

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Josef KVAPIL a. s.,** se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupeného Mgr. Ing. Petrem Konečným, advokátem se sídlem Na Střelnici 1212/39, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2016, č. j. 7 Af 2/2012 – 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 10 platebním výměrem ze dne 19. 4. 2011, č. j. 239248/11/010512108523, vyměřil žalobci nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období únor 2009 ve výši 2.017.920 Kč. Neuznal ovšem žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 2.688.920 Kč z faktur č. FV09001421, č.

FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321, neboť žalobce neprokázal, že se jednalo o dodání zboží (dobíjecích telefonních kupónů) do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce v záhlaví označeným rozhodnutím (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství; v dalším textu soud pro stručnost označuje jako žalovaného i Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu). Žalovaný se ztotožnil se závěrem finančního úřadu, podle kterého bylo předmětné zboží ve skutečnosti dodáno rakouské společnosti Tech Two Handles GmbH, jejíž registrace k DPH byla v rozhodné době již zrušena. Zapojení slovenské společnosti ALFAX, s. r. o., bylo zcela formální a účelové ve snaze doložit splnění podmínek § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný nepřisvědčil ani procesním námitkám. Připustil, že výzva zahajující vytýkací řízení vydaná Finančním úřadem v Olomouci (původně místně příslušný správce daně) nebyla dostatečně určitá, finanční úřad však žalobce seznámil se svými pochybnostmi nejpozději při jednání dne 4. 6. 2010. Původně místně příslušnému správci daně nebylo možné vytknout nedodržení lhůty pro uzavření vytýkacího řízení, neboť mu Ministerstvo financí tuto lhůtu prodloužilo. Po změně místní příslušnosti sice došlo k určitému prodlení, to však lze přičíst jednání žalobce, který pouze formálně převedl své sídlo do Prahy. Nově místně příslušný správce daně se musel s případem seznámit a zaujmout k němu vlastní stanovisko.

[3] Žalovaný neshledal pochybení finančního úřadu při hodnocení důkazních prostředků, zejm. svědeckých výpovědí. Naopak ztotožnil se s jeho závěrem, že obě svědecké výpovědi Alexandra Filipoviče (jednatele společnosti ALFAX) zpochybnily listiny předložené žalobcem, neboť svědek potvrdil, že zapojení společnosti ALFAX do dané transakce bylo pouze formální na pokyn F. B. a za přislíbenou odměnu. Odkaz žalobce za rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, nebyl případný, neboť v nyní posuzované věci finanční orgány nezpochybnily, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Navíc, tvrzení žalobce o existenci jeho dobré víry bylo založeno pouze na formálních listinách, jejichž věrohodnost zpochybnily svědecké výpovědi osob, které se měly deklarovaného obchodu účastnit. Závěrem žalovaný konstatoval, že finanční úřad postupoval v souladu se zákonem, když žalobce seznámil se svými závěry prostřednictvím úředního záznamu a následně vydal platební výměr, neboť žalobce nenavrhl provedení dalších důkazů. Odůvodnění platebního výměru bylo dostatečné.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Přisvědčil žalovanému, že nezákonné zahájení vytýkacího řízení pro neurčitost výzvy k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2009 bylo později zhojeno, a to přinejmenším od ústního jednání dne 4. 6. 2010. Nedotklo se proto zákonnosti řízení jako celku, ani napadeného rozhodnutí. Městský soud nepřisvědčil ani námitce nedodržení lhůty pro vytýkací řízení stanovené pokynem D-144. Byť bylo možné shledat určité průtahy v činnosti Finančnímu úřadu pro Prahu 10, takový závěr nelze učinit o činnosti původně místně příslušného správce daně, který neukončil vytýkací řízení

ve stanovené lhůtě pouze z důvodu nesoučinnosti žalobce. Byť v obecné rovině může nepřiměřená délka vytýkacího řízení svědčit o zastřené daňové kontrole, takovou námitku žalobce nevznesl.

[5] Dále městský soud upozornil, že úřední záznam ze dne 28. 2. 2011 o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, není úředním záznamem ve smyslu § 63 téhož zákona, byť jej tak finanční úřad mylně označil. Tento úřední záznam není důkazním prostředkem ve smyslu § 93 daňového řádu. Finanční úřad nepochybil, když namísto protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností vyhotovil úřední záznam a následně odůvodnil platební výměr v souladu s tímto úředním záznamem. Takový postup byl v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu.

[6] Městský soud nepřisvědčil tvrzení, že se žalovaný nevypořádal s námitkou nesprávného hodnocení svědků. Na základě závěru o nevěrohodnosti svědka Janáčka a naopak věrohodnosti druhé výpovědi svědka Filipoviče žalovaný vyhodnotil smlouvu o poskytování služeb, objednávky, faktury a výzvu k opravě faktur jako důkazní prostředky neprokazující jejich účel. Nelze proto tvrdit, že žalobcem předložené listiny „*ignoroval*“. Žalovaný uzavřel po posouzení všech důkazních prostředků v jejich vzájemné souvislosti, že účelem žalobcem předložených listin bylo pouze zastřít absenci registrace k DPH skutečného odběratele (společnosti Tech Two Handels) a že žalobce splnění podmínek pro osvobození daně s nárokem na odpočet neprokázal.

## II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“).

[8] Stěžovatel namítl, že závěry městského soudu jsou v rozporu se skutkovým stavem. Stěžovatel dlouhodobě obchodoval s některými subjekty sídlícími v jiném členském státě EU. Jedním z nich byla i společnost Tech Two Handels se sídlem v Rakousku, které stěžovatel dodával zboží již dávno před únorem 2009. V uvedeném měsíci rakouský zákazník informoval stěžovatele, že zboží bude sice nadále odebíráno, ale jménem slovenské společnosti ALFAX. Fyzicky mělo být zboží dodáváno do Vídně, kde jej jménem společnosti ALFAX měla přebírat společnost Tech Two Handels. Stěžovateli byla předložena k nahlédnutí smlouva o poskytnutí služeb uzavřená mezi zmíněnými dvěma společnostmi. Na základě těchto skutečností stěžovatel uskutečnil dodávky zboží do místa určení, kterým byla Vídeň.

[9] Zaměstnanci stěžovatele byli ovšem zvyklí vystavovat faktury na společnost Tech Two Handels a v důsledku toho vystavili faktury za zboží dodané v únoru 2009 na tohoto rakouského zákazníka. Tento omyl záhy zjistili, protože byli osloveni s požadavkem na přepracování chybných faktur (stěžovateli byl v dubnu 2009 doručen oficiální dopis společností Tech Two Handels a ALFAX, jehož přílohou byla smlouva o poskytování

služeb). Stěžovatel proto vystavil správné daňové doklady s uvedením subjektu, kterému bylo zboží v souladu s vůlí smluvních stran skutečně dodáno. Tato oprava neměla žádný vliv na údaje uvedené v daňovém přiznání, stěžovatel ji proto nemohl zohlednit např. podáním dodatečného daňového přiznání. Při zahájení vytýkacího řízení byla finančnímu úřadu předložena ještě původní evidence pro daňové účely, ve které popsaná chyba nebyla ještě opravena. Finanční úřad však toto vysvětlení nepřijal a rozhodl se na základě rozporuplné opakované svědecké výpovědi jednatele společnosti ALFAX zatížit předmětná plnění DPH a o tuto daň snížil původně přiznaný nárok na odpočet. Stěžovatel byl přesvědčen, že jednání finančních orgánů nemá oporu v platné právní úpravě. Městský soud proto posoudil věc nesprávně.

[10] Finanční úřad, žalovaný i městský soud se dopustili následujících chyb. Finanční úřad zahájil v dubnu 2009 vytýkací řízení, své pochybnosti o stěžovatelem deklarovaných údajích však neupřesnil. Přestože se stěžovatel opakovaně domáhal sdělení pochybeností, aby je mohl odstranit, finanční úřad tak učinil až při ústním jednání dne 4. 6. 2010. Vytýkací řízení trvalo nepřiměřeně dlouho. Finanční orgány se nevypořádaly se stížnostmi vznesenými stěžovatelem v průběhu řízení, zejm. námitkami týkajícími se hodnocení důkazů, a neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazů. Finanční úřad, žalovaný i městský soud posoudili skutkový stav věci v rozporu s judikaturou Soudního dvora, která poskytuje ochranu jednání v dobré víře (viz rozsudek *Teleos*). Závěrem stěžovatel namítl, že rozhodnutí postrádalo odůvodnění v zákonem předepsané formě. Městský soud tato pochybení finančních orgánů bagatelizoval.

[11] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedené námitky rozvinul. Z výzvy zahajující vytýkací řízení ze dne 31. 3. 2009 nebylo zřejmé, v čem pochybnosti finančního úřadu spočívaly. Stěžovatel je proto nemohl rozptýlit. Vytýkací řízení nebylo zahájeno v souladu se zákonem, proto byly nezákonné také veškeré úkony finančního úřadu učiněné v tomto řízení, které bylo dokončeno jako postup k odstranění pochybností. Pokud je nezákonné celé řízení, musí být nezákonně získaným důkazním prostředkem také úřední záznam k postupu k odstranění pochybností ze dne 28. 2. 2011. Platební výměr, vystavený na základě tohoto úředního záznamu, je proto také nezákonný. Finanční úřad porušil § 93 odst. 1 daňového řádu, protože použil jako důkazní prostředek podklad (úřední záznam) získaný v rozporu se zákonem. Přestože stěžovatel upozornil na tento nesprávný postup uplatněním námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, finanční orgány shledaly námitku nedůvodnou.

[12] Žalovaný se ztotožnil s názorem stěžovatele, že pochybnosti finančního úřadu nebyly formulovány ve výzvě ze dne 31. 3. 2009 zcela přesně. Znovu proto stěžovatele vyzval údajně v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, aby prokázal splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Takový požadavek byl podle stěžovatele nezákonný. Nesprávně zahájené řízení nelze zahájit dodatečně správně hluboko po jeho skončení. Navíc, žalovaný sice uvedl, o kterých údajích pochybuje, ale neupřesnil, kterou skutečnost považuje za neprokázanou. Stěžovatel uvedl naposledy v odvolání zcela jasně a konkrétně, jaké důkazy navrhuje k jednotlivým relevantním skutečnostem: existence a pořízení předmětného zboží

stěžovatelem (přijaté faktury a sdělení k dožádání Finančního úřadu v Berouně), přeprava zboží do Rakouska a jeho předání (přepravní doklady přepravní společnosti DPD), dodání zboží společnosti ALFAX (dopis ze dne 31. 3. 2009 s ověřenými podpisy zástupců společností Tech Two Handels a ALFAX, smlouva o poskytování služeb uzavřená mezi těmito společnostmi ze dne 25. 1. 2009, faktury na dodání zboží včetně jejich úhrady), převzetí zboží společností Tech Two Handels jménem společnosti ALFAX (dopis ze dne 31. 3. 2009 a smlouva ze dne 25. 1. 2009). Výzva tedy požaduje provést cosi, co bylo již několikrát učiněno, naposledy v odvolání.

[13] Podle městského soudu byly námitky stěžovatele důvodné pouze v rozsahu nesdělení pochybností před 4. 6. 2010, nezákonnost řízení jako celku soud neshledal. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasil, neboť státní moc lze uplatňovat pouze v případech a mezích stanovených zákonem. Pokud zákon stanoví, že správce daně měl své konkrétní pochybnosti sdělit již ve výzvě, měl tak učinit. Zákon nedává správci daně žádnou možnost, jak tuto vadu zhojit. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěry městského soudu, že z jednání a dotazů stěžovatele při výsleších svědků bylo zřejmé, že si byl stěžovatel vědom, o čem finanční úřad pochyboval. Stěžovatel neměl povinnost pochopit z úkonů finančního úřadu, o čem asi pochybuje. Městský soud nepochopil podstatu tvrzení stěžovatele. Po dodatečném seznámení s pochybnostmi finančního úřadu stěžovatel doložil řadu převážně listinných důkazů, finanční úřad však nadále opakoval, že „*daňový subjekt neprokázal*“, aniž by současně prokázal existenci skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených důkazů. Jedna z protichůdných výpovědí svědka Filipoviče nebyla s to vyvrátit jeho předchozí písemný projev vůle.

[14] Dále stěžovatel namítl, že délka vytýkacího řízení byla v rozporu s pokynem Ministerstva financí D-144, neboť finanční úřad neuzavřel vytýkací řízení ve lhůtě 3 měsíců od předložení požadovaných podkladů daňovým subjektem. Stěžovatel opakovaně podával podněty upozorňující na zbytečné průtahy. Podněty nebyly shledány důvodnými, aniž by bylo objasněno, kdy měla lhůta stanovená pokynem D-144 skončit. Uvedený pokyn byl přitom podle judikatury Nejvyššího správního soudu závazný. Vytýkací řízení bylo kvůli své délce v rozporu s právními předpisy, i proto nemůže být výše zmíněný úřední záznam považován za důkazní prostředek. Tvrzení žalovaného, že stěžovatel mařil vytýkací řízení, bylo účelové a spekulativní. Stěžovatel se cítil znepokojen snahou městského soudu bagatelizovat uvedená pochybení a nepovažovat je za natolik zásadní, aby měla vliv na zákonnost vytýkacího řízení.

[15] Do úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností finanční úřad z větší části opsal zprávu o výsledku vytýkacího řízení, ke které se stěžovatel vyjadřoval a proti níž formou námitek brojil. Finanční úřad však v úředním záznamu hodnotil tyto námitky tendenčně, přeformuloval je do méně konfliktní podoby a v konečném důsledku se k většině z nich téměř nevyjádřil. Skutečnosti uvedené v úředním záznamu proto trpí stejnými vadami, na které stěžovatel upozornil v námitkách. Námitky proti postupu finančního úřadu spočívaly v následujících skutečnostech:

(1) K tvrzení finančního úřadu, že výpověď svědka Janáčka obsahovala nesrovnalosti, stěžovatel namítl, že on tohoto svědka nenavrhl, neboť sám předložil dostatek důkazů. Stěžovatel zásadně nesouhlasil s hodnocením výpovědi tohoto svědka finančním úřadem. Pokud si svědek nevzpomněl na určité skutečnosti, bylo to dáno tím, že takových transakcí zajišťoval více. Žalovaný se k této námitce vyjádřil pouze formálně.

(2) Finanční úřad v úředním záznamu uvedl, že některé otázky zástupce stěžovatele na svědky obsahovaly návod k odpovědi. Stěžovatel žádal, aby finanční orgány odkázaly na konkrétní zákonné ustanovení, které omezuje daňový subjekt v kladení otázek svědkovi. Zástupce stěžovatele se kladením otázek pouze snažil napravit to, co finanční úřad zanedbal, zejm. konfrontoval svědka s listinnými důkazy. Žalovaný na tuto námitku reagoval poté, co ji účelově pozměnil. Tvrdil, že nebylo povinností finančního úřadu zjišťovat, proč se výpověď svědka rozchází s tvrzeními daňového subjektu. Stěžovatel však namítal rozpor výpovědi svědka s listinnými důkazy. Tyto listiny věrohodnost svědecké výpovědi vyvrací.

(3) Finanční úřad tvrdil, že z úředního záznamu sepsaného Policií ČR dovodil, že A. Filipovič nepotvrdil spolupráci se stěžovatelem. Opak je však pravdou, neboť svědek Filipovič popsal jejich spolupráci způsobem, který skutečnosti tvrzené stěžovatelem spíše potvrzuje.

(4) Finanční úřad neshledal druhou výpověď svědka Filipoviče nevěrohodnou, přestože o mnoha skutečnostech vypovídal jinak než v první výpovědi. Finanční úřad nezjišťoval, zda si svědek uvědomoval význam výrazu *„přefakturovat“*. Svědek přitom v určitou chvíli popsal třístrannou spolupráci nikoliv odlišně od stěžovatelem podaných vysvětlení. Finanční úřad dovozoval závěry z okolnosti, že stěžovatel nerozporoval svědeckou výpověď. Stěžovatel ale nebyl povinen vyvracet tvrzení svědka, zvláště když svědecká výpověď byla vyvrácena listinnými důkazy. Finanční úřad nehodnotil důkazní prostředky v jejich vzájemných souvislostech a nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo.

(5) V úředním záznamu finanční úřad neuznal smlouvu ze dne 25. 1. 2009 jako důkaz prokazující dodání zboží společnosti ALFAX. Stěžovatel proto žádal, aby finanční úřad uvedl ustanovení právního předpisu, které jej opravňuje neuznat danou smlouvu jako důkazní prostředek za situace, kdy se jedná o smluvní ujednání, na kterých se stěžovatel nepodílel. Dodání konkrétního zboží a postup podle uvedené smlouvy přitom potvrdila společnost ALFAX v dopisu ze dne 31. 3. 2009. Finanční úřad tedy v rozporu se skutečností tvrdil nekonkrétnost předložené smlouvy. Nevěrohodnost dopisu ze dne 31. 3. 2009 finanční úřad dovodil z rozporu s výpovědí svědka A. Filipoviče, který ovšem sám vypovídal protichůdně a nevěrohodně. Také tvrzení, že byl dopis v rozporu s výpovědí svědka Z. Janáčka, není důvodné, o čemž svědčí výpověď tohoto svědka.

(6) Stěžovatel namítal, že jeho důkazní břemeno není bezbřehé. Byl povinen prokazovat pouze svá tvrzení, nikoliv tvrzení svědka. Přesto stěžovatel předložil konkrétní důkazní prostředek zpochybňující výpověď svědka - dopis ze dne 31. 3. 2009 s ověřeným podpisem svědka, v němž potvrdil dodání zboží.

(7) V úředním záznamu finanční úřad nepravdivě uvedl, že svědek Filipovič byl naveden k nepravdivé výpovědi za přítomnosti zástupce stěžovatele. Z výpovědi svědka taková skutečnost nevyplývá. Dotčené úřední osoby tedy stěžovatele obvinily z jednání, jehož se nedopustil, v rozporu s § 6 odst. 4 daňového řádu se tak nevyvarovaly vůči němu nezdvořilostí. Ačkoliv v rozhodnutí žalovaný uznal tuto námitku jako opodstatněnou, dopustil se další mystifikace. Tvrdil totiž, že podle svědecké výpovědi měly být na schůzce, jíž se účastnil i zástupce stěžovatele, řešeny problémy společnosti Tech Two Handels s rakouským správcem daně. Svědek však nic takového netvrdil.

(8) Finanční úřad uzavřel v úředním záznamu, že stěžovatel je povinen odvést z předmětného zboží daň, protože jej prý nemá v držení. Takový závěr je zajímavý, není však podložen konkrétním zákonným ustanovením. Stěžovatel opakovaně žádal, aby finanční úřad takové ustanovení uvedl. Platební výměr proto v tomto ohledu trpí nepřezkoumatelností.

[16] Z přístupu žalovaného k posledně uvedené námitce je patrná jeho tendenčnost hodnocení důkazních prostředků. Přestože svědci Janáček i Filipovič vypověděli, že zboží nepořídili, žalovaný uzavřel, že zboží bylo zcela jistě dodáno, a to pravděpodobně společnosti Z. Janáčka. Závěry žalovaného jsou v rozporu s pravidly logického uvažování. Stěžovatel nesouhlasil s názorem městského soudu, podle kterého se žalovaný dostatečně vypořádal s námitkou hodnocení výpovědi svědků a nebyl povinen vypořádat se s každou namítanou jednotlivostí. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody odvolání. Podle stěžovatele žalovaný nevyjevil svou úvahu, která byla podkladem pro hodnocení důkazních prostředků.

[17] Není zřejmé, proč finanční orgány ani městský soud nepřihlédly k dopisu ze dne 31. 3. 2009, který byl opatřen podpisem jednatele společnosti ALFAX a jejím razítkem a nepochybně potvrzoval vůli dané společnosti písemně potvrdit objednání dotčeného zboží i jeho dodání prostřednictvím zástupce - společnosti Tech Two Handels. S přihlédnutím k formální logice není možné, aby jednatel společnosti ALFAX jen tak (navzdory opačnému písemnému projevu vůle) prohlásil, že zboží nepořídil, a to údajně proto, že mu zástupce zboží nepředal. To vše za situace, kdy tato zastupující osoba (A. Filipovič) prokazatelně vypovídala protichůdně. S uvedenou námitkou se nelze vypořádat tak, že teď již svědek určitě mluví pravdu, protože netušíme, proč by lhal, a že předložené listiny vyvracející svědkovu výpověď jsou nevěrohodné, protože tento svědek jejich obsah nepotvrdil. Svědecká výpověď není nadána presumpcí správnosti. Nelze pouze tvrdit, že nepohodlné listinné důkazy byly vytvořeny účelově, když to z žádného nevyvráceného důkazu nevyplývá. Rozhodnutí žalovaného ani platební výměr neobsahují odůvodnění odpovídající § 102 odst. 4 daňového řádu.

[18] Městský soud nelogicky vyšel z předpokladu víry ve věrohodnost opakované výpovědi svědka Filipoviče. Nesprávně také uzavřel, že provedením svědecké výpovědi se důkazní břemeno přeneslo na stěžovatele. Svědek Filipovič svou výpovědí nevyvrátil věrohodnost stěžovatelem předložených důkazů.

[19] Jak již stěžovatel zmínil (viz výše odst. [12]), předložil dostatek důkazů dokládajících pořízení zboží, jeho přepravu a dodání do Rakouska společnosti ALFAX a převzetí touto společností. Finanční úřad nevyvrátil věrohodnost ani jednoho z těchto důkazů, přesto uzavřel, že uskutečnění plnění nebylo v souladu s § 64 zákona o DPH prokázáno. Závěr finančního úřadu je nedůvodný, protože stěžovatel své důkazní břemeno unesl a doložil svá tvrzení relevantními důkazy. Za této situace se důkazní břemeno naopak přeneslo na správce daně, který však věrohodnost předložených důkazů ničím nevyvrátil. V rozhodnutí se dovolával pouze jakýchsi skutečností, které mají předložené důkazy zpochybňovat, přestože daňový řád vyžaduje existenci skutečností, které věrohodnost předložených důkazů vyvrátí. Prosté pochybnosti o správnosti nemohou být důkazem existence skutečností vyvracejících správnost.

[20] Stěžovatel byl přesvědčen, že na posuzovanou věc lze vztáhnout závěry Soudního dvora vyslovené v rozsudku *Teleos*. Stěžovatel dodával zboží do jiného členského státu v přesvědčení, že zboží je dodáváno společnosti ALFAX. Jednal přitom v dobré víře v pravdivost údajů uvedených v prohlášení rakouské a slovenské společnosti. Stěžovatel nedokáže posoudit, zda společnost ALFAX zboží skutečně odebrala. Je však podstatné, že ho o této skutečnosti ubezpečila písemným potvrzením. Stěžovatel neměl jinou možnost, jak si pravdivost tohoto údaje na místě ověřit. Je proto zřejmé, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby dodání zboží nevedlo k podvodu. Správce daně pochyboval o dobré víře stěžovatele, protože podle něj byla založena jen na listinných důkazních prostředcích. Neuvedl však, jak jinak měl stěžovatel svou dobrou víru prokázat. Podle městského soudu měl stěžovatel přímo kontaktovat společnost ALFAX. Stěžovateli však není zřejmé, v čem by mu měl takový kontakt pomoci, neboť z důkazů jednoznačně plyne, že se dodání uskutečňovala s vědomím a souhlasem této společnosti. Ostatně k osobnímu kontaktu došlo přinejmenším ve chvíli, kdy se uskutečnila schůzka, při které byly předány dokumenty s ověřenými podpisy. Stěžovatel byl přesvědčen, že přijal dostatek opatření, aby případnému podvodu zabránil. Navíc není ani jasné, zda došlo k nějakému jednání, které by bylo možné označit za podvod.

[21] Závěrem stěžovatel namítl, že platební výměr neobsahoval odůvodnění v předepsané formě. Daň byla stanovena na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu se v takovém případě považuje za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Platební výměr na protokol neodkazoval, neboť takový protokol ani neexistoval. Úřední záznam přitom protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností není. Finanční úřad výsledek se stěžovatelem neprojednal, pouze mu jej oznámil a připomínky stěžovatele ignoroval. Takové počínání má za následek nezákonnost platebního výměru. Daňový řád však nedává správci daně možnost volby, jak má odůvodnění platebního

výměru vypadat. Odůvodnění napadeného platebního výměru neobsahuje shodné údaje, které by musel obsahovat protokol. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že správce daně takto postupovat může. Pokud by zákonodárce zamýšlel dát možnost volby odůvodnění platebního výměru protokolem nebo úředním záznamem, výslovně by to v § 147 odst. 4 daňového řádu upravil.

## III. Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem městského soudu a zopakoval své argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí.

## IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

*Nesplnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet*

[25] Dodání zboží do jiného členského státu je podle § 64 odst. 1 zákona o DPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, pokud se jedná o dodání uskutečněné „[1] *plátcem* [2] *osobě registrované k dani v jiném členském státě,* [3] *které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou,* ... [4] *s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*“. Mezi účastníky řízení je sporné splnění podmínky označené výše pod bodem [2], tedy zda stěžovatel dodal zboží uvedené na fakturách č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321 osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[26] Smyslem této podmínky je zajistit, aby bylo od DPH osvobozeno pouze zboží, které je dodáno do jiného členského státu odběrateli, pro něhož je takové pořízení zboží předmětem DPH, resp. který je povinen ve státě konečné spotřeby zboží odvést DPH. Tento princip má zamezit dvojímu zdanění, ale naopak i situaci, kdy by ke zdanění nedošlo ani na straně dodavatele, ani na straně odběratele. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství DPH, stejně tak jako se zásadou proporcionality, neboť prokázání registrace k DPH není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, daň z přidané hodnoty, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od DPH, byla na základě čl. 27 nařízení Rady č. 1798/2003/ES, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, zřízena veřejně přístupná elektronická databáze VIES (*VAT*

*Information Exchange System*). Tato databáze umožňuje osobám zapojeným do vnitrounijního dodání nebo poskytování zboží a služeb ověřit si platnost daňového identifikačního čísla obchodních partnerů, pod nímž jsou registrováni k DPH v jiném členském státě Evropské unie (blíže viz rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 – 313).

[27] Na výše zmíněných fakturách, které stěžovatel přiložil k daňovému přiznání za únor 2009, byla jako odběratel uvedena rakouská společnost Tech Two Handels. Stěžovatel nezpochybňuje zjištění správce daně, že v době dodání zboží (v únoru 2009) tato společnost nebyla osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, neboť rakouský správce daně jí zrušil registraci z moci úřední. Stěžovatel však tvrdí, že k vystavení faktur na společnost Tech Two Handels došlo omylem, neboť jeho zaměstnanci fakturovali zboží tak, „*jak byli zvyklí*“, a opomněli zohlednit požadavek této společnosti, která v únoru 2009 sdělila, že zboží bude sice nadále odebíráno, ale jménem slovenské společnosti ALFAX. V dubnu 2009 stěžovatel obdržel dopis společností Tech Two Handels a ALFAX s požadavkem na přepracování chybných faktur, jehož přílohou byla smlouva o poskytování služeb uzavřená dne ze dne 25. 1. 2009 mezi uvedenými společnostmi. Stěžovatel proto vystavil nové daňové doklady, v nichž byla jako odběratel uvedena společnost ALFAX. Stěžovatel byl proto přesvědčen, že splnil podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet, neboť dodal zboží slovenské společnosti ALFAX, která byla v rozhodné době osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

[28] Závěry městského soudu byly podle stěžovatele v rozporu s výše popsaným skutkovým stavem. Této námitce ovšem Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z průběhu dokazování v daňovém řízení totiž vyplynuly skutečnosti, které stěžovatelem tvrzený průběh událostí a zejména dodání zboží společnosti ALFAX vyvrátily.

[29] Ve shodě s městským soudem a žalovaným Nejvyšší správní soud považuje za jeden z rozhodných důkazů výpověď svědka Alexandra Filipoviče, jednatele a majitele společnosti ALFAX, ze dne 26. 4. 2010. Tento svědek vypovídal v rámci daňového řízení dvakrát. Jeho první výpověď ze dne 3. 3. 2010 však soud neshledal věrohodnou, neboť obsahovala vnitřní rozpory, neodpovídala některým nesporným skutečnostem, některé odpovědi svědek učinil nepochybně na základě návodných otázek zástupce stěžovatele a ve své druhé výpovědi připustil, že při prvním výslechu vypovídal na základě pokynů F. B. Pro dokreslení závěru o nevěrohodnosti této výpovědi a pro srovnání s výpovědí Zdeňka Janáčka (jednatele a majitele společnosti Tech Two Handels) považuje soud za vhodné zmínit i některá tvrzení A. Filipoviče učiněná v rámci této první výpovědi ze dne 3. 3. 2010.

[30] Svědek Filipovič uvedl, že spolupracoval se stěžovatelem v průběhu února a března 2009, předmětem obchodu byly dobíjecí kupóny mobilních operátorů. Nakoupené zboží neprodával na Slovensku, ale dodával jej zpět do České republiky. Stěžovatele našel na internetu a vybral si jej, protože sídlil blízko Brna, zdál se solidní a zabýval se prodejem dobíjecích kupónů. Se stěžovatelem uzavřeli písemnou dohodu o spolupráci, kterou si vyměnili poštou. Tuto dohodu ovšem svědek ani stěžovatel nepředložili a stěžovatel ani

netvrdil, že by taková dohoda existovala. Dále svědek uvedl, že objednávky probíhaly z větší části telefonicky, jinak e-mailem. Úhradu ceny zboží prováděl převodem na účet z bankovního účtu společnosti ALFAX. Toto tvrzení je však v rozporu s informacemi od banky, u níž byl veden účet stěžovatele. Podle těchto informací byly částky uvedené na předmětných fakturách uhrazeny hotovostním vkladem, který učinil Zdeněk Janáček, tedy jednatel společnosti Tech Two Handels (k jeho tvrzením ohledně těchto plateb viz dále odst. [41]).

[31] Dále A. Filipovič uvedl, že sídlo stěžovatele navštívil jedenkrát a jednal s předsedou jeho představenstva. Dotčené zboží převzal osobně v provozovně stěžovatele v Olomouci a převezl jej na Slovensko. K otázce správce daně, zda se může vyjádřit ke zjištění, že přeprava zboží měla být zajištěna přepravní společností DPD, svědek odpověděl: „*Toto nepotvrdím. Já jsem jezdil pro zboží.*“ Svědek také potvrdil, že podepsal smlouvu o poskytování služeb uzavřenou mezi společností ALFAX a společností Tech Two Handels. Doplnil ovšem, že plnění, které se na základě uvedené smlouvy uskutečnilo, se nevztahovalo k fakturám č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321.

[32] Následně A. Filipovič odpovídal na otázky zplnomocněného zástupce stěžovatele, daňového poradce Ing. Uhra, a svou předchozí výpověď pozměnil. Soud přisvědčil finančním orgánům, že otázky kladené Ing. Uhrem. byly návodné, změna výpovědi svědka proto posiluje pochybnosti o věrohodnosti jeho výpovědi. Zástupce hned úvodem svědka upozornil: „*Z našich podkladů vyplývá něco jiného, než jste uvedl ve své výpovědi.*“ a dodal, že podle smlouvy měla společnost Tech Two Handels přebírat zboží ve Vídni. Svědek odpověděl, že neřekl, že stoprocentně přebíral zboží v Olomouci, jen prý řekl, že „*to tam bral*“, ale mohlo to být i ve Vídni, v sídle společnosti Tech Two Handels. Další otázku zástupce stěžovatele uvedl následovně: „*My jsme přijali na náš bankovní účet platby v hotovosti, které podle banky tam vkládal pan Janáček. Byli jsme informováni, že tyto platby souvisí s předloženou smlouvou o poskytování služeb. Jste si jistý, že platby probíhaly bezhotovostně nebo to mohlo být jinak?*“ I tato otázka naznačovala, jakou odpověď zástupce stěžovatele očekává. Svědek následně relativizoval svou předchozí výpověď: „*Já si myslím, že platby proběhly, jak jsem řekl, ale podotýkám, že to mohlo být i jinak.*“

[33] K námitce stěžovatele, že žádný zákon neomezoval jeho zástupce v tom, jaké může klást svědkovi otázky, Nejvyšší správní soud podotýká, že návodné, sugestivní či kapciózní otázky jsou principálně nepřípustné v jakémkoli právním procesu, správní řízení nevyjímaje (viz např. rozsudky ze dne 26. 2. 2014, č. j. 3 As 80/2013 – 18, ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 – 52, ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 86/2007 – 107, č. 1775/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 6. 2006, č. j. 3 Azs 195/2005 – 63). Takový typ otázek je nejen zapovězen správnímu orgánu, ale má důsledky i v případě, že takové otázky klade svědkům účastník řízení či jeho zástupce. Otázky, které vyslýchanému předem podsouvají odpověď, předpokládají dosud nepotvrzené skutečnosti či mají vyslýchaného nepozorovaně dovést k výpovědi, kterou si přeje vyslýchající slyšet, snižují důkazní hodnotu získané výpovědi. Žalovaný proto nepochybil, pokud při hodnocení výpovědi svědka přihlédl k obsahu otázek, které zástupce stěžovatele svědkovi kladl.

[34] Finanční úřad se rozhodl zopakovat výslech A. Filipoviče na základě úředního záznamu o podání vysvětlení ze dne 22. 4. 2010, který obdržel od Policie ČR, Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality. Tvrzení A. Filipoviče v úředním záznamu byla totiž podstatně odlišná od jeho předchozí výpovědi (zejm. tvrzení, že společnost ALFAX ve skutečnosti nikdy od stěžovatele žádné zboží neodebrala a na stěžovatele dostala kontakt od třetí osoby s tím, že jednatel společnosti Tech Two Handels potřebuje přefakturovat některé faktury na společnost ALFAX, protože mu skončila platnost IČ a nemohl dále podnikat; A. Filipovič také uvedl, že dostal pokyny, na základě nichž vypovídal před finančním úřadem).

[35] Při výslechu dne 26. 4. 2010 A. Filipovič připustil, že ve své původní výpovědi dne 3. 3. 2010 nevypovídal pravdivě. Se stěžovatelem ve skutečnosti sám neobchodoval, „*vyřizovalo se pouze se společností Kvapil přefakturování ze společnosti Tech Two Handels GmbH, která obchodovala se společností Kvapil a měla nějaké problémy s rakouským daňovým úřadem.* [...] *Nejdříve Tech Two Handels GmbH obchodoval se společností Josef Kvapil. Až společnost Tech Two Handels GmbH měla finanční problémy z rakouské strany a hrozilo to, že by jim nepropustili DPH, tak usoudila strana Tech Two Handels GmbH, že bude nejideálnější, když nechá přefakturovat zboží přímo na společnost ALFAX.*“ Spolupráci mezi ním a stěžovatelem zprostředkoval F. B., který jej oslovil s požadavkem, zda nechá přefakturovat faktury společnosti Tech Two Handels na svou společnost s tím, že se původní faktury vystavené stěžovatelem zruší a „*udělá se to takovým způsobem, že* [A. Filipovič] *za společnost ALFAX obchodoval se společností Kvapil*“. Za tuto „*službu*“ mu F. B. přislíbil odměnu 100.000 Kč, kterou mu však nevyplatil. Podrobnosti byly dohodnuty na schůzce v Olomouci, které se kromě A. Filipoviče účastnili také za stěžovatele pan K. a zástupce Ing. U. a za společnost Tech Two Handels zástupce pan P. Dále svědek uvedl, že on sám ani jeho společnost ALFAX žádné zboží od stěžovatele neodebrali, nikdy předmětné zboží ani neviděl.

[36] Ke smlouvě o poskytování služeb ze dne 25. 1. 2009 svědek uvedl: „*To měla být spolupráce - smlouva o poskytování služeb, co se týká doručování balíků na moji společnost, jako že společnost Tech Two Handels GmbH bude přebírat balíky a následně je doručí na moji společnost ALFAX.*“ Uzavření této smlouvy navrhl F. B. Svědek připustil, že žádný z bodů uvedené smlouvy nesplnil. Mezi ním a společností Tech Two Handels neproběhla žádná spolupráce, pouze „*čistě přefakturování*“.

[37] Ve vztahu ke své původní výpovědi ze dne 3. 3. 2010 A. Filipovič připustil, že dostal od F. B. pokyny k tomu, jak má vypovídat. Na otázku, jakou roli při obchodování s dobíjecími kupóny hrál F. B., svědek odpověděl, že tato osoba byla nejvyšším bodem pyramidy.

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že finanční úřad pochybil, pokud blíže nezjišťoval, zda si svědek uvědomoval význam výrazu „*přefakturovat*“. Z obsahu výpovědi je nepochybné, že tím svědek mínil pouze formální změnu osoby odběratele ze společnosti Tech Two Handels na společnost ALFAX tak, aby odběratelem uvedeným na

daňových dokladech byla osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (srov. výše odst. [35] a [36][35]).

[39] Ve shodě s finančními orgány a městským soudem Nejvyšší správní soud neshledal důvod pochybovat o výše shrnuté výpovědi A. Filipoviče ze dne 26. 4. 2010, neboť touto výpovědí svědek usvědčoval sám sebe z účasti na podvodném jednání a nelze shledat jiný vedlejší motiv, pro který by svědek vypovídal ve svůj neprospěch. V době výslechu se nacházel ve vazební věznici a skutečnosti, které uvedl, odpovídaly tvrzením zaznamenaným při podání vysvětlení na Policii ČR. Zástupce stěžovatele byl výslechu svědka přítomen, doplňující otázky ovšem svědkovi nepoložil. Jakkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že nebyl povinen svědkovi klást otázky, doplňujícími dotazy mohl případně zpochybnit svědkovu výpověď, nepovažoval-li jeho tvrzení za pravdivá. Této možnosti ovšem nevyužil a ani z jiných důkazů či okolností nevyplynulo, že by svědek nevypovídal pravdivě. Soud proto shledal tuto výpověď věrohodnou.

[40] Naopak výpověď jednatele a majitele společnosti Tech Two Handels Zdeňka Janáčka dne 3. 3. 2010 Nejvyšší správní soud za věrohodnou nepovažuje z níže vysvětlených důvodů. Svědek Janáček uvedl, že společnost Tech Two Handels obchodovala se stěžovatelem přibližně dva či tři roky, přičemž od konce ledna 2009 byla spolupráce ukončena. Od února 2009 společnost Tech Two Handels nevyvíjí žádnou činnost. Předmětem obchodování se stěžovatelem byly dobíjecí kupóny mobilních operátorů, které společnost Tech Two Handels prodávala zpátky to České republiky. Svědek popřel pořízení zboží uvedeného na fakturách č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321 společností Tech Two Handels.

[41] Ze zjištění finančního úřadu ovšem plyne, že ve dnech 4. 2. 2009, 11. 2. 2009, 20. 2. 2009 a 25. 2. 2009 (tedy ve dnech odpovídajících datům vystavení a datům zdanitelného plnění uvedeným na fakturách č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321) Zdeněk Janáček vložil na účet stěžovatele v hotovosti částky odpovídající ceně uvedené na dotčených fakturách, konkrétně se jednalo o částky 3.518.150 Kč, 3.517.100 Kč, 3.557.300 Kč a 3.559.600 Kč. K těmto platbám Z. Janáček při výslechu nejprve uvedl, že se nejednalo o platby za společnost Tech Two Handels, ale nevzpomíná si již, za jakou společnost tyto platby činil. Následně uvedl: „*Název společnosti nebudu zmiňovat. Je možné, že tato společnost je i moje, ale nemusí to být pravda*.“ A dodal, že osobu, pro kterou tak činil, nechce zmiňovat. Tyto vyhýbavé odpovědi vzbuzují pochybnosti o pravdivosti tvrzení Z. Janáčka, že neprovedl vklady výše uvedených částek jako úhradu za zboží pořízené společností Tech Two Handels. Ze zjištění finančního úřadu dále plyne, že při vkládání uvedených částek na účet stěžovatele se Z. Janáček prokazoval dvěma různými občanskými průkazy, přičemž jeden z nich byl veden v databázi neplatných dokladů od 8. 12. 2008. Svědek k tomu uvedl, že netuší, jak je to možné. V letech 2008 – 2009 prý dvakrát občanský průkaz ztratil.

[42] Následně na základě otázek zástupce stěžovatele Ing. Uhra svědek Janáček potvrdil svůj podpis na smlouvě o poskytování služeb ze dne 25. 1. 2009 a uvedl, že předmět této smlouvy byl naplněn ve všech bodech. K otázce, zda se uskutečnily dodávky do Rakouska,

jejichž příjemcem byla společnost ALFAX na základě smlouvy o poskytování služeb, uvedl: „*Ano, protože jsem rušil společnost Tech Two Handels a přenechal jsem tento obchod další společnosti za mnou*.“ Na otázku, zda je možné, že vklady zmiňované finančním úřadem učinil za obchody mezi společností ALFAX a stěžovatel, odpověděl kladně. Nelze si nepovšimnout změny postoje svědka, který nejprve opakovaně odmítal uvést, za jaký subjekt učinil hotovostní platby, a teprve až následně k otázce zástupce stěžovatele, v níž bylo naznačeno jméno společnosti ALFAX uvedl, že platbu učinil za společnost ALFAX.

[43] Nejvyšší správní soud neshledal, že by se finanční orgány dopustily nesprávného či tendenčního hodnocení důkazů. Podle zásady volného hodnocení důkazů je správce daně oprávněn hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 8 odst. 1 daňového řádu). Obecně nelze říci, že by listinné důkazy měly přednost před svědeckou výpovědí či naopak. Vždy závisí na jejich konkrétním obsahu a na posouzení vzájemných souvislostí s jinými důkazy. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že svědecké výpovědi byly vyvráceny listinnými důkazy, protože svědci dané listiny podepsali. Samotný podpis listin svědci nepopřeli, ale z výpovědi především A. Filipoviče vyplynulo, že uzavření smlouvy ze dne 25. 1. 2009 bylo pouze formální bez skutečného úmyslu smluvních stran podle dané smlouvy plnit. Svědek Filipovič také jednoznačně potvrdil, že k plnění podle této smlouvy fakticky nedošlo. Jinými slovy, projev vůle stran vyjádřený písemnou smlouvou se neshodoval se skutečnou vůlí stran a nenalezl odraz ani ve faktickém jednání smluvních stran, které by obsah smlouvy materializovalo.

[44] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani argument stěžovatel, že smlouva o poskytování služeb byla opatřena notářsky ověřenými podpisy. Podle razítek notářky JUDr. Červínkové došlo k ověření až dne 23. 4. 2009. Toto ověření dokládá pouze skutečnost, že smluvní strany před notářkou uznaly podpisy za vlastní. Nedokládá však, že smlouva byla podepsána dne 25. 1. 2009, jak je v ní uvedeno. Stěžovatel předložil smlouvu správci daně poprvé při výsleších svědků na Finančním úřadě v Hodoníně dne 3. 3. 2010. Není proto vyloučeno její účelové vytvoření až *ex post* v souvislosti s výše popsanou snahou F. B. o dodatečnou úpravu skutkových okolností tak, aby dodávka předmětného zboží formálně vyhověla podmínkám § 64 odst. 1 zákona o DPH.

[45] Nadto, smlouva ze dne 25. 1. 2009 je pouze rámcová a obecně uvádí, že společnost Tech Two Handels bude poskytovat společnosti ALFAX službu spočívající v přebírání a následné přepravě zásilek z Vídně do Bratislavy. Zásilky nejsou ve smlouvě nijak blíže určeny a není z ní patrná konkrétní souvislost s posuzovanými plněními. Tuto souvislost stěžovatel dovozuje z dopisu ze dne 31. 3. 2009, v němž jednatelé společností ALFAX a Tech Two Handels uvádějí, že zboží vztahující se k fakturám č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321 bylo objednáno společností ALFAX a dodáno do Rakouska, kde bylo převzato společností Tech Two Handels na základě uvedené smlouvy. S ohledem na výpověď jednatele společnosti ALFAX A. Filipoviče, který plnění podle předmětné smlouvy jednoznačně popřel, a s ohledem na skutečnost, že plnění podle dané smlouvy neprokázala ani výpověď jednatele druhé smluvní strany Z.

Janáčka, neboť postrádala potřebnou míru věrohodnosti, soud přisvědčil finančním orgánům, že obsah tohoto dopisu není věrohodným důkazem o dodání předmětného zboží společnosti ALFAX.

[46] Důkazem o dodání dobíjecích kupónů společnosti ALFAX nejsou ani faktury č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321, v nichž je jako odběratel uvedena společnost ALFAX. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Účetní nebo daňové doklady mohou být dostatečným důkazem o přijetí zdanitelného plnění pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04). Z obsahu daňového dokladu proto nelze pouze formálně dovozovat, že tomuto zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. Skutkové okolnosti nyní posuzované věci svědčí o tom, že formálně deklarovaný stav na fakturách skutečnému stavu neodpovídal. Za situace, kdy existovaly dvě varianty faktur, původní faktury označovaly jako odběratele společnost Tech Two Handels, ale následně byla vytvořena druhá varianta totožných faktur označující za odběratele společnost ALFAX, přičemž podle výpovědi svědka A. Filipoviče byla tato změna vysvětlena jako účelová snaha o formální splnění podmínky, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, nelze tyto faktury považovat za důkaz dodání zboží společnosti ALFAX. Stěžovatelovo tvrzení, že následně vystavil správné daňové doklady s uvedením společnosti ALFAX jakožto subjektu, kterému bylo zboží v souladu s vůlí smluvních stran skutečně dodáno, nemá oporu v provedeném dokazování. Z dokazování naopak vyplynulo, že smluvní strany ve skutečnosti neměly vůli danou smlouvu skutečně uzavřít, jejich podpis byl pouhou formalitou, která měla zastřít skutečný stav, tj. skutečnost, že odběratel již v rozhodnou dobu nebyl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

[47] Z obdobných důvodů nebylo možné považovat za důkazy potvrzující dodání dobíjecích kupónu společnosti ALFAX ani objednávky, které tato společnost měla vystavit a které stěžovatel přiložil k vyjádření ze dne 7. 7. 2010. Tyto objednávky navíc neobsahovaly označení dodavatele, jejich souvislost s posuzovaným plněním tedy byla nejasná.

[48] Přestože A. Filipovič uvedl, že přiznal DPH z dotčeného zboží a doklady (dodané F. B.) dal své účetní, která je dále předala slovenskému správci daně, odpověď slovenského správce daně na dožádání toto vyjádření nepotvrdila. Daňový úřad Bratislava I sdělil, že jednateli společnosti ALFAX opakovaně zaslal předvolání a požádal jej o předložení dokladů souvisejících s dožádáním. Jednatel A. Filipovič obě předvolání převzal, na první však nereagoval a ke druhému sdělil, že je v pracovní neschopnosti, ale zajistí předložení požadovaných. To však neučinil a od té doby byl pro slovenského správce daně nekontaktní. V daňovém přiznání společnost ALFAX uvedla pořízení zboží z jiných členských států za únor 2009 v hodnotě 699.470,82 EUR. Daňový úřad Bratislava I však neměl k dispozici žádné doklady společnosti ALFAX, které by pořízení zboží v období leden až březen 2009 potvrzovaly (předloženy byly pouze odběratelské faktury), nebylo

proto možné ověřit, zda byl v uvedeném období dodavatelem společnosti ALFAX také stěžovatel.

[49] S ohledem na výše uvedené finanční orgány nepochybily, pokud v rámci hodnocení důkazů přisoudily větší váhu výpovědi svědka A. Filipoviče ze dne 26. 4. 2010 než listinám předloženým stěžovatelem (smlouvě o poskytování služeb ze dne 25. 1. 2009, dopisu ze dne 31. 3. 2009, fakturám znějícím na odběratele ALFAX a objednávkám vystaveným společností ALFAX).

[50] Žádný z důkazů předložených stěžovatelem neprokázal, že společnost ALFAX nabyla právo disponovat s předmětným zbožím jako vlastník. Kupní cena byla uhrazena hotovostním vkladem jednatele společnosti Tech Two Handels. Zboží bylo fyzicky dodáno do Vídně, kde bylo sídlo společnosti Tech Two Handels. A stěžovatel předložené důkazní prostředky, kterými hodlal prokázat, že k fyzickému dodání do Rakouska a k zaplacení kupní ceny došlo pouze prostřednictvím společnosti Tech Two Handels, ale fakticky ve prospěch společnosti ALFAX, finanční orgány shledaly nevěrohodnými. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že unesl své důkazní břemeno.

[51] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele, v níž se dovolával ochrany dobré víry. Stěžovatel uvedl v kasační stížnosti, že v únoru 2009 jej rakouský zákazník informoval, že zboží bude sice nadále odebíráno, ale jménem slovenské společnosti ALFAX. Stěžovateli měla být při té příležitosti předložena k nahlédnutí smlouva o poskytnutí služeb uzavřená mezi společností ALFAX a společností Tech Two Handels. Toto tvrzení stěžovatele odpovídá tvrzení A. Filipoviče, že se uskutečnila osobní schůzka zástupců daných společností se stěžovatelem. Podle výpovědi A. Filipoviče ze dne 26. 4. 2010, kterou Nejvyšší správní soud považuje za věrohodnou, byl na dané schůzce zmíněn mimo jiné i důvod požadavku na změnu odběratele, tedy zrušení rakouského IČ společnosti Tech Two Handels. Tato okolnost měla u stěžovatele vzbudit podezření o účelovosti dané dohody, která měla jen formálně zajistit splnění podmínek pro dodání zboží osvobozeného od daně. Za této situace je tvrzení stěžovatele o jeho dobré víře stěží hájitelné.

[52] I kdyby soud připustil, že ne každé dílčí tvrzení svědka Filipoviče (byť o celkové věrohodnosti jeho druhé výpovědi nemá z výše popsaných důvodů pochybnosti) musí plně odpovídat skutečnosti a že na dané schůzce, jejíž uskutečnění stěžovatel nepopřel, zmínka o skutečném důvodu požadavku na změnu v osobě odběratele nepadla, stěžovatel se mohl a měl ujistit, že zboží skutečně prodává společnosti ALFAX, a mohl a měl si za tímto účelem vyžádat dostatečné podklady. Stěžovatel, který je profesionálním obchodníkem, si měl být vědom své povinnosti prokázat, že dodal zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu, hodlal-li předmětnou dodávku uplatnit jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Stěžovatel uvedl, že mu byla pouze „*dána k nahlédnutí*“ smlouva o poskytování služeb uzavřená mezi společnostmi Tech Two Handels a ALFAX. Z dané smlouvy se mohl stěžovatel dozvědět pouze to, že společnost Tech Two Handels bude přebírat blíže neurčené zásilky pro společnost ALFAX (tato smlouva mu pak byla podle jeho tvrzení zaslána až následně spolu s dopisem ze dne 31. 3.

2009). Stěžovatel si však nevyžádal a finančním orgánům nepředložil žádný doklad o tom, že sám vstoupil do smluvního vztahu se společností ALFAX a že na ni převedl právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Svou vlastní neopatrností se tak vystavil riziku, že podmínky nároku na odpočet nebude schopen prokázat.

[53] S ohledem na tyto skutečnosti nemůže stěžovatel úspěšně tvrdit, že přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na daňovém úniku. Nemůže se proto ani dovolávat ochrany jednání v dobré víře, kterou judikatura Soudního dvora (stěžovatelem zmíněný rozsudek *Teleos*, nebo např. rozsudky ze dne 9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, či ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11) podmiňuje zachování nároku na odpočet DPH, přestože některé podmínky nároku nebyly splněny.

[54] Závěrem k okruhu námitek vztahujících se k hodnocení důkazů Nejvyšší správní soud doplňuje, že městský soud správně nepřisvědčil tvrzení, podle kterého se žalovaný nevypořádal s námitkou nesprávného hodnocení výpovědí svědků. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný vyhodnotil listinné důkazy i výpovědi svědků ve vzájemné souvislosti a v souladu se zásadou volného hodnocené důkazů uzavřel, že stěžovatelem předložené faktury, doklady o doručení zásilky do jiného členského státu, objednávky a dopis s žádostí o opravu faktur neprokazují, že předmětné zboží bylo dodáno právě společnosti ALFAX. Ze skutečnosti, že žalovaný neposoudil důkazy v souladu s požadavky stěžovatele, nelze dovodit, že by se s námitkou nesprávného hodnocení důkazů nevypořádal. Stěžovatel zaměňuje svůj nesouhlas s věcným posouzením za nepřezkoumatelnost. Městský soud nepochybil, uvedl-li, že žalovaný nebyl povinen vypořádat se s každým dílčím tvrzením stěžovatele zmíněným v odvolání, ani tato tvrzení doslovně přepisovat. Takový postup by zvláště u rozsáhlých podáních, kterým bylo i odvolání stěžovatele, nijak nepřispěl k větší přesvědčivosti rozhodnutí. Žalovaný je oprávněn odvolací námitky shrnout, zachová-li jejich podstatu a smysl, a následně je vypořádat ucelenou a přesvědčivou argumentací. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud pochybení žalovaného neshledal. Přisvědčil proto městskému soudu, že rozhodnutí žalovaného splňovalo požadavky, které jsou kladeny na přezkoumatelnost odůvodnění správních rozhodnutí. Věcnou správnost hodnocení důkazů žalovaným ostatně Nejvyšší správní soud již potvrdil výše.

*Zahájení vytýkacího řízení*

[55] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že neurčitost výzvy ze dne 31. 3. 2009 zahajující vytýkací řízení způsobila nezákonnost vytýkacího řízení jako celku. Mezi účastníky řízení není sporné, že výzva ze dne 31. 3. 2009 nesplňovala obsahové náležitosti, neboť neupřesňovala, jaké konkrétní pochybnosti správce daně má stěžovatel odstranit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, č. 1729/2008 Sb. NSS). Tento nedostatek shledal i městský soud. Nejvyšší správní soud se proto již zákonností samotné výzvy nezabýval, ale zaměřil svou pozornost na to, zda tento nedostatek mohl být následně zhojen a zda se tak stalo.

[56] Judikatura Nejvyššího správního soudu připustila, že vadné zahájení tehdejšího vytýkacího řízení bylo možné za určitých okolností v jeho průběhu napravit, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (viz např. rozsudky nebo ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 – 70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227, ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, nebo ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35). Námitka stěžovatele, že závěr městského soudu o možnosti napravit původně vadnou výzvy je v rozporu se zákonem, proto není důvodná.

[57] Sám stěžovatel připustil v kasační stížnosti, že mu finanční úřad sdělil své pochybnosti při ústním jednání dne 4. 6. 2010. Přinejmenším od tohoto okamžiku bylo tedy stěžovateli zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správce daně jsou předmětem vytýkacího řízení. Stěžovatel měl poté dostatečný prostor na tyto pochybnosti reagovat, podávat vyjádření a navrhovat důkazy. Zpráva o výsledku vytýkacího řízení byla se stěžovatelem projednána až dne 26. 7. 2010 a i poté měl stěžovatel možnost se ke zprávě ještě vyjádřit.

[58] Ve shodě s žalovaným a městským soudem Nejvyšší správní soud považuje za podstatné zohlednit také specifické skutkové okolnosti, které svědčí o tom, že již před jednáním dne 4. 6. 2010 musely být pochybnosti správce daně stěžovateli dostatečně zřejmé. V průběhu ústního jednání dne 29. 4. 2009 stěžovatel předložil správci daně evidenci pro daňové účely, v níž byly obsaženy mimo jiné faktury č. FV09001421, č. FV09001674, č. FV09002113 a č. FV09002321 vystavené na odběratele společnost ALFAX. Stěžovatel přiložil faktury shodného čísla týkající se téhož plnění již k daňovému přiznání, ale tehdy zněly na odběratele společnost Tech Two Handels. Ať již byla tato změna důsledkem jakýchkoliv okolností, stěžovatel mohl důvodně předpokládat, že odlišnost v osobě odběratele na předložených fakturách vyvolá pochybnosti správce daně, které bude muset rozptýlit, bude-li chtít uplatnit nárok na odpočet daně vztahující se k tomuto plnění.

[59] Zaměření vytýkacího řízení právě na tato plnění bylo zřejmé také z průběhu výslechu svědků Z. Janáčka a A. Filipoviče dne 3. 3. 2010 a následně opakovaného výslechu svědka Filipoviče dne 26. 4. 2010, všem těmto výslechům byl zástupce stěžovatele přítomen a kladl svědkům otázky vztahující k dotčeným plněním. V průběhu ústního jednání dne 3. 3. 2010 zástupce stěžovatele také předložil smlouvu o poskytování služeb ze dne 25. 1. 2009 podepsanou jednateli uvedených společností a následně k vyjádření ze dne 7. 7. 2010 přiložil dopis ze dne 31. 3. 2009. Tyto listiny stěžovatel označil za rozhodující důkazy, jimiž hodlal doložit dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani. Byť finanční orgány tyto listiny nakonec neuznaly jako důkazy, které by prokazovaly stěžovatelova tvrzení, je nepochybné, že stěžovateli nebyla upřena možnost důkazy předkládat a navrhovat.

[60] Za daných skutkových okolností nelze stěžovateli přisvědčit, že mu neurčitost úvodní výzvy znemožnila seznat, jaké pochybnosti správce daně má odstranit, a uplatnit jeho procesní práva, zejm. navrhovat důkazy. Ve shodě s městským soudem proto Nejvyšší

správní soud neshledal, že by nedostatky výzvy ze dne 31. 3. 2009 způsobily nezákonnost vytýkacího řízení jako celku.

[61] Nejvyšší správní soud sdílí také názor městského soudu, že výzva k odstranění pochybností vydaná Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu dne 5. 9. 2011 až v rámci odvolacího řízení nebyla způsobilá zhojit nedostatky původní výzvy ze dne 31. 3. 2009. S ohledem na skutečnost, že finanční úřad sdělil stěžovateli své pochybnosti dodatečně již v průběhu vytýkacího řízení výše popsaným způsobem, však byla tato výzva již nadbytečná a nezaložila stěžovateli nové povinnosti. Vydání této výzvy proto nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[62] Namítl-li stěžovatel v reakci na závěr městského soudu, podle kterého finanční úřad stěžovateli své pochybnosti dodatečně dostatečně určitě sdělil, že městský soud jeho námitku nepochopil, neboť žalobní námitka měla spočívat v tom, že po dodatečném seznámení s pochybnostmi finanční úřad nadále opakoval, že *„daňový subjekt neprokázal“*, přestože stěžovatel předložil řadu důkazů, jedná se o otázku rozložení důkazní břemene a jeho přenosu v průběhu daňového řízení, nikoliv o otázku související s nedostatky výzvy ze dne 31. 3. 2009 (k otázce důkazního břemenem již Nejvyšší správní soud vyjádřil výše).

*Délka vytýkacího řízení*

[63] Stěžovatel setrval na námitce, že délka vytýkacího řízení překročila lhůtu stanovenou pokynem Ministerstva financí D-144, a způsobila tak nezákonnost celého vytýkacího řízení. Nezpochybnil však zjištění městského soudu, že v souladu s uvedeným pokynem se běh lhůty pro vedení vytýkacího řízení stavěl po dobu dožádání, která finanční úřad učinil dne 28. 5. 2009, 13. 7. 2009 a 10. 9. 2009. Dožádaný správce daně provedl výslech svědků dne 3. 3. 2010. Městský soud dále opřel závěr o neexistenci průtahů o skutečnost, že finanční úřad požádal dne 9. 3. 2010 o prodloužení lhůty pro ukončení vytýkacího řízení. Této žádosti ministerstvo vyhovělo a prodloužilo lhůtu do 30. 9. 2010. V mezidobí dne 26. 7. 2010 finanční úřad projednal se stěžovatelem zprávu o výsledku vytýkacího řízení, kterou však stěžovatel odmítl podepsat. Následně stěžovatel požádal o prodloužení lhůty k vyjádření a opakovaně uplatnil námitky proti postupu správce daně, o kterých finanční úřad rozhodl dne 12. 8. 2010 a 19. 8. 2010. Vzhledem ke změně sídla žalobce Finanční úřad v Olomouci postoupil spis v září 2010 Finančnímu úřadu pro Prahu 10. Nový správce daně vydal platební výměr dne 19. 4. 2011.

[64] S ohledem na popsané skutečnosti, které mají oporu v listinách založených ve správním spisu, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s městským soudem, že v postupu původně místně příslušného správce daně nelze shledat průtahy v řízení. Dožádání finančního úřadu nebyla pouze formální, ale směřovala ke zjištění podstatných informací vztahujících se k příslušné daňové povinnosti stěžovatele. Neukončení vytýkacího řízení ve stanovené lhůtě pak způsobila nesoučinnost stěžovatele. Byť lze určité prodlení s ukončením vytýkacího řízení, resp. od 1. 1. 2011 postupu k odstranění pochybností shledat po změně místní příslušnosti, nelze odhlédnout od skutečnosti, že nový správce daně se musel teprve se spisem a se skutkovými zjištěními seznámit. Nadto, stěžovatel

netvrdil, jakým konkrétním způsobem se délka vytýkacího řízení negativně dotkla jeho práv. Nenamítl ani, že by správce daně ve vytýkacím řízení prováděl nadbytečné nebo neúčelné úkony, nebo že by s ohledem na rozsah dokazování prováděl ve skutečnosti daňovou kontrolu.

[65] Na rozdíl od stěžovatele Nejvyšší správní soud nepovažuje odůvodnění odpovídající žalobní námitky městským soudem za bagatelizaci pochybení finanční orgánů. Hodnocení délky vytýkacího řízení a jejího vlivu na zákonnost napadeného platebního výměru městským soudem odpovídá skutkovým okolnostem, a to včetně přispění stěžovatele k neukončení vytýkacího řízení původně místně příslušným správcem daně.

*Úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností a odůvodnění platebního výměru*

[66] Stěžovatel tvrdil v kasační stížnosti, že úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 28. 2. 2011 nemohl být považován za důkazní prostředek získaný v souladu se zákonem, protože vytýkací řízení nebylo zákonně zahájeno a jeho délka (resp. délka postupu k odstranění pochybností) byla v rozporu s právními předpisy. K těmto námitkám se Nejvyšší správní soud již částečně vyjádřil výše. S ohledem na skutečnost, že soud neshledal důvodným výchozí předpoklad stěžovatele, podle kterého měly mít na zákonnost řízení jako celku vliv nedostatky výzvy zahajující vytýkací řízení a délka tohoto řízení, neshledal ani nezákonnost úředního záznamu samotného. Z téhož důvodu je neopodstatněné tvrzení, že finanční úřad porušil § 93 odst. 1 daňového řádu, protože použil úřední záznam jako důkazní prostředek, přestože byl podle stěžovatele získán v rozporu se zákonem.

[67] Soud nepřisvědčil ani námitce, že platební výměr neobsahoval odůvodnění v předepsané formě, odkázal-li na úřední záznam o průběhu postupu k odstranění ze dne 28. 2. 2011. Platební výměr musí obsahovat odůvodnění v případech, je-li daň stanovena v odlišné výši, než byla přiznána, nebo tehdy, byla-li stanovena z úřední povinnosti správcem daně (§ 147 odst. 1 až 3 daňového řádu). Speciálním ustanovení vztahujícím se k této povinnosti je čtvrtý odstavec téhož ustanovení („*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.*“). Nejedná se ovšem o výjimku z povinnosti odůvodnit, ale pouze o zvláštní případy, kdy může být odůvodnění platebního výměru obsaženo v jiném dokumentu, na nějž platební výměr odkáže. Přestože odstavec § 147 odst. 4 daňového řádu hovoří výslovně pouze o protokolu, nikoliv o úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, oba dokumenty jsou si svou povahou a obsahem velmi blízké a § 90 odst. 1 daňového řádu s nimi počítá jako se dvěma alternativami, v nichž správce daně může zachytit výsledek postupu k odstranění pochybností. Obě tyto alternativy musí splňovat obdobné obsahové náležitosti – shrnují vyjádření a důkazní prostředky, na základě nichž správce daně považuje pochybnosti za přetrvávající, nebo naopak zcela či zčásti odstraněné. Součástí obou dokumentů jsou i úvahy a hodnocení správce daně týkající se shromážděných důkazů. Protokol i úřední záznam (za předpokladu, že tyto požadavky skutečně naplňují) tedy poskytují daňovému subjektu

dostatečnou možnost navrhnout doplnění dokazování, nebo případně po vydání platebního výměru brojit proti důvodům vyměření daně odvoláním. V případném odvolání může daňový subjekt brojit i proti důvodům uvedeným v těchto listinách.

[68] Nejvyšší správní soud proto sdílí názor městského soudu, že za součást odůvodnění platebního výměru lze považovat i odůvodnění úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností. Ostatně i důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí „*že pokud je rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou daňovému subjektu znám z výsledku kontroly nebo jiného postupu (např. postup k odstranění pochybností), tak je správce daně z povinnosti odůvodnění rozhodnutí liberován.*“ Z citovaného odůvodnění vyplývá, že zákonodárce nezamýšlel omezit možnost odůvodnit platební výměr výlučně odkazem na protokol podle § 90 odst. 1 daňového řádu, ale naopak zamýšlel zprostit správce daně povinnosti opakovat znova v platebním výměru shodné odůvodnění, které již bylo jednou vyjádřeno v jiném dokumentu, s nímž byl daňový subjekt seznámen.

[69] Úřední záznam ze dne 28. 2. 2011 o průběhu postupu k odstranění pochybností obsahoval podrobné odůvodnění všech shromážděných důkazů a jejich hodnocení finančním úřadem. Následně vydaný platební výměr obsahoval již jen stručné shrnutí a v podrobnostech odkázal na úřední záznam ze dne 28. 2. 2011. K vyjádření stěžovatele zaslanému v reakci na tento úřední záznam finanční úřad konstatoval, že stěžovatel nenavrhl další důkazy a veškeré namítané skutečnosti již byly řešeny, k hodnocení důkazních prostředků se finanční úřad opakovaně vyjádřil ve zprávě o vytýkacím řízení a následně v úředním záznamu o protokolu k odstranění pochybností. Finanční úřad proto neshledal důvody k pokračování dokazování. Nejvyšší správní soud považuje odůvodnění platebního výměru ve spojení s úředním záznamem ze dne 28. 2. 2011 za dostatečné. Stěžovatel neupřesnil, co konkrétně mělo podle jeho názoru v odůvodnění platebního výměru chybět. Netvrdil ani, že by mu skutečnost, že odůvodnění platebního výměru bylo zčásti obsaženo v úředním záznamu, ztížila možnost obrany proti platebnímu výměru. Soud proto neshledal důvodnou námitku, že platební výměr byl neurčitý a nedostatečně odůvodněný.

## V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[70] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[71] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu