



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **STADOK, spol. s r.o.**, IČO: 43144349
se sídlem Praha 2, Sokolská 1605/66

zastoupený ELOTOELO, s. r. o., daňovým poradcem
se sídlem Praha 10, Kralická 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2019 č.j. 30442/19/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2019 č.j. 30442/19/5300-22443-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“).
2. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 27. 9. 2018 č.j. 7542031/18/2002-52524-203885, č.j. 7541070/18/2002-52524-203885, č.j. 7542398/18/2002-52524-203885, č.j. 7542594/18/2002-52524-203885, č.j. 7542743/18/2002-52524-203885, č.j. 7542114/18/2002-52524-203885, č.j. 7542203/18/2002-52524-203885, č.j. 7542509/18/2002-52524-

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

203885, č.j. 7542670/18/2002-52524-203885, č.j. 7542818/18/2002-52524-203885 (dále jen „platební výměry“).

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav věci, odvolací důvody a právní základ případu. Konstatoval, že správce daně na základě provedené daňové kontroly vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden, únor, duben až říjen 2015 odlišně, než jak žalobce prostřednictvím přiznání k DPH deklaroval, a za zdaňovací období březen 2015 DPH doměřil. Správce daně nepřiznal žalobci jím tvrzený nárok na odpočet daně v celkové výši 16 634 183 Kč, neboť měl za to, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH a o svém zapojení mohl nebo měl vědět. Žalovaný k tomu uvedl, že správce daně sice tvrdil existenci pochybností stran oprávněně nárokováného odpočtu daně, ale bez přezkoumatelného zhodnocení důkazních prostředků neozřejmil, na základě jakých skutkových okolností o tvrzení žalobce pochybuje. Existenci pochybnosti stran faktické realizace deklarovaných plnění tvrdil správce daně pouze ve vztahu k transakcím, které žalobce deklaroval prostřednictvím přiznání k DPH za zdaňovací období leden, únor, duben až říjen roku 2015 (dále jen „ZO I“). Ve vztahu ke zdaňovacímu období březen roku 2015 (dále jen „ZO II“), resp. k transakcím od společnosti ABET, spol. s r.o. (dále jen „ABET“), které žalobce deklaroval v přiznáních za zdaňovací období červenec až říjen roku 2015, správce daně žádné pochybnosti v písemnosti označené jako Výsledek kontrolních zjištění č.j. 3930930/18/2104-60562-205786 (dále jen „seznamení I“) ani ve zprávě o daňové kontrole č.j. 4338110/18/2104-60562-205783 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) netvrdil. Žalovaný dále konstatoval, že pro závěr o splnění hmotněprávních podmínek ve vztahu k tvrzenému nároku na odpočet daně chyběla správná úvaha správce daně. Nebylo totiž zřejmé, které konkrétní skutkové okolnosti a která konkrétní zjištění vedla správce daně k tomu, že o skutečné realizaci plnění či o realizaci plnění tak, jak je uvedeno v daňových dokladech, potažmo o splnění formálních a hmotněprávních podmínek předpokládaných zákonem k oprávněnému nárokování odpočtu přestal pochybovat a dospěl k závěru o jejich splnění.
4. Žalovaný měl s ohledem na skutečnosti zjištěné ze spisu za to, že platební výměry jsou nepřezkoumatelné zejména pro rozporuplnost závěrů správce daně. Zdůraznil, že zkoumáním účasti žalobce na daňovém podvodu je možné se zabývat až tehdy, jestliže je najisto postaveno, že byly splněny formální a hmotněprávní podmínky spojené s uplatněním nároku na odpočet daně. Při existenci daňového dokladu je třeba mít postaveno najisto, že plnění vůbec existovalo a že deklarovaná plnění dle daňových dokladů od konkrétního dodavatele (zde společnosti ABET) byla žalobci dodána tímto dodavatelem. Zároveň je třeba zkoumat, zda plnění (v případě, že prokazatelně existují a byla dodána tak, jak je v daňových dokladech uvedeno), slouží či budou sloužit k ekonomické činnosti toho plátce, který nárok uplatňuje. Správce daně v řešeném sporu neměl postaveno najisto splnění hmotněprávních podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně z titulu přijetí předpokládaných zdanitelných plnění. Závěr o podvodu a účasti žalobce v něm proto žalovaný vyhodnotil jako chybný, jelikož byl učiněn předčasně.
5. Žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení tak, že správce daně primárně vyzve žalobce prostřednictvím výzvy podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) k prokázání jím tvrzeného nároku na odpočet daně dle konkrétních předložených daňových dokladů. Správce daně výzvou č.j. 230934/19/2104-60562-205783 ze dne 8. 4. 2019 (dále jen „výzva I“) ve smyslu § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobce vyzval k prokázání nároku na odpočet daně z titulu přijetí plnění ve formě zboží i služeb deklarovaných na předmětných daňových dokladech vystavených společností ABET. Žalobce na výzvu I., která mu byla doručena dne 28. 4. 2019, nereagoval ani ve lhůtě správcem daně stanovené, ani později.

6. Žalovaný seznámil žalobce prostřednictvím seznámení II s důvody, pro které bylo uloženo správci daně řízení doplnit, s průběhem doplnění řízení i názorem odvolacího orgánu stran důvodu nepřiznání nároku na odpočet daně, který je odlišný od právního závěru správce daně uvedeného ve zprávě o daňové kontrole. Seznámení II bylo žalobci doručeno dne 28. 6. 2019, lhůta k vyjádření žalobci marně uplynula dne 15. 7. 2019.
7. Žalovaný shrnul, že žalobce dostal své povinnosti tvrzení, jestliže podal přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období a jejich prostřednictvím tvrdil, že ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) přijal zdanitelná plnění od společnosti ABET, které následně použil v rámci své ekonomické činnosti. Konstatoval, že žalobce dostal i své primární povinnosti důkazní, pokud v rámci vedené daňové kontroly předložil správci daně předmětné daňové doklady i evidence, které byly ve smyslu § 100 ZDPH podkladem pro sestavení přiznání za předmětná zdaňovací období.
8. Své povinnosti důkazní dostal i správce daně, který přesvědčivou formulací prokázal existenci skutečností, na základě kterých lze o tvrzení žalobce pochybovat. Důkazní břemeno proto bylo přeneseno zpět na žalobce, na němž bylo, aby jinými důkazními prostředky prokázal svá tvrzení o oprávněně nárokovaném odpočtu daně z plnění od společnosti ABET. Žalobce nereagoval na výzvu I., potažmo seznámení II a pochybnosti správce daně o oprávněně nárokovaném odpočtu daně neodstranil, a proto nedostal své povinnosti důkazní. Konkrétně neprokázal, že plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech se uskutečnila tak, jak je na nich uvedeno. Po provedeném doplnění řízení v rámci odvolacího řízení tedy žalovaný učinil závěr, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky stanovené zákonem k uplatnění nároku na odpočet daně, a nárok na odpočet daně žalobci nepřiznal právě a jen z tohoto důvodu.
9. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný přisvědčil žalobci v tom, že správce daně po dobu vedené daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nevznesl vůči žalobci jedinou pochybnost formou výzvy. Na základě dalšího procesního postupu správce daně, kterého žalovaný zavázal k postupu podle § 92 odst. 4 daňového řádu při současném respektování povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, se námitka vytykající upření práva žalobce vyvracet pochybnosti správce daně stala nedůvodnou, neboť žalobci bylo ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu přiznáno právo vyvracet pochybnosti správcem daně sdělené.
10. Žalovaný se sice nejprve ztotožnil s námitkou žalobce stran neunesení důkazního břemene správcem daně v případě jeho závěru o podvodu, avšak vzhledem k tomu, že shledal tento závěr předčasným, jelikož byl učiněn, aniž by bylo postaveno najisto splnění hmotněprávních podmínek, stala se tato námitka bezpředmětnou.
11. Totožný závěr učinil žalovaný i ohledně odvolací námítka, v níž žalobce argumentoval tím, že správce daně upřednostnil obecné řešení v podobě ztráty nároku na odpočet daně před postupem dle § 109 ZDPH. V řešeném sporu nicméně nebyl nárok na odpočet daně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vylučován z důvodu vědomého zapojení žalobce do podvodu na DPH, nýbrž z důvodu, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet. I s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018 č.j. 7 Afs 8/2018-56 shledal žalovaný tento odvolací důvod bezpředmětným.

12. Žalobce v žalobě nejprve namítl, že napadené rozhodnutí i platební výměry trpí vadami, které mají vliv na jejich zákonnost.
13. Jako samostatný druhý důvod žaloby uvedl, že správce daně postupoval účelově a výhradně s cílem prodloužit lhůtu pro vyměření daně o jeden rok, neboť bylo zřejmé, že platební výměry vykazují zásadní vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Tuto námitku žalobce vztáhl k té části řízení, v níž se rozhodovalo o platebních výměrech vydaných za období leden až červen 2015, přičemž ve věci těchto rozhodnutí byla daňová kontrola zahájena dne 12. 10. 2015.
14. Namítl, že správce daně byl po zahájení daňové kontroly dne 12. 10. 2015 prakticky nečinný. Následně dožádal o provedení daňové kontroly jiného správce daně – Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Beroun (dále jen „dožádaný správce daně“). Důvody dožádání nemají podle žalobce oporu v zákoně, správce daně si dožádání ve smyslu daňového řádu vykládá tak, že jej může realizovat kterýkoli správce daně, který je „zrovna po ruce“. Správce daně pak rozhodoval o věcech, o kterých nic nevěděl a o kterých sám prakticky nevedl žádné řízení. Dožádání ve smyslu § 17 daňového řádu má svá pravidla, avšak v posuzované věci není jasné, jaké důvody kromě ztížení pozice žalobce dožádání mělo. Žalobce vždy u zahájení daňové kontroly, případně i před jejím zahájením jednal se správcem daně v Praze, v uvedených věcech došlo k doložení a podání vysvětlení, nicméně poté, co věc převzal jiný správce daně, se vše předkládalo a vysvětlovalo znovu. Dožádání má být výjimečné opatření nebo postup podřízený zákonu a tam uvedeným důvodům. Skutečností je stav, kdy se daňové kontroly „rozhazují“ po celém daňovém území podle toho, jak se to správcům daně hodí. Tím je však zcela popřena jedna ze zákonných souvislostí spojená s důkazním řízením, kdy daňový subjekt nemusí prokazovat to, co je správcům daně známo z jeho úřední činnosti. Tato výlučka v dokazování a důkazní povinnosti žalobce se jednoduše obchází tak, že se dožadují daňové kontroly tam, kde správce daně o konkrétní kontrolované osobě nic neví. Žalobce rovněž namítl, že správce daně i dožádaný správce daně byli prakticky v dané věci nečinní. Přípisem ze dne 28. 8. 2019 (správně má být uvedeno datum 28. 8. 2018 – pozn. soudu) žalobce na fakt nečinnosti a vadného postupu upozornil. Dožádaný správce daně ignoroval požadavek žalobce, aby zákonem předpokládaným způsobem vyjádřil své pochybnosti a umožnil žalobci na tyto pochybnosti reagovat ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Na skutečnost nezákonně vedeného postupu byl bez prodlení dne 25. 9. 2019 (správně má být uvedeno datum 25. 9. 2018 – pozn. soudu) upozorněn správce daně. I tento přípis byl správcem daně a žalovaným ignorován.
15. Správnost a zákonnost postupu správce daně opíranou o ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je nutno odmítnout pro formálnost a účelovost, kdy úkon správce daně, v tomto případě vydání rozhodnutí o dani, má za cíl výhradně prodlužovat si účelově lhůtu pro vyměření daně. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006 č.j. 2 Afs 52/2005-94 a ze dne 16. 12. 2009 č.j. 7 Afs 36/2008-134. Byť odkazovaná rozhodnutí vychází z aplikace ustanovení § 47

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

dříve platného zákona o správě daní a poplatků, je minimálně část právních názorů týkajících se účinků úkonů, které mohou prodloužit běh prekluzivní lhůty, použitelná i nyní. Povinností žalovaného bylo vyrovnat se s otázkou možné prekluze, a to v návaznosti na podání žalobce ze dne 25. 9. 2018.

16. Žalobce dále označil za nezákonný postup žalovaného a na něj navazující úkony správce daně, kdy se žalovaný snažil odstranit vady řízení v prvním stupni. Za podstatné považoval posouzení, které žalovaný uvedl v odstavcích 45 a 46 napadeného rozhodnutí. Pokud žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal na výzvu vydanou správcem daně, jedná se o výzvu, kterou vydal dožádaný správce daně. Je tak zřejmé, že ve věci jednal jiný správce daně než ten, který je k tomu ze zákona určen. Postup v odvolacím řízení ovládá ustanovení § 115 daňového řádu. Zákon zde výslovně limituje orgány veřejné moci, které se mohou na odvolacím řízení podílet. Doplňt či odstranit vady předchozího řízení může pouze odvolací orgán nebo správce daně vydávající rozhodnutí v prvním stupni. Podmínkami ustanovení § 115 daňového řádu je vyloučeno následné dožádání, které navíc, pokud bylo dle tvrzení dožádaného správce daně realizováno dle § 17 daňového řádu, bylo v rozporu se zákonem. Podle mínění žalobce bylo cílem správce daně zbavit se své zákonné odpovědnosti za vady rozhodnutí, na které byl správce daně výslovně upozorněn ještě před vydáním platebních výměrů. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017 č.j. 8 Afs 87/2017-36, podle kterého *„(p)ro posouzení splnění podmínek pro dožádání plynoucích z § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je stěžejní, zda skutečné důvody dožádání odpovídají zákonem stanoveným podmínkám. Povinností správce daně je také dožádání řádně odůvodnit“*. Ačkoli se posouzení věci ve vztahu k postupům správce daně podle §17 daňového řádu vztahuje k fázi odvolacího řízení, podmínky dožádání dopadají i na postupy správce daně v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně dožadoval a ve svém důsledku obcházel zákon tím, že poté, co zahájil na sebe navazující daňové kontroly, tyto přenášel cestou dožádání bez jakéhokoli smysluplného důvodu na správce daně v rámci ČR. Z uvedených důvodů žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného uvedeným v odstavci 47 a 51 napadeného rozhodnutí. Žalovaný se sice pokusil odstranit vady, nicméně byl to právě on jako garant odvolacího řízení, kdo připustil, aby do odvolacího řízení vstoupil orgán veřejné moci, který je zákonem z řízení vyloučen. V důsledku toho nemohlo dojít k odstranění vady řízení, kterou žalovaný sám uznal za důvodnou. Navíc se žalovaný vůbec nevyrovnal s otázkou možného zániku práva vyměřit DPH za zdaňovací období leden až červen 2015.
17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k námitce nedostatku zákonných důvodů dožádání odkázal na písemnost ze dne 5. 5. 2016 č.j. 3839521/16/2002-52524-203885 (dále jen „dožádání ze dne 5. 5. 2016“), v níž správce daně zdůvodnil dožádání o provedení daňové kontroly na DPH tím, že dožádaný správce daně provádí daňovou kontrolu na DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2015 u jednoho z odběratelů žalobce, společnosti ABET, a dále obtížemi při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření celého řetězce dodavatelů a odběratelů. Shromáždění těchto kauz u jednoho správce daně bylo v souladu se zásadou hospodárnosti i rychlosti řízení. V případě, že dožádaný správce daně již prováděl daňovou kontrolu u dodavatele žalobce, vznikaly by správci daně při šetření zcela totožných zdanitelných plnění v rámci podezřelého řetězce neúčelné náklady ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu. Důvody, které správce daně v dožádání uvedl, odpovídají zákonným podmínkám a byly taktéž řádně zdůvodněny ve smyslu žalobcem

odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017 č.j. 8 Afs 87/2017-36.

18. K namítané nečinnosti správce daně žalovaný konstatoval, že žalobce mohl využít institutu ochrany před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu, pokud měl za to, že správce daně v průběhu daňové kontroly nepostupoval bez zbytečných průtahů. V řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí však případná nečinnost správce daně v průběhu daňové kontroly nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí či platebních výměrů.
19. Ohledně námítky, že dožádaný správce daně ignoroval požadavek žalobce na sdělení pochybností prostřednictvím výzvy, na kterou by žalobce mohl ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu reagovat, žalovaný konstatoval, že uvedené pochybení bylo napraveno v odvolacím řízení. Zároveň žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že výzvu I vydal nepřislušný správce daně. Zdůraznil, že výzva k doplnění spisového materiálu č.j. 5569/19/5300-22443-701226 ze dne 8. 2. 2019 byla spolu se správním spisem doručena v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně, který vydal platební výměry, přičemž Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj byla tato výzva doručena pouze na vědomí. Skutečnost, že dožádaný správce daně vydal výzvu I, je taktéž zcela v souladu se zákonem, neboť výzva se vztahovala k daňové kontrole na DPH za předmětné zdaňovací období, k jejímuž provedení, resp. dokončení byl dožádaný správce daně oprávněn na základě dožádání ze dne 5. 5. 2016.
20. Pokud jde o námitku, že správce daně nereagoval na přípis žalobce ze dne 25. 9. 2018, žalovaný uvedl, že v tomto přípisu žalobce upozornil na nezákonný postup dožádaného správce daně a v posledním odstavci správce daně požádal, aby v případě, že bude vydávat platební výměry, v nich zdůvodnil, proč bylo žalobci upřeno právo mu přiznané v § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění platebních výměrů považuje zpráva o daňové kontrole, nepovažoval správce daně za účelné se k žádosti žalobce nemající zákonnou oporu dále vyjadřovat. Argumenty uvedené v přípise navíc žalobce uplatnil následně v odvolání proti platebním výměrům, přičemž žalovaný se s těmito námitkami přezkoumatelným způsobem vypořádal v bodech [45] až [56] napadeného rozhodnutí.
21. K námitce týkající se prekluze práva stanovit daň žalovaný předně konstatoval, že žalobce kromě obecného a vágního tvrzení, že platební výměry byly vydány pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, nepředložil žádné konkrétní skutečnosti, ze kterých by bylo možno tento závěr dovozovat. Pokud žalobce touto námitkou narážel na skutečnost, že platební výměry byly vydány po daňové kontrole, ve které absentovala výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, žalovaný k tomu zdůraznil, že se jedná o vadu v procesním postupu dožádaného správce daně, nikoli o úmysl. Tato procesní vada byla navíc zhojena žalovaným v průběhu odvolacího řízení, které spolu s řízením v prvním stupni tvoří jeden celek. Z toho tedy vyplývá, že platební výměry nebyly vydány za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Ze skutečnosti, že se dožádaný správce daně v průběhu daňové kontroly dopustil procesního pochybení, které bylo žalovaným zhojeno v odvolacím řízení, nelze dovozovat jakýkoli úmysl dožádaného správce daně vydat platební výměry za účelem prostého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Argumentace usnesením rozšířeného senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009 č.j. 7 Afs 36/2008-134 není podle žalovaného přílehlavá, neboť předmětem sporu v soudem posuzovaném případě byla otázka, zda šetření dožádaného správce daně v průběhu odvolacího řízení je úkonem přerušujícím lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“). V případě žalobce však není sporu o tom, zda oznámení platebního výměru prodlužuje lhůtu pro stanovení daně, neboť uvedená skutečnost je zakotvena výslovně v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Soudem stanovená definice podmínek, které musí úkon správce daně splňovat tak, aby měl účinky podle § 47 odst. 2 ZSDP, nemůže být aplikována na platební výměr, neboť jeho oznámení je na rozdíl od obecné definice úkonu směřujícího k vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP v daňovém řádu explicitně zmíněno jakožto skutečnost prodlužující lhůtu pro stanovení daně.

22. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, neboť napadené rozhodnutí netrpí žalobcem namítanou nezákonností.
23. Při posouzení věci soud vycházel z následující právní úpravy:
24. Podle § 17 odst. 1 daňového řádu platí, že *místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.*
25. Podle § 17 odst. 2 daňového řádu platí, že *dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.*
26. Podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu platí, že *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.*
27. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
28. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
29. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
30. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

31. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
32. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*
33. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
34. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
35. Na úvod soud konstatuje, že žalobce zjevně jako samostatný žalobní bod nejprve formuloval námitku, v níž poukazoval na bližší nespécifikované vady řízení, které měly mít vliv na zákonnost platebních výměrů a napadeného rozhodnutí. Pokud však žalobce tuto námitku nerozvinul a nekonkretizoval tak, aby bylo zřejmé, jaké vady řízení má v úmyslu správnímu orgánu vytknout, není úlohou soudu za žalobce takové vady dohledávat a domýšlet jeho žalobní argumentaci. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých "obvyklých" nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58). Uvedená žalobní námitka vzhledem ke své nekonkrétnosti není způsobilým žalobním bodem, ze kterého by bylo patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné; její naprostá obecnost brání tomu, aby se jí soud mohl bližší zabývat (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 či rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-45).
36. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl nedůvodnost, resp. nezákonnost dožádání k provedení daňové kontroly Finančním úřadem pro Středočeský kraj, územním pracovištěm v Berouně. Omezil se přitom na tvrzení, že vždy u zahájení daňové kontroly, případně i před jejím zahájením, jednal s (místně příslušným) správcem daně, jemuž dokládal a podával vysvětlení. Poté vše musel předkládat a vysvětlovat znovu dožádanému správci daně. Soud předesílá, že ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu je dožádání institut,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

kterým se provádí zásada hospodárnosti řízení vyjádřená v § 7 daňového řádu; aby bylo dožádání v souladu se zákonem, musí být dán alespoň jeden z výše citovaných důvodů (obtížné provedení úkonu, neúčelné vynakládání nákladů na úkon, nemožnost provést úkon). Hospodárnost řízení se týká nejen osob zúčastněných na správě daní, ale také samotných správců daní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018 č.j. 10 Afs 262/2017-40). V nyní projednávané věci správce daně dožádal provedení úkonu u Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Berouně, písemností ze dne 5. 5. 2016 (dále jen „dožádání ze dne 5. 5. 2016“). Dožádaný úkon vymezil *provedením daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až říjen 2015 ve smyslu ust. § 85 a násl. daňového řádu vč. postupu dle ust. § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu ve spojení s ust. § 98 daňového řádu a dokončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období: březen 2014 – květen 2014 (před vyměřením); červen 2014 – prosinec 2014 (říjen 2014 – prosinec 2014 před vyměřením); leden – červen 2015 (leden, únor, duben–červen před vyměřením)*. Dožádání odůvodnil skutečností, že dožádaný správce daně prováděl v aktuálním období kontrolu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2015 u jednoho z dodavatelů žalobce – společnosti ABET a také obtížemi při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření celého řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na daň z přidané hodnoty za účelem prověřování údajů v daňových tvrzeních u plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty a zjišťování možných daňových úniků. Ve skutečnosti, že tyto kauzy budou shromážděny u jednoho správce daně, spatřoval naplnění zásady hospodárnosti i rychlosti řízení. Soud má za to, že využití institutu dožádání v předmětném daňovém řízení nevybočilo z mezí, které jsou definovány ustanovením § 17 odst. 1 daňového řádu. Správce daně nepostupoval nikterak libovolně, pokud dokončení daňové kontroly, kterou zahájil dne 12. 10. 2015 (za ZO I), resp. provedení daňové kontroly zahájené dne 20. 6. 2016 (za ZO II) svěřil do rukou dožádaného správce daně, jelikož ten již prověřoval jednoho z dodavatelů žalobce, a mohl tak konfrontovat žalobcem nárokováný odpočet na DPH s komplexním fungováním řetězce, do něhož byl žalobce zapojen. Na tomto místě soud uvádí, že se ztotožňuje s Krajským soudem v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který v rozsudku ze dne 10. 3. 2017 č.j. 52 Af 54/2016-72 konstatoval, že: *„Zkušenost ukazuje, že k efektivnímu (rychlému a hospodárnému) prověřování případných řetězových podvodů je nezbytné, aby postupy při správě daní (zejména postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu) u všech subjektů zapojených do případného podvodného řetězce prováděl jeden správce daně (princip jedné /společné/ hlavy“, TMUK – tuzemská multi-územní kontrola), neboť jedině tak lze získat komplexní přehled o vazbách v rámci řetězce a díky tomu i lepší pozici při rozkrývání podvodu. Tedy je zjevné, že v dané věci by místně příslušný správce daně mohl efektivně provádět daňovou kontrolu jen s obtížemi, tedy že je splněna podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání. Navíc je zřejmé, že pokud by postupy při správě daní u jednotlivých daňových subjektů (často sídlících v různých částech republiky) zapojených do případného podvodného řetězce prováděli místně příslušní správci daně, musely by si získané informace následně mezi sebou složitě předávat, nadto by zjevně vyvstala potřeba řadu procesních úkonů opakovat (zejména výsledky svědků). Tedy je zjevné, že se typově jedná o věc, kdy by v případě provádění daňové kontroly jednotlivými místně příslušnými správci daně u jednotlivých daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce vznikaly neúčelné náklady (např. právně nutnost opakovaných procesních úkonů - provádění důkazů), tedy i v tomto ohledu je naplněna další alternativní podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

37. Žalobce konkrétní důvody dožádání nijak nezpochybil, resp. tyto důvody zjevně přehlédl. Tvrzení, že dožádáním daňových kontrol měla být ztížena pozice žalobce, z obsahu dožádání ze dne 5. 5. 2016 ani ze správního spisu nevyplývá a žalobce toto tvrzení ani blíže nerozvedl. K povšechné argumentaci žalobce, že musel znovu před dožádaným správcem daně dokládat a vysvětlovat, co již sdělil a doložil správci daně, je nutno podotknout, že jediným úkonem, kterého se žalobce zúčastnil před tím, než byla věc předána dožádanému správci daně, bylo sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 10. 2015 č.j. 6440367/15/2002-60562-6219. Soudu proto není zřejmé, jaké konkrétní ztížení své pozice má žalobce v souvislosti s touto námitkou na mysli, jestliže převážná část daňové kontroly fakticky probíhala až před dožádaným správcem daně. Jakkoli mohl být žalobce nucen zopakovat svá vysvětlení, případně znovu doložit svá tvrzení dožádanému správci daně, nezakládá taková okolnost *a priori* nezákonnost provedení daňové kontroly dožádaným správcem daně. Je třeba zdůraznit, že sama daňová kontrola zpravidla nebude do sféry veřejných subjektivních práv daňových subjektů zasahovat natolik významně jako rozhodnutí v daňovém řízení, jímž je obvykle bezprostředním způsobem dotčeno vlastnického právo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017 č.j. 6 Afs 36/2017-25). Nadto i v případě, že rozhodnutí vydá místně nepříslušný správní orgán, což není nyní posuzovaný případ (sic!), je rozhodování o věci samé orgánem věcně příslušným, a tedy odborně i jinak vybaveným k posouzení určité otázky zanedbatelným pochybením, které nijak nezasáhne do veřejných subjektivních práv adresáta tohoto aktu, neboť pro jeho právní sféru není vůbec podstatné, zda bylo rozhodnutí vydáno místně příslušným orgánem či nikoli. Rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má totiž za cíl jediné, a to přiměřeně rozložit určitou agendu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče a zejména „zpřístupnit“ správní orgán účastníkům správních řízení, tedy zajistit rychlost a hospodárnost řízení (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008 č.j. 2 Afs 159/2006-138). Řečeno jinak, protiprávnost úkonů provedených dožádaným správním orgánem s dopady do zákonnosti napadeného rozhodnutí (či platebních výměrů) by musela mít podobu zjevně excesivního jednání správního orgánu, vykazujícího například snahu o šikanu či jiné zásadní znevýhodnění účastníka daného správního řízení. Žalobce ovšem nic takového netvrdil a soud ze správního spisu nezjistil žádné flagrantní (a ani méně závažné) porušení práv žalobce v souvislosti s provedením daňové kontroly dožádaným správcem daně. Pro úplnost a nad rámec důvodů, které uvedl správce daně v dožádání ze dne 5. 5. 2016, lze dodat, že dožádaný správce daně prováděl místní šetření v místě provozovny žalobce, která se nacházela ve Středočeském kraji, nikoli tedy v obvodu místně příslušného správce daně. I tato skutečnost podporuje legitimitu jak úkonu, jímž správce daně dožádal u Finančního úřadu pro Středočeský kraj provedení daňové kontroly za předemtná období, tak i faktické provedení daňové kontroly dožádaným správcem daně. K tvrzení, že daňovou kontrolu dalšího přímo navazujícího období realizoval správce daně v Litvínově, soud uvádí, že toto další období nebylo předmětem soudního přezkumu, jelikož napadené rozhodnutí, resp. platební výměry se k tomuto období nevztahovaly. Soud se proto nemohl zabývat tím, z jakých důvodů bylo ve vztahu k jinému období realizováno dožádání správcem daně v Litvínově.
38. Námitka uplatněná pod druhým žalobním bodem tedy důvodná není.
39. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že správce daně jen účelově vydal platební výměry, aby prodloužil lhůtu pro stanovení daně. Soud předně nesdílí názor žalobce, že na

posuzovanou věc lze plně aplikovat závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozhodnutí ze dne 16. 12. 2009 č.j. 7 Afs 36/2008-134. Nejvyšší správní soud se v žalobcem odkazovaném rozhodnutí zabýval výkladem ustanovení § 47 odst. 2 ZSPD, podle kterého platilo, že *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí vymezil základní východiska pro posouzení úkonů správního orgánu z hlediska toho, zda jimi lze docílit přerušeni dosavadně běžící prekluzivní lhůty a současně „obnovení“ původní tříleté prekluzivní lhůty za účelem dokončení řízení. Pro nyní projednávanou věc je však podstatné, že úprava zakotvená v daňovém řádu [v § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 147 odst. 1 písm. a)], který nahradil předchozí procesní normu (ZSPD) a podle kterého bylo postupováno a vedeno daňové řízení v předmětné věci, výslovně považuje platební výměr za úkon, jímž dojde k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ačkoli lze v obecné rovině souhlasit s tezí, že účinky prodlužující běh lhůty nemá úkon, který je proveden výlučně nebo převážně za účelem přerušeni běhu prekluzivní lhůty, nelze zároveň přehlížet, že zákonodárce nyní považuje platební výměr za úkon, kterým se lhůta pro stanovení daně prodlužuje, a to pouze o jeden rok, pokud je daň platebním výměrem stanovena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní (tříleté) lhůty, přičemž tato jednorokní lhůta běží již od okamžiku oznámení platebního výměru. Lze konstatovat, že zatímco podle předchozí právní úpravy ZSPD platilo, že úkon, jímž došlo k přerušeni prekluzivní lhůty, umožnil správnímu orgánu stanovit daň v nově běžící celé tříleté lhůtě, nadto počínající až posledním dnem kalendářního roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu informován, podle stávající platné a účinné právní úpravy daňového řádu se tato lhůta prodlužuje nejvýše o jeden rok a její běh počíná již oznámením platebního výměru. Touto optikou je proto třeba nahlížet i na konkrétní okolnosti případu stran žalobcem namítaného účelového jednání správce daně při vydání platebních výměrů. Soud má za to, že o takové jednání by šlo pouze v těch krajních případech, kdy by správní orgán učinil jen formální a navenek se zákonem souladné úkony, aniž by těmto úkonům předcházelo šetření správního orgánu sledující cíl správy daní, tj. stanovení daňové povinnosti podle zákona. O takový exces se v nyní posuzovaném případě v žádném ohledu nejednalo. Platební výměry vydal správní orgán poté, co se žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole. Obsáhlost této zprávy o daňové kontrole čítající 55 stran svědčí o tom, že správce daně, resp. dožádaný správce daně nebyl po zahájení daňové kontroly nečinný a naopak konal tak, aby ze shromážděných podkladů mohl učinit závěr o relevanci žalobcem uplatněného daňového tvrzení. Na tom nemůže nic změnit ani chybný procesní postup, kterého se dožádaný správce daně dopustil tím, že nevyjádřil své pochybnosti a žalobci neumožnil na tyto pochybnosti reagovat, a který byl následně napraven postupem žalovaného v odvolacím řízení. Skutečnost, že dožádaný správce daně nereagoval na podání žalobce ze dne 28. 8. 2018 a neodstranil vady svého postupu, resp. že správce daně ignoroval podání žalobce ze dne 25. 9. 2018, nikterak neindikuje záměr správce daně vydat platební výměry jen za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Soud souhlasí se žalovaným, že správce daně považoval zjevně za nadbytečné vyjadřovat se k žádosti žalobce ze dne 25. 9. 2018 vzhledem ke skutečnosti, že zpráva o daňové kontrole, která byla se žalobcem již projednána, je současně odůvodněním platebních výměrů ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu, neboli že správce daně neshledal důvod odchytil se od závěrů vyplývajících ze zprávy o daňové kontrole, a proto vydal platební výměry. Žalobce svou námitku, že správní orgán vydal platební výměry jen za účelem prodloužení lhůty ke

stanovení daně, opřel jen o plytká a nekonkrétní tvrzení. Vzhledem k výše uvedenému nelze než uzavřít, že se z jeho strany jedná o toliko spekulativní a ničím nepodloženou domněnku, která není způsobilá zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. platebních výměrů. Soud proto i žalobní námitku uplatněnou pod třetím žalobním bodem vyhodnotil jako nedůvodnou.

40. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost postupu žalovaného, který akceptoval, že výzvu k odstranění pochybností vydal dožádaný správce daně a nikoli (místně příslušný) správce daně. Podle žalobce je podmínkami zakotvenými v ustanovení § 115 daňového řádu vyloučeno následné dožádání, a doplnit či odstranit vady předchozího řízení tak může pouze odvolací orgán nebo správce daně. Soud ani této žalobní námitce nemůže přisvědčit. Jak bylo vyloženo výše v souvislosti s vypořádáním druhého žalobního bodu, dožádání je legitimní prostředek, který umožňuje správci daně naplnit především zásadu hospodárnosti a rychlosti řízení. Jeho využití je dáno okolnostmi daného případu, přičemž v posuzované věci bylo dožádání odůvodněno zejména skutečností, že dožádaný správce daně prověřoval plnění povinností ve vazbě na daň z přidané hodnoty u dodavatele žalobce, a také skutečností, že (místně příslušný) správce daně by při posuzování skutkově totožných kauz v rámci celého dodavatelsko-odběratelského řetězce, do něhož byl žalobce zapojen, musel neefektivně překonávat obtíže spojené s komplexním řešením těchto kauz. Soud rovněž připomíná, že žalobce se vůči těmto důvodům nikterak nevymezil, resp. je nespokořen. Není pochyb o tom, že vada řízení spočívající v absenci výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu měla přímou spojitost s daňovou kontrolou, kterou prováděl dožádaný správce daně a který byl povinen postupovat v souladu s daňovým řádem. Ostatně i žalobce adresoval výtky ohledně nedostatku sdělení konkrétních pochybností nejprve dožádanému správci daně (v podání ze dne 28. 8. 2018). Dikce ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu nezakazuje správci daně, aby vadu řízení či úkon, jímž se řízení má v intencích pokynu odvolacího orgánu doplnit, realizoval prostřednictvím dožádaného správce daně. Žalovaný vyzval k odstranění vad řízení a doplnění řízení (místně příslušného) správce daně, který pak v souladu s dožádáním ze dne 5. 5. 2016 o provedení tohoto úkonu požádal Finanční úřad pro Středočeský kraj, tj. dožádaného správce daně. Nutno znovu zdůraznit, že žalobce nemohl být jakkoli zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, pokud výzvu podle § 94 odst. 2 daňového řádu vyhotovil dožádaný správce daně. Žalobce ostatně v této souvislosti ani žádné konkrétní porušení svých práv neuvedl. Nadto ve světle skutečnosti, že na předmětnou výzvu vůbec nereagoval, se nejen tato jeho námitka, ale i námitky předchozí jeví jako veskrze účelové a nemající za cíl odstranění nezákonností, jimiž by došlo k porušení veřejných subjektivních práv žalobce ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. Ani t tuto námitku proto soud nepovažuje za opodstatněnou.
41. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
42. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný, přičemž žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

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.

Praha 28. února 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu