



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

PAULINE, s.r.o.

se sídlem Západní 258/37, 162 00 Praha 6 – Střešovice
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Ferencem,
se sídlem Nádražní 58/110, 150 00 Praha 5 – Smíchov

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2021, č. j. 348/21/5300-21441-702127

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 1. 2021, č. j. 348/21/5300-21441-702127, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dne 10. 1. 2021 bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2021, č. j. 348/21/5300-21441-702127 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo žalovaným rozhodnuto o odvoláních žalobce proti 12 rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jimiž byla žalobci doměřena daň postupně za každý měsíc roku 2013, a zároveň byla změněna zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.
2. Napadeným rozhodnutím byla všechna odvolání žalobce zamítnuta a rozhodnutí správce daně č. j. 107246/20/2006-51523-111353, č. j. 107754/20/2006-51523-111353, č. j. 108052/20/2006-51523-111353, č. j. 108215/20/2006-51523-111353, č. j. 108304/20/2006-51523-111353, č. j. 108572/20/2006-51523-111353, č. j. 108700/20/2006-51523-111353, č. j. 108953/20/2006-51523-111353, č. j. 109076/20/2006-51523-111353, č. j. 109161/20/2006-51523-111353, č. j. 109254/20/2006-51523-111353 a č. j. 109327/20/2006-51523-111353, všechna ze dne 13. 01. 2020, potvrzena.
3. Proti tomuto rozhodnutí podal v celém rozsahu žalobce žalobu.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. V žalobě nejprve žalobce ze svého pohledu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, tedy zahájení daňové kontroly, následné vydání zajišťovacích příkazů, průběh a ukončení daňové kontroly, vydání dodatečných platebních výměrů a následné odvolání proti dodatečným platebním výměrům i proti rozhodnutím správce daně. Žalobce se na tomto místě rovněž stručně zabýval námitkami, jež podal proti zprávě o daňové kontrole i proti řádnému ukončení daňové kontroly.
5. Zásadním žalobním bodem je dle žalobce nicotnost či nezákonnost rozhodnutí správce daně, a to z důvodu, že jím vydané rozhodnutí nespĺňuje možnou formu, jak může správce daně v rámci tzv. autoremedury rozhodnout ve smyslu § 113 odst. 1, zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňového řádu“).
6. Ve své podstatě může správce daně rozhodnout v rámci autoremedury anebo též postoupit odvolání odvolacímu orgánu ve smyslu § 113 odst. 3 daňového řádu. Pokud však Správce daně zaujme ten postoj, že hodlá ve věci rozhodnout sám, musí rozhodnout výhradně způsoby připuštěnými v § 113 odst. 1 daňového řádu. Způsob, jakým byla vydána Rozhodnutí Správce daně ze dne 13. 1. 2020, neodpovídá žádné z podob možného rozhodnutí ve smyslu § 113 odst. 1 daňového řádu.
7. Vydáním rozhodnutí správce daně ze dne 13. 1. 2020 tak došlo dle žalobce k porušení § 113 daňového řádu, čímž došlo k porušení zásady legality, protože by mělo být rozhodnutí správce daně z moci úřední prohlášeno za nicotné, stejně jako navazující napadené rozhodnutí. Pokud by však soud nedospěl k názoru, že dotyčná rozhodnutí jsou nicotná, navrhuje je žalobce prohlásit za nezákonné.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

8. Žalobce dále napadá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s jednotlivými skutečnostmi relevantními z hlediska vyměření daně, jak činil jednotlivá svá skutková zjištění a hodnotil důkazy.
9. Žalovaný pojal dle žalobce svůj přístup k odvolacímu řízení a svému rozhodnutí v rámci odvolání takovým způsobem, že fakticky v celém rozsahu věc znovu přezkoumal a učinil si o ní svá zjištění – žalovaný v podstatě postupoval autonomně, neopíral se o předchozí rozhodnutí či úkony správce daně a vše odůvodňuje samostatně; znovu se celým případem zabývá. Žalovaný v podstatě neodkazuje vůbec co do určitého hodnocení nebo skutkových zjištění na odůvodnění provedené správcem daně, respektive kontrolujícím FÚ Příbram. Žalovaný postupuje tak, že pouze učiní určité kategorické zjištění či závěr, avšak nijak nerozvede, na základě jakých konkrétních důkazů jej učinil. Mnohdy takto žalovaný dokonce pouze obecně uvede, že určitou věc zjistil nebo k ní dospěl z obsahu spisu.
10. Napadené rozhodnutí je tak dle žalobce řádně neodůvodněné a v konečném důsledku nesrozumitelné a v rozporu s právem na spravedlivý proces.
11. Žalovaný dále dle žalobce staví napadené rozhodnutí na nepravdivých, popřípadě nepodložených, zjištěních, zejména zcela vymyšlené obchody mezi CORAL spol. s r. o. a Žalobcem.
12. Rovněž provádění některých důkazů se dle žalobce dělo nezákonným způsobem. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vzal za podklad napadeného rozhodnutí také svědeckou výpověď pana R. Z., což může být zajisté významná výpověď, již z toho důvodu, že pan R. Z. byl původní jediný společník, majitel a jednatel společnosti AB FOOD. Tento důkaz však žalobce považuje za nezákonně provedený, neboť o jeho konání nebyl v souladu s daňovým řádem vůbec vyrozuměn právní zástupce Žalobce, tento výslech tak proběhl v rozporu s § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu.
13. Obecně se žalovaný dopouštěl dle žalobce řady záměrných zlovolností, z nichž plyne snaha poškodit žalobce. Na druhé straně zcela nepřipustným způsobem bagatelizuje svá závažná pochybení.
14. Správce daně dle žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole porušil § 88 odst. 5 daňového řádu. FÚ Příbram zcela nestandardním způsobem vyvíjel nátlak na okamžité projednání zprávy o daňové kontrole v době probíhajících vánočních svátků (přestože jí v té době ani neměl hotovou). Žádost žalobce o řádné projednání Zprávy o daňové kontrole tak byla zcela ignorována.
15. Žalobce dle žaloby neměl ani umožněn přístup ke svým vlastním účetním a dalším dokladům, které mu byly zabaveny Celním úřadem a kterými by mohl argumentovat ve věci. Správce daně prostřednictvím nejrůznějších výzev sděloval žalobci, že určité skutečnosti nemá doložené a vyzýval jej k jejich doložení, upozorňoval na důkazní břemeno žalobce apod.; přitom dokládání a sdělování konkrétních údajů bránila Žalobci skutečnost, že sám stát – byť jiný útvar, ovšem rovněž patřící pod Ministerstvo financí, provedl jakousi rozsáhlou domovní prohlídku, při které zabral Žalobci fakticky veškeré účetní a obdobné doklady, na místě byl vyhotoven strohý seznam s jen obecným určením zabavených položek (způsobem označení: šanon s nápisem faktury atp.).
16. To, že si správce daně zajistil přístup do spisu Celního úřadu jen sám pro sebe, mohl jen sám do spisu nahlížet, mohl sám vybírat důkazy nebo skutečnosti, které následně použije, neumožnil žalobci kontrolu nad tímto procesem, zejména kontrolu, zda nejsou některé

důkazy opomenuty, nepostupoval takovým způsobem, aby byla zajištěna jistota v celistvosti spisu a z něj zjišťovaných skutečností, jistota, že nic důležitého svědčícího ve prospěch Žalobce nebude opomenuto či zamlčeno, tím vším porušil zásadu tzv. rovnosti zbraní, zásadu která je rovněž považována za ústavní zásadu vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 – spravedlivý proces) a dále pak čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

17. Žalobce také upozornil na některé argumenty či tvrzení, které dle něj zjevně ani nemají oporu v obsahu spisu.
18. Žalobce se následně vyjadřuje k napadenému rozhodnutí na poněkud obecnější úrovni, v rámci čehož se ovšem rovněž snaží vyvrátit dílčí konkrétní tvrzení napadeném rozhodnutí. Žalovaný se dle něj dopouští jakéhosi poměrně zažitého nešvaru, kdy si určité orgány vytváří při hodnocení důkazů jakési kleště, z nichž není úniku - kdy ani jedna z možných dvou variant není přičítána ve prospěch daňového subjektu: typické v takových případech je, že pokud určité subjekty mezi sebou obchodují jakýmsi ležérním způsobem, příliš nedbají na vytváření velkého množství dokumentů, obchodují neformálně (samozřejmě s výjimkou nezbytných náležitostí) – pak všechny chyby v jejich dokladech včetně běžných chyb, všechny tyto ležérnosti jsou přičítány k jejich tíži; tak se tomu děje vždy i v tomto případě v neprospěch Žalobce. V případech, kdy skutečností je pravý opak (tedy po formální stránce naprosto dokonalé a precizní dokumentace ke všemu), je to opět přičítáno k tíži daňového subjektu s argumentem, že dotčené subjekty byly zřejmě tak pečlivé právě proto, že si byly vědomy existence daňového podvodu a že vše bude kontrolováno, právě proto dělaly tak dobré dokumenty.
19. Na závěr se žalobce vyjadřuje k tvrzení žalovaného, že nepřijal opatření k zamezení daňového podvodu, přičemž s touto tezí nesouhlasí.
20. Žalovaný ve svém vyjádření rovněž na úvod zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakožto i jednotlivé žalobní body a poté se k nim postupně vyjádřil, přičemž i nadále setrval na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí. Taktéž projevil názor, že na žalobou napadené rozhodnutí a v něm obsaženou argumentaci je třeba se dívat jako na celek a tak ji i hodnotit, a že žalobce v podané žalobě vytrhává jednotlivé zjištění a skutečnosti z kontextu.
21. K námitce porušení ust. § 113 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že na jejím vypořádání obsaženém v napadeném rozhodnutí trvá, avšak současně ke vznesené námitce shrnuje, že v daném případě správce daně částečně vyhověl odvoláním podaným proti dodatečným platebním výměrům, když tyto částečně změnil (snížil doměřenou daň) ve prospěch žalobce.
22. Dle jeho názoru není na místě řešit podmínky pro postup podle ust. § 113 odst. 1 písm. a) či c) daňového řádu, neboť v daném případě nenastala situace, v níž by správce daně vyhověl podanému odvolání úplně, ani odvolání nezamítl pro nepřípustnost či opožděnost. Jak je zjevné také z výroku rozhodnutí o odvolání, to bylo vydáno podle ust. 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a to zcela namísto, neboť toto zákonné ustanovení upravuje situaci, kdy správce daně vyhověl podanému odvolání toliko v části, nikoliv plně. Dále v tomto bodě odkázal na napadené rozhodnutí.
23. Žalovaný nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že žalovaný učinil svá vlastní zjištění, aniž by odkazoval na hodnocení nebo skutková zjištění provedená správcem daně. Žalovaný k

tomu zdůrazňuje, že v odvolacím řízení vycházel ze spisového materiálu postoupeného správcem daně, tj. ze zjištění získaných správcem daně, a žádná nová skutková zjištění v odvolacím řízení nezískal a tedy ani nově žádné důkazy nehodnotil.

24. Pokud jde o nezákonné provedení svědecké výpovědi, žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí a dodal, že zásadní skutečností, o kterou žalovaný opřel své vypořádání námítky, není nesprávné vyhodnocení plné moci správcem daně, nýbrž to, že informace o konání svědecké výpovědi svědka R. Z. se dostala do dispozice nejen samotného žalobce ale i zplnomocněného zástupce. Žalobce požaduje zhojit procesní vadu opakovaným provedením svědecké výpovědi, k čemuž žalovaný dodává, že procesní vada spočívající v nesprávném doručování byla zhojena faktickým doručením, když z povahy aktivity žalobce vyplynulo, že fakticky se informace stran konání svědecké výpovědi Richarda Zimy dostala jak do sféry žalobce, tak zplnomocněného zástupce.
25. Žalovaný rovněž nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že ačkoliv žalobce namítal toto procesní pochybení už ve vyjádření k VKZ, správce daně se k tomu nevyjádřil.
26. Pokud jde o námítku nezákonného ukončení daňové kontroly z důvodu neprojednání zprávy o daňové kontrole, žalovaný se k této podrobně vyjádřil již v bodech 125 až 132 žalobou napadeného rozhodnutí, kde nejprve shrnul skutkový stav a poté se vyjádřil k účelu projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný ve stručnosti ze skutkového stavu vyzdvihuje, že žalobce v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu využil lhůty, která mu byla na jeho žádost ze strany správce daně prodloužena, ve které se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a podat návrhy na jeho doplnění, a dne 17. 12. 2018 zaslal správci daně své vyjádření k VKZ. Je tak evidentní, že žalobce byl již od převzetí výsledku kontrolního zjištění, tj. ode dne 14. 11. 2018, seznámen se zjištěními správce daně, jeho pochybnostmi a aplikací podvodu na dani z přidané hodnoty na posuzované dodavatelsko-odběratelské transakce.
27. Závěrem k otázce zaslání zprávy o daňové kontrole, a tedy ukončení daňové kontroly bez projednání, žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2017 – 28 ze dne 8. 3. 2018, v němž soud uvedl: *„i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhopvat doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“*
28. Ohledně zajištěných dokladů, do nichž nemohl žalobce nahlížet, žalovaný uvádí, že žalobce jistě má právo nahlížet do svého účetnictví a daňových dokladů, ale není v pravomoci správce daně vracet doklady daňovému subjektu, které mu nezajistil (doklady byly zajištěny celní správou na základě domovní prohlídky). Správci daně nejsou známy okolnosti zajištění dokladů, ani informace o tom, jakými seznamy v této věci daňový subjekt disponuje, ani informace o tom, kdy a případně jaké doklady budou celní správou žalobci vráceny, ani není správci daně známo, jak a v jakém rozsahu budou zajištěné doklady celní správou využity a v jaké věci, neboť se jedná o jiné řízení, které neprovádí správce daně.
29. Pokud jde o tvrzení žalobce, že žalobce nikdy neobchodoval s CORAL, žalovaný této námítce nemůže přisvědčit, neboť toto neodpovídá skutečnostem vyplývajícím ze spisu. Žalovaný odkazuje na výpověď svědka P. Š. (jednatele žalobce) provedenou Generálním ředitelstvím cel, v rámci které svědek potvrdil, že žalobce se společností CORAL v letech

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

2012 – 2015 obchodoval, přičemž předmětem obchodů byly převážně ryby a drůbež. Pokud však jde o tvrzení, že konkrétně v roce 2013 žalobce dodával společnosti CORAL mražené kuřecí maso, žalovaný připouští, že tato informace byla v žalobou napadeném rozhodnutí uvedena nepřesně. Uvedené skutečnosti však nemají vliv na existenci daňového podvodu a účast žalobce v něm, tak jak to bylo popsáno ve zprávě o daňové kontrole, a následně potvrzeno v žalobou napadeném rozhodnutí.

30. Rovněž žalovaný uvádí, že neuvedl v napadeném rozhodnutí žádnou novotu, neboť vše měl již k dispozici prvoinstanční orgán.
31. K tvrzení žalobce stran neprokázané existence daňového podvodu žalovaný odkazuje na body 36 až 40 žalobou napadeného rozhodnutí, kde je identifikován a popsán detekovaný podvodný řetězec za předemtná období, včetně informace, u kterého článku řetězce byla zjištěna chybějící daň. Následně v bodech 41 až 60 žalobou napadeného rozhodnutí jsou pak detekovány nestandardní okolnosti, na základě kterých lze uzavřít, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. Žalovaný ve stručnosti shrnuje, že správcem daně bylo zjištěno, že žalobce, který je zavedeným obchodníkem a který nakupoval zboží od společností, které již dlouhodobě znal, pořizoval v předemtných obdobích zboží od neznámé společnosti AB FOOD, tedy nezavedené společnosti v daném oboru, v měsíčních objemech dosahujících cca 50 mil. Kč.
32. Otázkou dobré víry a přijetí rozumných opatření žalobcem se žalovaný zabýval v bodech 74 až 81 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tak plně odkazuje, neboť trvá na závěru, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel. Žalobce uskutečňoval obchodní transakce ve vysokých milionových objemech s dlouhodoběji neprověřeným obchodním partnerem, a to bez ověření majetkových a personálních poměrů dodavatele, bez uzavření písemné rámcové smlouvy, bez řešení zajištění závazku či záruky za vady zboží a bez náležité opatrnosti k úhradám za dodané zboží.
33. Při jednání dne 8. 3. 2023 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích. Zástupce žalobce navrhl, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak dvanáct jemu předcházejících rozhodnutí ze dne 13. 1. 2020. Pověřená zástupkyně žalovaného navrhla zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

34. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba byla podána zčásti důvodně.
35. Z obsahu spisu předloženého žalovaným je zřejmé, že Finanční úřad pro Středočeský kraj jako správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013.
36. Výsledek kontrolního zjištění byl zástupci žalobce advokátovi Mgr. Tomáši Ferencovi zaslán dne 14. 11. 2018 a tento zástupce se k tomuto výsledku vyjádřil dne 17. 12. 2018.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

37. Následně správce daně dne 31. 12. 2018 zaslal Mgr. Ferencovi i samotnou zprávu o daňové kontrole, a to s odkazem na ust. § 88 odst. 5 daňového řádu.
38. Správce daně, jímž se z důvodu místní příslušnosti stal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, pak dne 10. 1. 2019 vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za období ledna až prosince roku 2013, když žalobci neuznal nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, týkající se pořízení zboží od firmy AB FOOD v celkové výši 74 954 304 Kč, dále za přijatá zdanitelná plnění, týkající se pořízení zboží od firmy MEAT DISTRIBUTION v celkové výši 1 055 020 Kč a též za přijatá zdanitelná plnění, týkající se pořízení zboží od firmy ROSIDON v celkové výši 409 976 Kč.
39. Zástupce žalobce uplatnil dne 6. 2. 2019 vůči správci daně námitku podle ust. § 159 daňového řádu a stížnost podle ust. § 261 daňového řádu proti nevhodnému chování úřední osoby a postupu při doručování zprávy o daňové kontrole. V tomto podání namítal mimo jiné, že správce daně neměl právo postupovat podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť zástupce žalobce neodmítal seznámit se se zprávou, resp. nevyhýbal se jejímu projednání.
40. Dne 9. 2. 2019 podal žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání, v němž namítal jak porušení svých procesních práv v daňovém řízení, tak nesprávnost skutkových zjištění ohledně obchodních vztahů se společnostmi AB FOOD, MEAT DISTRIBUTIO a ROSIDON.
41. Správce daně vydal dne 13. 1. 2020 celkem dvanáct rozhodnutí, jimiž jednotlivá odvolání vyřídil s odkazem na e ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu – tedy rozhodl o nich v autoremeduře. Ve výroku každého jednotlivého rozhodnutí uvedl, že příslušné rozhodnutí ze dne 10. 1. 2019 se mění a uvedl text této změny a uzavřel s tím, že v ostatním zůstává dodatečný platební výměr nezměněn. Společným důvodem pro změnu prvostupňových rozhodnutí bylo konstatování, že v případě dodávek zboží od firem ROSIDON a MEAT DISTRIBUTION zůstal daňovému subjektu nárok na odpočet daně zachován.
42. Jelikož žalobce považoval všechna autoremedurní rozhodnutí správce daně za nesprávná, podal proti nim dne 12. 2. 2020 odvolání a žádal jejich zrušení, a to včetně jejich odůvodnění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole.
43. O těchto odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutí ze dne 7. 1. 2021.
44. Městský soud v Praze uvážil o jednotlivých žalobních námitkách takto:
45. V první námitce žalobce namítal, že správce daně ve svých rozhodnutích ze dne 13. 1. 2020 sice uvedl, že rozhodl podle ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, avšak text výroků těchto rozhodnutí citované normě nevyhovuje.
46. Soud shledal tuto námitku důvodnou.
47. Podle ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu *správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4.*
48. Daňový řád tedy umožňuje správci daně, který vydal rozhodnutí v I. stupni, aby na základě odvolání toto své rozhodnutí sám částečně změnil; ve zbytku pak odvolání zamítne.

49. V projednávané věci lze mít za to, že správce daně takový záměr pravděpodobně měl, avšak výroky všech dvanácti rozhodnutí ze dne 13. 1. 2020 tak koncipovány nejsou. Ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyžaduje, aby takové rozhodnutí obsahovalo dva výslovné výroky: za první výrok o tom, že odvolání se vyhovuje částečně a jak se toto částečné vyhovění promítá do rozhodnutí správce daně, a za druhé samostatný výrok o tom, že ve zbytku se odvolání zamítá. Z rozhodnutí o odvolání totiž musí být zřejmé, jak bylo o konkrétním odvolání rozhodnuto, a tedy bylo-li mu vyhověno jen částečně, pak je nezbytné vyjádřit, jak správní orgán naložil se zbytkem odvolání.
50. Rozhodnutí správce daně vydaná 13. 1. 2020 takto formulovaná nejsou, když správce daně použil vlastní formulaci závěrů, ke kterým dospěl, což nelze akceptovat. Pravomoc správce daně jakožto orgánu veřejné moci může být realizována jen na základě zákona a v jeho mezích a není tedy přípustné, aby si správce daně přetvářel svou pravomoc podle vlastních představ. Jestliže tedy daňový řád stanoví, že ve zbytku správce daně odvolání zamítne, pak výrok rozhodnutí musí být právě takto formulován. Je totiž nutno vzít ohled na to, že slovní výraz „zamítá se“ zde není popisem určitého konání či jednání, které by bylo možno popsat synonymním výrazem, ale je samotným úkonem. Není zde tedy rozdíl mezi vlastním úkonem a jeho slovním označením, ale jedná se o situaci, kdy samotné slovo je právě oním úkonem – tento úkon je tedy proveden tak, že je vyřčeno či napsáno předmětné slovo. V aktuálním případě tedy právě ono zamítnutí odvolání se realizuje tak, že orgán, který rozhoduje, použije slovo „zamítá se“.
51. Jelikož správce daně formuloval svá rozhodnutí ze dne 13. 1. 2020 v rozporu s dikcí zákonné normy, měl žalovaný reagovat na odvolání nikoliv tak, že tato rozhodnutí aproboval, ale v rámci svých zákonných pravomocí upravujících odvolací řízení měl zjednat nápravu. Jestliže tedy žalovaný tuto nápravu neprovedl a rozhodnutí správce daně potvrdil, zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti.
52. Dále soud shledal důvodnou námitku ohledně toho, jak správce daně postupoval v souvislosti se svědeckou výpovědí pana R. Z., tedy že nesprávně o tomto úkonu vyrozuměl přímo žalobce, ačkoliv ten měl v předmětné době svého zástupce, Mgr. Tomáše Ference.
53. Při jednání soudu bylo potvrzeno, že žalobce byl v předmětné době zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Ferencem, a to na základě plné moci, jež je založena na č.l. 13 soudního spisu.
54. Podle této plné moci byl Mgr. Ferenc zmocněn jak k zastupování v konkrétně označených právních věcech, tak i *v rozsahu práv a povinností podle daňového řádu* atd.
55. Soud dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení byla tato plná moc nesprávně vyhodnocena, byť soud konstatoval, že podle jeho názoru není koncipována zcela nejvhodněji, právě proto, že směřuje jak zmocnění pro některá řízení, resp. pro některé úkony, tak je i generální plnou mocí též podle daňového řádu. Nicméně i přesto je z této plné moci zřejmé, že Mgr. Ferenc byl zástupcem žalobce pro daňové řízení a že tedy veškeré výzvy, sdělení a jiné písemnosti správce daně měly být zasílány přímo jemu. Jenom je lze považovat za legálně doručené daňovému subjektu.
56. Jestliže správce daně takto nepostupoval, zatížil řízení vadou nezákonnosti, která mohla mít vliv na zákonnost vlastního rozhodnutí. Jak je zřejmé z daňového spisu, pan Richard Zima byl reprezentantem společnosti AB FOOD, jež byla podezřelá z účasti na daňovém

podvodu, a jeho výslech tedy mohl být podstatným důkazním prostředkem k objasnění skutečností, relevantních z hlediska daňových zájmů žalobce, který měl s touto společností obchodovat.

57. Skutečnost, že informace o konání výslechu pana R. Z. se konec konců dostala i do dispozice zástupce žalobce Mgr. Ference, jak tvrdí žalovaný ve vyjádření k žalobě, nic nemění na tom, že správce daně doručoval tuto informaci způsobem, jenž odporuje zákonu v ust. § 41 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*
58. Soud konstatuje, že je-li po daňových subjektem vyžadováno, aby svá vyjádření, žádosti, sdělení a jiná podání vůči správci daně zasílali včas, řádným způsobem a v předepsané formě, pak srovnatelnou míru přesnosti a pečlivosti je nutno vyžadovat i od správců daně, zejména tam, kde jejich úkony mohou mít dopad do realizace práv daňových subjektů.
59. Dále se soud zabýval námitkou proti nesprávnému postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, resp. při doručování této zprávy žalobci.
60. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že správce daně nejprve dne 14. 11. 2018 zaslal zástupci žalobce výsledek kontrolního zjištění a umožnil mu se k němu vyjádřit. Zpráva o daňové kontrole pak byla vyhotovena s datem dne 31. 12. 2018. Obsahem spisu je též e-mailová komunikace mezi zástupcem žalobce Mgr. Ferencem a správcem daně, ze které vyplývá, že správce daně se dne 28. 12. 2018 dotazoval Mgr. Ference na možnost předání této zprávy v týdnu od 2. 1. 2019 do 4. 1. 2019. Z textu dotazu vyplývá, že správce daně měl v úmyslu vést se žalobcem k této zprávě jednání.
61. Mgr. Tomáš Ferenc na tento e-mailový dotaz vzápětí sdělil, že si není jist svým programem od 2. 1. 2019 a že pokud by se mělo jednat o ústní jednání, musí k tomu zkontaktovat svého klienta. Pro účely projednání s klientem pak vznesl dotaz, zda půjde o pouhé předání zprávy o datové kontrole – s tím, zda by bylo tedy možno zprávu zaslat, například do datové schránky – anebo zda se věc musí řešit osobně při jednání – pokud ano, co je předmětem takového jednání.
62. Správce daně v reakci na to dne 31. 12. 2018 zaslal zprávu o daňové kontrole zástupci žalobce, a to s poukazem na ust. § 88 odst. 1 daňového řádu.
63. Žalobce proti tomuto postupu správce daně brojil již v prvních odvoláních, a správce daně jeho námitku odmítl s tím, že jeho zástupce dne 28. 12. 2018 kontaktoval s návrhem na předání zprávy o daňové kontrole v termínech 2. 1. až 4. 1. 2019, a že jeho reakci vyhodnotil jako žádost o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Tuto argumentaci pak převzal i žalovaný, který se k věci vyjádřil jmenovitě v odstavcích 132 a 133 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
64. Městský soud se s těmito závěry žalovaného neztotožnil a žalobní námitku shledal důvodnou.
65. Podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění platném do 31. 12. 2020, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhbývá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

66. Z citované normy je zcela nepochybné, že správce daně doručí zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou daňovému subjektu, pokud ten se seznámení s ní, resp. jejímu projednání brání či tomuto projednání se vyhýbá.
67. Z odpovědi zástupce žalobce ze dne 28. 12. 2018 na e-mailový dotaz správce daně však nevyplývá nic, z čeho by bylo možno na takový postup žalobce či jeho zástupce usuzovat. Zástupce žalobce pouze sdělil, že neví, jaký bude mít po 2. 1. 2019 program, a vyjádřil záměr se o věci poradit se žalobcem. Pokud pak zmínit možnost zaslání zprávy do datové schránky, bylo to součástí dotazu k obsahu projednání zprávy, resp. k tomu, zda je takové osobní jednání obligatorní. Rozhodně však tato zpráva zástupce žalobce neobsahuje žádné odmítnutí projednat zprávu, a to ani výslovné, ani nepřímé, a ani snahu Mgr. Ference takovému projednání se vyhýbat.
68. Soud tedy uzavírá, že k postupu podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly dány zákonné předpoklady, a správce daně tak zatížil svůj postup vadou nezákonnosti. Žalovaný odvolací orgán pak tuto vadu převzal, čímž učinil nezákonným i napadené rozhodnutí.
69. Pokud pak jde o další žalobní námitky, soud je neshledal důvodnými.
70. To se týká především námitky, že žalovaný jako odvolací orgán sám celou daňovou záležitost žalobce přezkoumal a učinil o ní svá zjištění, aniž by však jakkoliv rozvedl, na základě jakých konkrétních důkazů je učinil.
71. Tato námitka je nedůvodná, neboť je jednak nekonkrétní a jednak věcně nesprávná. Žalobce v ní nijak nekonkretizoval, jakých zjištění či na nich založených závěrů se týká a není tedy zřejmé, jaké skutečnosti si měl podle jeho názoru žalovaný sám zjišťovat. Nadto z obsahu daňového spisu ani nic takového nevyplývá, žalovaný sám žádné dokazování neprováděl a své závěry odůvodnil podle těch zjištění, která učinil již správce daně.
72. Dále žalobce namítal nepravdivost tvrzení žalovaného o jeho obchodních vztazích se společnostmi AB FOOD a CORAL, s tím, že konstrukce těchto vztahů je zcela vymyšlená.
73. Soud této námitce nepřisvědčil, když je o skutečnosti, že k obchodům se společností CORAL docházelo, svědčil pan P. Š. před orgány Generálního ředitelství cel. Nicméně shodně se žalovaným soud konstatuje, že zásadní je v této věci skutečnost, že v detekovaném řetězci bylo zjištěno narušení daňové neutrality – chybějící daň u AB FOOD.
74. Nedůvodná je též námitka o nedodržení „rovnosti zbraní“, kterou žalobce dovozoval z toho, že neměl přístup ke svým písemnostem, včetně účetnictví, které mu zabavily orgány celní správy; správce daně si naopak takový přístup zajistil.
75. I zde soud se ztotožnil s argumentací žalovaného, který poukázal na to, že nebylo ani v povinnostech, ani v možnostech správce daně takový přístup žalobci obstarat, jestliže účetnictví žalobce sám nezajistil. Jestliže k tomuto zajištění došlo v celním řízení, bylo na žalobci aby si u orgánů celní správy sám vyjednal přístup k potřebným písemnostem.
76. Soud rovněž odmítl námitku ohledně toho, že žalovaný nově argumentoval dodatečnými platebními výměry na společnost AB FOOD, vydanými v roce 2019, ačkoliv tato společnost zanikla již v roce 2017.
77. Zde nezbyvá než konstatovat, že tento argument žalovaného je skutečně nesprávný, avšak bez dopadu na zákonnost jeho rozhodnutí. Jedná se totiž o zjevnou chybu v psaní, když

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

platební výměry vůči společnosti AB FOOD byly vydány již v roce 2014; z roku 2019 pocházejí platební výměry vůči žalobci.

78. Důvodná není ani námitka ohledně toho, že žalovaný měl jako s novotou přijít s tvrzeními o tom, že žalobce se při obchodování se společností AB FOOD odchyloval od své obvyklé obchodní praxe.
79. Zde nezbyvá než odkázat na Zprávu o daňové kontrole, kde na straně 44 se těmito skutečnostmi podrobně zabýval již správce daně. Nemohlo se tedy jednat o žádnou novotu, pokud žalovaný stejné skutečnosti zopakoval v napadeném rozhodnutí. Soud nemá ani za to, že by šlo o tvrzení nepodložená, protože správce daně v této části zprávy vyložil, z jakých skutečností vycházel a jak ke svým závěrům dospěl.
80. Další námitky se týkaly obecně záležitosti daňového podvodu, účasti žalobce na něm a jeho identifikace.
81. Soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí a z obsahu daňového spisu je zřejmé, na základě jakých skutečností správce daně dospěl k závěru, že jeden z účastníků řetězce, tedy společnost AB FOOD, daň neodvedl, další z nich, tedy žalobce, si nárokoval odpočet DPH.
82. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zejména v odstavcích 41 až 60 vyložil, proč v takovém jednání spatřují orgány finanční správy záměr. Na tuto argumentaci žalovaného soud v plné míře odkazuje, když v ní neshledal vady, jež by ji činily věcně nesprávnou nebo nezákonnou.
83. Pokud jde o otázku takzvaných objektivních okolností, vědomostního testu a subjektivní stránky týkající se žalobce, poukázal žalobce na to, že mohl jen v omezené míře prověřovat svého dodavatele, společnost AB FOOD.
84. Žalovaný v této záležitosti poukázal na svou argumentaci v odstavcích 63 až 72 napadeného rozhodnutí, se kterou se soud ztotožňuje. Nad rámec toho soud konstatuje, že pokud žalobce nevyužil všech dostupných možností k prověření nového obchodního partnera, s nímž dosud neměl žádnou zkušenost, a to s poukazem na to, že k takovému prověřování není povinen, pak nezbyvá než akceptovat skutečnost, že žalobce se sám vystavil riziku, pokud by se jeho nový obchodní partner zachoval v rozporu se zákonem. Bylo tedy jen na uvážení žalobce, zda takové riziko podstoupí, a pokud je podstoupil, nezbyvá mu, než nést odpovědnost za to.
85. Konečně, pokud jde o námitku ohledně toho, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal opatření k ověření dodavatele, i zde se soud ztotožnil s postojem žalovaného, vyjádřeným v odstavcích 74 až 81 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud tedy rovněž souhlasí s tím, že žalobce potřebnou míru obezřetnosti nedodržel a že jeho opatření k ověření dodavatele nebyla dostatečně rozumná. Ani tuto námitku tedy soud neshledal důvodnou.
86. K vypořádání posledních tří žalobních námitek soud poukazuje na to, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Na tomto místě je také vhodné připomenout závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78 (publikován pod č. 2162/2011

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Sb. NSS), uvedl, že žalobní bod „je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně – v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují.“ (bod 32 rozsudku).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žaloba byla zčásti důvodná a proto napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil a podle ust. § 78 odst. 4 soudního řádu správního věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
88. V dalším řízení žalovaný v rámci svých pravomocí odstraní vady konstatované soudem.
89. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce měl ve věci úspěch a jeho náklady řízení sestávají jednak ze zaplaceného soudního poplatku z podané žaloby ve výši 3000 Kč a jednak z odměny advokátovi za tři úkony právní služby po 3100 Kč, a ze související náhrady hotových výdajů po 300,- Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění, zvýšené o sazbu daně z přidané hodnoty. Náhradu v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce Mgr. Tomáše Ference, advokáta.

Poučení:

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

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

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

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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

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.

Praha 8. března 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu