odvolacího orgánu ze dne 5.9.2011 nelze považovat za úkon v rámci vytýkácího řízení, resp. řízení o odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že žalobci nejpozději dne 4.6.2010 byly známy pochybnosti správce daně, byla výzva odvolacího orgánu nadbytečná, bez nových právních účinků pro vyměřovací řízení i pro žalobce. Pro postup dle § 115 daňového řádu za účelem odstranění vady neurčitosti výzvy k odstranění pochybností tak nebyly dány podmínky, neboť takováto vada již byla v průběhu řízení odstraněna. Vydáním výzvy odvolacím orgánem nebylo nijak zasaženo do práv a povinností žalobce.

Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 26.03.2008, čj. 1 Ans 3/2008 – 78, stanovil, že vytýkáci řízení je správce daně povinen v souladu s Pokynem Ministerstva financí č. D-144 ukončit nejpozději do dvanácti měsíců od jeho zahájení, nejde-li o mimořádné případy, zejména u případů s mezinárodním prvkem, kdy může lhůtu prodloužit Ministerstvo financí. Pokyn č. D-144 uvádí, že běh lhůty k ukončení vytýkáciho řízení (tři měsíce v případě finančních úřadů a čtyři měsíce v případě finančních ředitelství) se staví i po dobu dožádání uplatněného podle § 5 zákona o správě daní, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. V dané věci bylo vytýkáci řízení zahájeno dne 31.3.2009, dožádáním ze dne 28.5.2009, 13.7.2009, 10.9.2009 byla lhůta stavěna, tedy po dobu realizace dožádání lhůta neběžela. Dne 3.3.2010 byly dožádaným Finančním úřadem v Hodoníně provedeny výslechy svědků. Dne 9.3.2010 žalobce požádal z důvodu velké administrativní a časové náročnosti vytýkáciho řízení dle pokynu D-144 o prodloužení lhůty do 30.9.2010, žádosti bylo vyhověno dne 29.3.2010. Správce daně tak požádal o prodloužení lhůty v souladu a včas s pokynem D-144 a Ministerstvo financí prodloužilo lhůtu do 30.9.2010. Dne 26.7.2010 správce daně projednal se žalobcem zprávu o výsledku vytýkáciho řízení, žalobce však odmítl podepsat protokol o projednání zprávy, následně požádal o prodloužení lhůty, podal vyjádření ke zprávě, aniž by navrhl doplnění dokazování a uplatnil opakovaně námitky proti postupu správce daně, o kterých správce daně dne 2.8. a 19.8.2010 rozhodl. Dne 13.8.2010 se ve stanovisku k vyjádření žalobce správce daně vyjádřil k návrhu na doplnění zprávy o výsledku vytýkáciho řízení. Vzhledem ke změně sídla žalobce dne 24.5.2010 a z toho plynoucí změny místní příslušnosti správce daně dne 21.9.2010 spis postoupil Finančnímu úřadu pro Prahu 10. Nový správce daně znovu seznámil žalobce s výsledky řízení o odstranění pochybností a dne 19.4.2011 vydal platební výměr.

Lhůta stanovená pro vytýkáci řízení dle pokynu č. D-144 není pouze povahy pořádkové, její překročení může založit nejen nečinnost správce daně v rámci vytýkáciho řízení, ale také nezákonnost zásahu správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností, přesto taková nečinnost nebo nezákonnost daná průtahy v řízení nezakládá bez dalšího nezákonnost provedených důkazních prostředků v rámci vytýkáciho řízení. Proto soud nezkoumal, zda změna sídla žalobce byla pouze formální a tedy lhůty dle pokynu neplatí pro maření účelu vytýkáciho řízení daňovým subjektem (srovnej pokyn D-144). V činnosti nového správce daně lze shledat průtahy, nikoli však v řízení vedeném původním správcem daně, který provedl výslech svědků a neukončil vytýkáci řízení ve lhůtě stanovené ministerstvem financí pouze z důvodu nesoučinnosti žalobce po seznámení se zprávou o výsledku vytýkáciho řízení, nehledě ke změně sídla žalobce. Jakkoli je druhý žalobní bod o délce celého vytýkáciho řízení důvodný, nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť důkazní prostředky, na základě kterých žalovaný rozhodl, byly předloženy žalobcem nebo byly provedeny za účasti žalobce (výslechy svědků). Délka vytýkáciho řízení nezasáhla do práva žalobce na spravedlivý proces natolik intenzivně, aby bylo možné přijmout závěr o odepření práva žalobce na spravedlivý proces. Žalobce měl možnost navrhnout důkazní prostředky a toto právo využil, např. přítomností při výslechu svědků a pokládáním dotazů svědkům. Nepřiměřená doba vytýkáciho řízení může vést k závěru, že takové vytýkáci řízení bylo zastřenou daňovou kontrolou. Nejen že takto žalobce v žalobě netvrdil (srovnej § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.), ale zejména má soud za to, že vzhledem k výše uvedenému zajištění práva žalobce na spravedlivý proces ve vytýkáci řízení je nerozhodné, zda důkazní prostředky byly provedeny v rámci vytýkáciho řízení nebo daňové kontroly, neboť jak vyměřovací řízení, tak daňová kontrola garantuje daňovému subjektu právo na spravedlivý proces, neboť daňový subjekt v průběhu vytýkáciho řízení i daňové kontroly je oprávněn navrhnout důkazy a je seznámen s výsledky řízení před vydáním rozhodnutí o jeho daňové povinnosti. Nečinnost správce daně ve vytýkáci řízení nebo v postupu k odstranění

pochybností může vést k oprávněnosti správní žaloby na ochranu proti nečinnosti nebo před nezákonným zásahem a založit tak nárok na náhradu případné škody dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, nikoli bez dalšího nezákonnost rozhodnutí vydaného na základě, byť nezákonného, vytýkacího řízení nebo postupu k odstranění pochybností.

K další části žaloby soud konstatuje, že jakkoli správce daně označil úřední záznam č.j. 119947/11/010934107727 ze dne 28.2.2011 jako úřední záznam podle § 63 daňového řádu, má soud za to, že jím není, neboť podle § 63 odst. 1 daňového řádu *o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů*. Do úředního záznamu se uvedou ty skutečnosti, které nejsou vzhledem ke své povaze zaprotokolovány. Úřední záznam by neměl obsahovat informace, které jsou součástí jiného materiálu obsaženého v daňovém spisu, např. listiny, která je součástí spisu. Jde naopak o zachycení skutečností, „*které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů*“, které ve spise nejsou nijak zaznamenány. Úřední záznam ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu o výsledku postupu k odstranění pochybností nelze ztotožnit s úředním záznamem podle § 63. Účelem záznamu dle § 90 odst. 1 daňového řádu, dle kterého „*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*“, není „zaznamenat“ určitou neformálně získanou skutečnost, nýbrž sdělit daňovému objektu „zhodnocení“ procesu odstranění pochybností správcem daně (srovnej § 147 odst. 4 daňového řádu). Úřední záznam dle § 90 odst. 1 daňového řádu není důkazním prostředkem podle § 93 daňového řádu. Účelem úřední záznamu č.j. 119947/11/010934107727 bylo žalobci sdělit výsledky postupu odstranění pochybností a tento účel byl naplněn, žalobci byly známy důvody pochybností správce daně i jeho úvahy o neunesení důkazního břemena žalobce. Správce daně tak postupoval v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu, pokud namísto protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností vyhotovil úřední záznam. Při odůvodnění platebního výměru správce daně postupoval v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností sepsán nebyl. Ostatně v rozsahu hodnocení úředního záznamu č.j. 119947/11/010934107727 je žaloba vnitřně rozporná, jestliže jej považuje zároveň za důkazní prostředek podle § 93 daňového řádu i za odůvodnění platebního výměru dle § 147 odst. 4 daňového řádu.

Ust. § 147 odst. 4 daňového řádu je nutné vykládat v souvislosti s odst. 1, 2 téhož ustanovení, kdy zákonodárce považoval za nadbytečné, aby již jednou daňovému objektu sdělené úvahy správce daně o vyměření daně byly znovu sděleny v odůvodnění platebního výměru. Jelikož vydaný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 č. j. 239248/11/010512108523 obsahuje odůvodnění, které je v souladu s úředním záznamem č.j. 119947/11/010934107727, lze mít za to, že platební výměr je kromě vlastního odůvodnění „odůvodněn“ také tímto úředním záznamem v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu. Soud tak nespatřuje žalobou namítanou nezákonnost nebo neurčitost platebního výměru, nehledě k tomu, že prvotním předmětem přezkumu dle s. ř. s. je rozhodnutí žalovaného, který je oprávněn v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu odstranit vady řízení, tedy i platebního výměru. Z úředního záznamu č.j. 119947/11/010934107727 je patrný důvod platebním výměrem vyměřeného nadměrného odpočtu ve výši 2.017.920,-Kč - nesplnění podmínek pro

osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH z důvodu neprokázání dodání zboží společnosti ALFAX. V odůvodnění platebního výměru správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH při dodání zboží dle předmětných faktur. Soudu proto není zřejmé, v čem žalobce spatřuje absenci zákonného ustanovení pro snížení nadměrného odpočtu daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně obsahuje rozhodné ust. § 64 zákona o DPH a důvody nesplnění podmínky pro osvobození od daně dle daného ustanovení – nedodání zboží společnosti ALFAX, tedy *osobě registrované k dani v jiném členském stát, neboť společnost Tech Two Handels takovou osobou ve zdaňovacím období únor 2009 nebyla.*

Žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou o tendenčním a nelogickým hodnocení výpovědi svědka J.; o rozporu tvrzení svědka F. s listinnými důkazními prostředky, tedy nikoli s tvrzením žalobce; o nesprávném zhodnocení výpovědi svědka F., který potvrdil spolupráci se žalobcem a Tech Two Handels; že správce daně nezjišťoval skutečný obsah tvrzení svědka F. o „přefakturaci“, přitom věrohodnost opakovaného výsledku svědka je vyvrácena listinnými důkazními prostředky, zejména výzvou společností Tech Two Handels a ALFAX ze dne 31.3.2009 s ověřenými podpisy jednatele, které nemůže správce daně ignorovat. Správce daně tak dle žaloby nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo, a nehodnotil důkazy ve vzájemných souvislostech, neboť bezdůvodně nepřihlédl k důkazům, jejichž věrohodnost nebyla ničím vyvrácena. Výzva k opravě faktur není dle žalobce v rozporu s výpovědí svědka J. Žalobce namítá, že je povinen prokazovat pouze svá tvrzení a nikoli tvrzení svědka, přitom žalobce opakovaně poukazoval na existenci listinných důkazů, které vyvracejí věrohodnost svědka F. Dále má žalobce za to, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou o unesení důkazního břemena dle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem, čímž se důkazní břemeno přesunula na správce daně [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žaloby se tak prolíná s čtvrtým žalobním bodem o unesení důkazního břemena žalobce.

Pokud žalovaný na základě hodnocení svědeckých výpovědí a listinných důkazních prostředků v jejich vzájemné souvislosti dospěl k závěru, že předložené faktury, doklady o doručení zásilky do jiného členského státu, objednávky a výzva k opravě faktur neprokazují dodání zboží společnosti ALFAX, potom nelze tvrdit, že se žalovaný nevypořádal s námitkou ohledně hodnocení výpovědi svědků (srovnej str. 7-8, 12-14 rozhodnutí žalovaného). Ustanovení § 114 odst. 2 věta první daňového řádu, dle kterého „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání*“, nelze vykládat ve smyslu „doslovného“ vypořádání se s každou jednotlivostí námítky odvolatele. Odvolací orgán je povinen se vypořádat s obsahem rozhodných odvolacích námitek, což žalovaný učinil. Pojem „předfakturace“ uvedený svědkem F. žalovaný sice nevyložil, pouze konstatoval „formální přefakturování zboží původně fakturované společnosti Tech Two Handels“, avšak ze závěru žalovaného o tom, že žalobce neprokázal dodání zboží společnosti ALFAX je výklad „předfakturace“ zřejmý. Zejména pokud svědek F. opakovaně uvedl, že předmětné zásilky společnost ALFAX nikdy nepřevzala a ani převzít neměla, jestliže ze smlouvy o poskytování služeb nebylo plněno. Soud má za to, že žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu) provedené důkazy prověřil z hlediska jeho závažnosti a pravdivosti (věrohodnosti) a posléze je jednotlivě i vzájemné souvislosti zhodnotil. Pokud žalobce na základě závěru o nevěrohodnosti výpovědi svědka J. a naopak o věrohodnosti druhé výpovědi svědka F. posoudil smlouvu o poskytování služeb, objednávky, faktury, výzvu k opravě faktur za důkazní prostředky neprokazující jejich účel, aniž by popřel jejich formální existenci, potom nelze tvrdit, že žalobce „ignoroval“ tyto žalobcem předložené důkazní prostředky. Žalovaný shromážděné důkazní prostředky

zhodnotil v jejich vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení žalobce o dodání zboží společnosti ALFAX není prokázáno z důvodu nevěrohodnosti žalobcem předložených listin, jejichž účelem bylo pouze formálně zastříti absenci registrace k DPH skutečného odběratele, a to společnosti Tech Two Handels.

Soud shodně se žalovaným považuje druhou výpověď svědka F. ze dne 26.4.2010 za věrohodnou, neboť nelze dovodit jiný motiv pro uvedení skutečností zakládajících trestní odpovědnost svědka, než uvedení skutečností tak, jak skutečně nastaly. První svědecká výpověď svědka F. byla v rozporu s listinami o přepravě zásilek do Vídně i způsobu jejich úhrady. Svědek v opakované výpovědi k tomu uvedl, že dne 3.3.2010 vypovídal na základě pokynů organizátora obchodů, F. B. Pokud nové tvrzení již věrohodného svědka je v rozporu s důkazními prostředky žalobcem (faktury, objednávky, výzva), potom nelze přijmout jiný závěr, než že tyto listiny sice byly vyhotoveny, avšak pouze formálně za účelem zastření skutečného stavu. Soud shodně se žalovaným má za to, že listiny o přepravě prokazují dodání předmětného zboží do jiného členského státu, nikoli však osobě registrované k DPH, tedy společnosti ALFAX, neboť dodání společnosti ALFAX je popřeno svědeckou výpovědí svědka F. a nevěrohodností svědka J., který nejdříve popřel převzetí zboží dle daných faktur, aby po předložení smlouvy o poskytování služeb k dotazu žalobce uvedl, že zásilky žalobce v únoru 2009 převzal. Věrohodnosti svědka J. nesvědčí i to, že nejdříve odmítl specifikovat subjekt, jehož jménem provedl hotovostní vklady na účet žalobce v hodnotě cca 14 milionů Kč a poté k dotazu žalobce připustil, že platby učinil v zastoupení společnosti ALFAX. Tvrzení svědka o tom, že předmětné faktury neviděl, je v rozporu s výzvou k opravě faktur ze dne 31.3.2009, která dle ověření podpisu dne 23.4.2009 byla opatřena podpisem svědka. Soud společně se žalovaným nepopírá existenci předmětné výzvy, avšak vzhledem ke svědecké výpovědi svědka F., která odpovídá nestandardním platbám v hotovosti za zboží omezeně využitelné v zahraničí s nelogickou trasou přepravy k odběrateli, výzvu považuje za účelově vyhotovenou, a tedy neprokazující tvrzený obsah výzvy, tedy že zboží bylo dodáno společnosti ALFAX.

Pokud žalobce provedl vlastní hodnocení všech důkazních prostředků, nelze tvrdit, že se nevypořádal s odvolací námitkou o unesení důkazního břemena žalobce, neboť závěr žalovaného o věrohodnosti opakované výpovědi svědka F. a nevěrohodnosti svědka J. a tedy nevěrohodnosti listin předložených žalobcem je stanoviskem žalovaného o neunesení důkazního břemena žalobce, tedy že neprokázal své tvrzení o poskytnutí zdanitelného plnění společnosti ALFAX. Provedením opakovaného výsledku svědka F. se důkazní břemeno přesunulo na žalobce a jím předložené další listiny (objednávky, výzva k opravě faktur) nebyly způsobilé popřít výpověď svědka F., neboť samy o sobě tyto listiny měly shodnou povahu jako již předložené faktury a smlouva o poskytování služeb, tedy pouze listiny formálně vyhotovené, nikoli odpovídající skutečnému stavu dodání zboží. Žalovaný v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu provedením opakovaného výsledku svědka F. prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost žalobcem předložených listinných důkazních prostředků, přitom 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*“.

Na základě výše uvedeného soud nepovažuje třetí, čtvrtý a šestý žalobní bod za důvodný, žalovaný se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, důkazní prostředky zhodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti v souladu s jejich obsahem, aniž by opomenul důkazy předložené žalobcem, přitom závěry žalovaného o věrohodnosti důkazů a neunesení důkazního břemena žalobcem odpovídají pravidlům logiky i obsahu důkazních prostředků. Pokud žalovaný hodnotil důkazy v souladu s

§ 8 odst. 1 daňového řádu, je vyloučen zásah do práva na zachování dobré pověsti a jména žalobce dle čl. 10 Listiny základních práv a svobod.

Soud nepovažuje za důvodný ani pátý žalobní bod, neboť žalobcem namítaný rozsudek Soudního dvora C-409/04 ze dne 27.9.2007 ve věci Teleos plc, dle kterého *článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu*, nelze aplikovat v celém rozsahu z důvodu skutkové a z toho plynoucí i právní odlišnosti obou věcí. Ve věci žalobce bylo oproti věci Teleos prokázáno dodání zboží do jiného členského státu, aniž by daňová povinnost byla dána neodvedením DPH dodavatelem, resp. jeho podvodným jednáním. Žalovaný měl za prokázané, že žalobce předmětné telefonní karty dodal společnosti Tech Two Handels, neregistrované k evidenci DPH, a nikoli společnosti ALFAX, subjektu registrovanému k DPH. Daňová povinnost žalobce, resp. nesplnění podmínek pro osvobození od daňové povinnosti dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, je dána dodáním sice do jiného členského státu, avšak nikoli osobě registrované k DPH.

Rozsudek Soudního dvora C-409/04 je aplikovatelný pouze v rozsahu ochrany tvrzené dobré víry žalobce, že bylo zboží dodáno společnosti ALFAX, tedy že přijal *všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil dodání uvnitř Společenství společnosti ALFAX*. Otázka dobré víry v dané věci souvisí s unesením důkazního břemena žalobce. Žalobce uvádí, že nedokáže posoudit, zda zboží společnost ALFAX skutečně odebrala, avšak o tom jej *ubezpečila* a písemně dodání potvrdila, přitom žalobce neměl jinou možnost si pravdivost takového údaje ověřit. Proto má za to, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby dodání zboží nevedlo k daňovému podvodu. V roce 2007 a 2008, tedy před zahájením vytykácího řízení, se obrátil na policii, zda při obchodování s Tech Two Handels nedochází k trestné činnosti. Dne 3.12.2009 žalobce obdržel odpověď policie, že nebylo zjištěno porušení trestního zákona na území České republiky. Policie tímto rozptýlila jeho pochybnosti, žalobce tak měl jednat v dobré víře, že je vše v pořádku.

Při posouzení dobré víry žalobce je nutné zdůraznit, že žalobci nebyl uznán odpočet DPH z důvodu neprokázání dodání zboží plátcí DPH ve členském státě, zde společnosti ALFAX. Jakékoliv trestní oznámení ve vztahu k původnímu odběrateli Tech Two Handels proto nemá právní relevanci ve vztahu k prokázání dobré víry ohledně společnosti ALFAX. Jakkoli nelze popřít, že signalizování činnosti, která může vést k odhalení případného protiprávního jednání žalobce, postrádá smysluplný účel, nelze pominout, že úloha společnosti ALFAX vznikla teprve po zániku registrace DPH odběratele Tech Two Handels, tedy v situaci nové oproti době, kdy se žalobce obrátil na policii. Lze přisvědčit žalobci, že při obchodování obvykle objednávka odběratele, zaplacení ceny i vlastní zajištění dopravy dodavatelem by mohla být dostatečným opatřením k zamezení pochybností dodavatele o osobě odběratele a dodání zboží odběrateli, avšak v dané věci byly okolnosti změny dodavatele natolik specifické, že bylo dle názoru soudu nutné přijmout další opatření, která by prokázala dobrou víru žalobce, neboť jediným důvodem pro změnu odběratele byla změna DPH původního odběratele, a přesto původní odběratel nadále fakticky plnil úlohy nového

odběratele (hradil cenu zboží, přijímal zásilky). Fakticky se kromě změny označení odběratele na faktuře z pohledu žalobce nic nezměnilo, a přesto zde měl vystupovat nový subjekt, jehož změna byla pro daňovou povinnost žalobce určující, nehledě ke specifické povaze zboží s omezeným využitím v zahraničí i nelogické přepravě Olomouc – Vídeň – Bratislava a vysokým platbám v hotovosti. Tyto skutečnosti (setrvání faktické úlohy původního odběratele, důvod záměny odběratele, povaha zboží, trasa dopravy zboží) zakládaly dostatečné indicie, aby žalobce přijal další opatření k ověření faktického dodání zboží odběrateli ALFAX, a to např. přímým kontaktem na odběratele.

Aby opatření přijaté daňovým subjektem prokázalo jeho dobrou víru, musí předcházet plnění, které je předmětem daňové povinnosti daňového subjektu nebo uplatnění nároku na osvobození od daně. Taková situace v dané věci přítomna nebyla, neboť výzva k opravě vystavených faktur byla žalobci adresována po podání daňového přiznání, a tedy uplatnění nároku na osvobození od DPH. Objednávky zboží soud nepovažuje za důkazy prokazující dobrou víru žalobce, jestliže žalobce ani netvrdil a neprokázal způsob objednávání zboží dodavatelem, resp. přijetí takové objednávky. Žalobce nepředložil žádné smluvní, jakkoli rámcové, ujednání se společností ALFAX. Přestože byly platby realizovány předem, lze vzhledem k ceně dodávaného zboží očekávat alespoň rámcové smluvní ujednání stran obchodu, shodně jako dle výpovědi svědka J. měl žalobce sjednáno se společností Tech Two Handels se stanovením požadavku minimálního odběru. Z povahy věci lze mít za to, že požadavek množství odebraného zboží vnesl žalobce.

Žalobce tak neprokázal přijetí opatření, které vzhledem k okolnostem tvrzeného obchodování se společností ALFAX a Tech Two Handels bylo rozumné po žalobci požadovat vzhledem k institutu DPH při dodání zboží do členského státu plátcí DPH. Pokud daňový subjekt poskytuje intrakomunitární plnění prostřednictvím dalších prostředníků a takové plnění je do určité míry podmíněno spotřebou v místě odeslání, nese daňový subjekt riziko neunesení důkazního břemene. Tímto měla být dána předběžná opatrnost žalobce, aby postupoval tak, aby v daňovém řízení prokázal dobrou víru, kdy požadavek neprovedení obchodu je sice krajním, ale možným řešením. Soud ohledně neunesení důkazního břemene dodání zboží společností ALFAX a zejména ohledně neprokázání dobré víry postrádá v postupu žalobce takové důkazy, které by prokázaly přímý kontakt mezi žalobcem a společností ALFAX. Opatření, které lze po žalobci rozumně požadovat, zejména pokud lze důvodně předpokládat, že žalobci byla známa skutečnost zániku registrace společnosti Tech Two Handels k DPH, soud shledává v přímém kontaktu žalobce se společností ALFAX jak ve fázi před dodáním zboží, tak i po dodání. Přitom z podání trestního oznámení je zřejmé, že žalobce již v roce 2007 považoval jednání Tech Two Handels za nestandardní a měl podezření, že naplňuje znaky trestného činu krácení daně. Sdělením ze dne 3.12.2009 policie pouze konstatovala, že nebylo zjištěno, že došlo k porušení trestního zákona na území České republiky, což v případě rakouského daňového subjektu lze obecně očekávat. Zároveň je nutné odlišit rovinu trestněprávní a daňovou, případně neprokázání trestní odpovědnosti nevylučuje „odpovědnost“ daňovou, proto ze sdělení policie nelze objektivně dovodit „rozptýlení pochybností“ žalobce o tom, zda odběratel plní své smluvní i daňové povinnosti.

Z výpovědi svědka F. není zcela zřejmý obsah společné schůzky mezi žalobcem a společnostmi Tech Two Handels a ALFAX. Bylo však na žalobci, aby tvrdil obsah takové schůzky. Jím vznesená námitka o spekulaci žalovaného o jeho účasti při setkání všech subjektů tak není namístě, neboť závěr žalovaného o účasti zástupce žalobce na takovém setkání je v souladu s výpovědí svědka F. Soud považuje některé otázky žalobce na svědka F. dne 3.3.2010 za natolik návodné a tedy i nepřípustné, že následné odpovědi svědka je nutné

hodnotit jako nevěrohodné, a to i z důvodu rozporu s jeho předchozím tvrzením. Tyto úvahy soudu jsou však nadbytečné, neboť svědek v další výpovědi dne 26.4.2010 jednoznačně popřel věrohodnost své předchozí výpovědi.

Vzhledem k výše uvedenému soud neshledal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí pro důvody uvedené v žalobě, a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení 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). 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, 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 29. dubna 2016

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

Za správnost vyhotovení:

Jana Válková