



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **HOLTREN TRADE s.r.o.**, IČ 29360111, sídlem Hybernská 1009/24, Praha 1, zastoupená JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem, sídlem Nad Zátisím 586/22, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. března 2016 č. j. 9431/16/5300-21443-708158, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. června 2019 č. j. 10 Af 27/2016 - 43,

**takto:**

- I.** Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Zdeňka Weiga, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení případu**

[1] Předmětem sporu je otázka zákonnosti postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) při vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) žalobkyni.

[2] Dne 27. června 2013 vydal správce daně vůči žalobkyni zajišťovací příkaz na částku 25 377 760 Kč, neboť žalobkyně podala poslední dvě daňová přiznání k DPH opožděně, a ačkoli vykazovala vzhledem k obrovskému nárůstu obratu minimální daňovou povinnost, neuhradila ji. Správce daně zjistil, že žalobkyně přijala platby od svého odběratele, které obratem přeposlala na zahraniční bankovní účet jiné společnosti.

[3] Výzvou ze dne 22. srpna 2013 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností souvisejících s jejím přiznáním k DPH za 2. čtvrtletí roku 2013. Správce daně měl pochybnosti, zda žalobkyně plnění vykázaná v daňovém přiznání (nákup a prodej surového řepkového oleje) opravdu uskutečnila.

[4] Poté, co žalobkyně doložila knihu daňových dokladů, přijaté a vydané objednávky, dodací listy a přijaté a vydané faktury, ji správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. ledna 2014 vyzval k předložení dalších dokladů prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění, respektive nárok na odpočet DPH. Na ústním jednání dne 4. března 2014 žalobkyně předložila záznamy včetně údajů o DIČ svých obchodních partnerů, další faktury, kupní smlouvu, objednávky a e-mailovou komunikaci se svým dodavatelem. Na návrh žalobkyně vyslechl správce daně její bývalé jednatele; bývalá jednatelka dodavatele žalobkyně se k výsledku nedostavila a správce daně následně shledal, že její výslech není nutný, neboť na policii vypověděla, že nevěděla, že je zapsána jako jednatelka dodavatele žalobkyně, a o předmětných obchodech nic neví.

[5] Dne 6. května 2015 nahlédl nový zástupce žalobkyně do daňového spisu. Z vyhledávací části spisu mu byl zpřístupněn zajišťovací příkaz. Správce daně jej informoval o doposud zjištěných skutečnostech, které svědčí o tom, že obchodní transakce žalobkyně byly součástí řetězce, na jehož počátku bylo do České republiky dovezeno zboží, aniž by byla odvedena DPH. Správce daně zástupci žalobkyně sdělil, že v té souvislosti zaslal řadu mezinárodních dožádání a domnívá se, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání musela vědět.

[6] Dne 11. srpna 2015 zaslal správce daně žalobkyni sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně v odpovědi ze dne 25. srpna 2015 zpochybnila zákonnost postupu k odstranění pochybností a navrhla vyslechnout svého současného jednatele a obchodního zástupce svého dodavatele.

[7] Dne 26. srpna 2015 přesunul správce daně listiny z neveřejné části spisu do jeho veřejné části. Dne 3. září 2015 pak vyrozuměl žalobkyni, že neshledal důvod pro pokračování v dokazování a trvá na tom, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny a je na místě snížit žalobkynin nárok na odpočet DPH.

[8] Platebním výměrem ze dne 9. září 2015 č. j. 6005816/15/2001-2564-108115 správce daně vyměřil žalobkyni DPH za 2. čtvrtletí roku 2015 tak, že rozdíl mezi daní tvrzenou žalobkyní v daňovém přiznání a vyměřenou daní činil 44 360 666 Kč. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění, z něhož uplatňovala nárok na odpočet DPH, a navíc byly v průběhu daňového řízení zjištěny skutečnosti, které prokazují, že příslušné dodávky byly stíženy podvodem na DPH. Správce daně vycházel mimo jiné z řady skutečností zjištěných mezinárodním dožádáním.

[9] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál o úřední záznam o podaném vysvětlení bývalé jednatelky dodavatele žalobkyně na policii a o výsledky mezinárodního dožádání. Shledal totiž, že správce daně na tyto listiny odkazuje, nicméně nejsou součástí daňového spisu.

[10] Rozhodnutím označeným v záhlaví pak žalovaný odvolání proti platebnímu výměru zamítl. Přisvědčil názoru správce daně (respektive jej lehce korigoval), že ve vztahu k části nárokovaného odpočtu žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, ve zbytku doměřené částky bylo plnění zatíženo podvodem na DPH, o němž žalobkyně musela s ohledem na okolnosti případu vědět. K odvolacím námitkám žalovaný též konstatoval, že správce daně postupoval při vydání výzvy k odstranění pochybností v souladu se zákonem, předpokládal,

pokračování

že žalobkyně na výzvu vše potřebné doloží. Průtahy v postupu k odstranění pochybností jdou na vrub procesnímu postupu žalobkyně a obtížné dosažitelnosti jí navržených svědků, nezapříčinil je správce daně. Při vydání druhé výzvy postupoval správce daně v souladu s § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[11] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností ze dne 27. června 2013 obsahovala konkrétní pochybnosti správce daně ve vztahu k daňovému přiznání žalobkyně k DPH, postup k odstranění pochybností byl tudíž zahájen v souladu se zákonem. Po neuspokojivé odpovědi žalobkyně na tuto výzvu však správce daně namísto toho, aby zahájil daňovou kontrolu (postup k odstranění pochybností zjevně přestal být vhodným postupem pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně), vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. ledna 2014. Vydání takové výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností je sice obecně přípustné, pochybnosti v ní vyjádřené však musejí být odstranitelné jednoduchou odpovědí daňového subjektu. Výzvou ze dne 30. ledna 2014 správce daně po žalobkyni žádal doložení řady dokumentů a zodpovězení otázek vztahujících se k její obchodní činnosti v obecné rovině, k čemuž slouží právě daňová kontrola. Nejpozději v den vydání této výzvy správce daně věděl, že využije institutu mezinárodního dožádání, řadu pochybností navíc měl již v době vydání zajišťovacího příkazu. Komplexitu prováděného dokazování podtrhuje i skutečnost, že správce daně vyhledal řadu důkazů z vlastní iniciativy. Městský soud proto uzavřel, že správce daně zatížil řízení vadou, neboť pokračoval v postupu k odstranění pochybností, ačkoli měl zahájit daňovou kontrolu. Tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, „*a to přestože ze spisu prima facie nevyplývá [...], že by žalobci byla upřena procesní práva, která by mu svědčila, pokud by na místo postupu k odstranění pochybností byla prováděna daňová kontrola.*“ Žalovaný totiž nemohl vycházet z podkladů shromážděných poté, co se postup k odstranění pochybností stal nezákonným. Městský soud proto přikázal žalovanému, aby v dalším řízení provedl dokazování podle ustanovení daňového řádu upravujících daňovou kontrolu, čímž lze nezákonnost důkazů zhojit. Námitky žalobkyně týkající se odepření nahlédnutí do vyhledávací části spisu při nahlížení dne 6. května 2015 označil městský soud za obecné a vzhledem k tomu, že žalobkyně neuvedla, že by u některé z písemností nebyly splněny podmínky pro zařazení do vyhledávací části spisu či jak by případné pochybení mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, též za nedůvodné. Městský soud však přisvědčil žalobkyni, že v průběhu daňového řízení neměla možnost seznámit se s některými písemnostmi zařazenými do vyhledávací části spisu. K přeřazení listin týkajících se mezinárodního dožádání do veřejné části spisu totiž došlo až v odvolacím řízení, avšak bez toho, že by o tom byla žalobkyně vyrozuměna. Tato vada byla dle mínění městského soudu též způsobila ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Námitky žalobkyně týkající se vlastního vyměření daně městský soud neposuzoval, neboť nemohl vyloučit, že žalovaný v dalším řízení dospěje k odlišným skutkovým zjištěním či právním závěrům.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[12] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Namítal, že pokud nebylo prokázáno porušení práv žalobkyně, nepůsobuje nesprávný procesní postup (provádění postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly) *a priori* nezákonnost rozhodnutí správce daně. Žalovaný poukázal na nutnost odlišovat situace, kdy je proti postupu správce daně podána žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, od těch, kdy je žalobou napadáno konečné rozhodnutí. Ve druhém z uvedených případů je vždy třeba posuzovat, nakolik lze zjištěné skutečnosti považovat za vypovídající, dostatečné a spolehlivé,

tedy použitelné pro doměření daně. Doktrína ovoce z otráveného stromu nemá v daňovém řádu oporu. Použitelnost důkazů shromážděných v rámci postupu k odstranění pochybností v této věci zpochybněna nebyla, a to i proto, že městský soud neposoudil námitky žalobkyně týkající se závěrů žalovaného ohledně její účasti na podvodu na DPH. Nepoužitelnost skutkových zjištění nelze dovozovat z toho, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu a pokračoval v postupu k odstranění pochybností. Navíc i městský soud uznal, že ze spisu nevyplývá, že by byla žalobkyni upřena procesní práva, která by jí svědčila, pokud by proběhla daňová kontrola. Stěžovatel považuje za formalistický názor městského soudu, že jestliže se v určité fázi postupu k odstranění pochybností ukáže vhodné zahájení daňové kontroly a správce daně tak neučiní, má tento nesprávný postup za následek nezákonnost postupu od okamžiku vydání výzvy (tedy *ex tunc*). Zdůraznil, že i městský soud uznal, že výzva k odstranění pochybností byla vydána v souladu se zákonem.

[13] Stěžovatel dále namítl, že žalobkyně v žalobě brojila proti samotnému zahájení postupu k odstranění pochybností, nikoli proti tomu, že nebyl v určitém okamžiku překlopen do daňové kontroly. Městský soud tak nepřipustně dotvořil žalobní argumentaci, čímž vystoupil ze své role nestranného rozhodčího sporu.

[14] Další námitkou stěžovatel zpochybňuje závěry městského soudu týkající se možnosti žalobkyně seznámit se s písemnostmi zařazenými ve vyhledávací části spisu. Poukázal na závěr městského soudu, že samotné odepření nahlížení do této části spisu dne 6. května 2015 bylo v souladu se zákonem, respektive že žalobkyně neuvedla, jak ji zkrátilo na jejích procesních právech. Žalobkyně byla seznámena s výsledky postupu k odstranění pochybností a mohla se k nim vyjádřit. Již v tuto chvíli byla žalobkyně zevrubně seznámena s existencí a *de facto* i s obsahem výsledků mezinárodního dožádání. Nahlédnutím do těchto listin by se nemohla dozvědět nic dalšího. Stěžovatel zdůraznil, že listiny obsahující odpovědi na mezinárodní dožádání se ve spise běžně nenacházejí, jejich založení do spisu v rámci odvolacího řízení bylo nestandardním úkonem, který nelze chápat jako doplnění dokazování podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel pouze posoudil, že tyto listiny odpovídají informacím, které správce daně sdělil žalobkyni v rámci seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností, a následně je zařadil do daňového spisu. Nebyl povinen žalobkyni zpravit o doplnění předmětných listin do spisu.

[15] Nakonec stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, neboť má za to, že městský soud mohl vypořádat i námitky týkající se věci samé.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v průběhu daňového řízení ještě správní soudy podmiňovaly podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím ve vedení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly podáním stížnosti na takový postup a žádosti o prošetření způsobu vyřízení takové stížnosti, což je i s ohledem na délku řízení před správními soudy velmi zdlouhavý proces. Zásahová žaloba má pouze procesní povahu, nezákonnost postupu správce daně lze namítat i v řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí. Žalobkyně dovozuje, že svévolné zaměňování postupu k odstranění pochybností za daňovou kontrolu i jeho délka porušují čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod i § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu. Je-li řízení vedeno nezákonně, nemohou se důkazní prostředky shromážděné v jeho průběhu stát zákonnými, a to bez ohledu na to, zda je proti takovému postupu podána zásahová žaloba, či nikoli. Žalobkyni není zřejmé, o které ustanovení opírá stěžovatel svůj názor, že nebyla-li dotčena její práva, je opakování dokazování v rámci daňové kontroly nepřipustným formalismem. Žalobkyně dále uvedla,

pokračování

že „zatajováním důkazů“ ve vyhledávací části spisu porušil správce daně princip rovnosti zbraní v daňovém řízení.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[18] Nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že městský soud pochybil tím, že konstatoval, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný od vydání výzvy k prokázání skutečností, ačkoli žalobkyně v žalobě namítala jeho nezákonnost od počátku. Postup městského soudu lze totiž chápat jako částečné vyhovění žalobní argumentaci. Žalobkyně namítala, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný již od svého zahájení. Městský soud vyhodnotil zahájení postupu k odstranění pochybností jako zákonné, avšak ztotožnil se s žalobkyní v tom, že rozsah postupu k odstranění pochybností již jeho zákonný rámec překročil. V žádném případě žalobní argumentaci neměnil ani nedoplňoval. Žalobkyně v žalobě navíc poměrně obsáhle brojila i proti vydání výzvy k prokázání skutečností. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud při posuzování věci zůstal v mezích vytyčených žalobními body.

[19] Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

[20] Pokud nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je ve lhůtě 15 dnů oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, v opačném případě vydá do 15 dnů rozhodnutí o stanovení daně (§ 90 odst. 3 daňového řádu).

[21] Daňová kontrola se zaměřuje na daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu).

[22] V rozsudku ze dne 10. října 2012 č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2017 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud vyjádřil k rozdílu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou: Postup k odstranění pochybností má sloužit „*především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených*“, nikoli „*k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato ‚výboda‘ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí.*“ I proto je třeba při využití postupu k odstranění pochybností klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.

[23] Zásadní rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je v rozsahu oprávnění správce daně. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci sféry daňového subjektu proti jeho vůli (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, které se sice vztahovalo k již neúčinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a v něm upravenému vytykácímu řízení, citované závěry jsou však přenositelné i na postupy v režimu daňového řádu). Vzhledem k invazivnější povaze daňové kontroly je navíc obecně vhodné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve ukáže-li se, že v jeho rámci nelze pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání rozptýlit, překlomit jej do daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2010 č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, č. 2137/2010 Sb. NSS); volba postupu je nicméně na úvaze správce daně (viz výše citovaný rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Tato volba je omezena především tím, že postup k odstranění pochybností nelze na rozdíl od daňové kontroly použít pro namátkové prošetření tvrzení daňového subjektu (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2014 č. j. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS).

[24] V dané věci byl postup k odstranění pochybností zahájen v návaznosti na vydání zajišťovacího příkazu (viz odst. [2] výše), který byl odůvodněn těmito skutečnostmi: (a) žalobkyně sídlí na hromadné adrese, správci daně není známo skutečné místo jejího podnikání, (b) přiznání k DPH podává žalobkyně opožděně, (c) žalobkyně neuhradila daň přiznanou za dvě zdaňovací období, (d) u žalobkyně nebyl zjištěn žádný majetek, (e) žalobkyně dosud nebyla vystavena úhradě vysoké daňové povinnosti, (f) žalobkyně správci daně nenahlásila veškeré bankovní účty, které využívala pro svoji činnost od doby svého založení, a (g) žalobkyně je majitelkou maďarského bankovního účtu. Jedná se o řadu okolností typických pro podvody na DPH.

[25] Nejvyšší správní soud připouští, že za skutkových okolností projednávaného případu se mohl jako vhodnější institut – namísto vydání výzvy k odstranění pochybností – jevit zahájení daňové kontroly. Je tomu tak proto, že účast daňového subjektu na daňovém podvodu prokazuje správce daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Podmínkou pro vydání rozhodnutí o stanovení daně je, že *nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně* (a zároveň správce daně neshledal důvody k doplnění dokazování), jak vyplývá z § 90 odst. 2 daňového řádu. Stanovit daň v rámci postupu k odstranění pochybností tedy lze jen v případě, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Případné zjišťování podvodu na DPH však předpokládá, že daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které uvedl ve svém daňovém přiznání (kromě posledně citovaného rozsudku srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2016 č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, *„je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečнено), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě nebož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný,*

pokračování

*avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.*“ Citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu dále zapovídá přenášet na daňový subjekt důkazní břemeno k vyvrácení zjištění správce daně o existenci podvodu na DPH a účasti daňového subjektu na něm. Z toho vyplývá, že postup k odstranění pochybností není konstruován pro odeprání daňového odpočtu na základě existence podvodu na DPH.

[26] To, že by určitý postup byl vhodnější, však ještě neznamená, že jiná varianta musí být automaticky nezákonná. Nejvyšší správní soud uznává, že správce daně má alespoň na počátku relativní volnost ve výběru konkrétního postupu k prošetření činnosti daňového subjektu (srov. výše odst. [23]). Nelze totiž v této souvislosti ztráct ze zřetele další aspekt, a sice to, že daňová kontrola s sebou nese intenzivnější zásahy do práv daňového subjektu. Z perspektivy daňového subjektu, resp. s ohledem na respekt k jeho právům, by proto měl mít přednost postup k odstranění pochybností, který daňovému subjektu umožní správci daně dobrovolně poskytnout veškeré potřebné údaje a doklady (srov. § 2 odst. 2 daňového řádu a výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 92/2008 - 147). Současně platí, že vymezení rozsahu pochybností, na něž zaměří svou pozornost, je plně v kompetenci (a úkolem) správce daně. Pokud by byla označena za nezákonnou samotná výzva k odstranění pochybností jen proto, že skutečný rozsah pochybností správce daně byl (anebo mohl být) širší, fakticky by to postavilo daňové subjekty do méně příznivé situace (správci daně by „pro jistotu“ častěji zahajovali invazivnější daňovou kontrolu).

[27] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že výzva k odstranění pochybností ze dne 22. srpna 2013 byla vydána v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu a obsahově vyhovovala odst. 2 tohoto ustanovení (správce daně v ní uvedl konkrétní řádky daňového přiznání, k němuž se jeho pochybnosti vztahovaly, a specifikoval, z čeho tyto pochybnosti pramení [*„došlo k výraznému zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění a zároveň došlo k výraznému zvýšení u přijatých zdanitelných plnění. Správce daně má pochybnosti, zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata a na výstupu uskutečněna. Dále jsou pochybnosti o údajích v ř. 9 – vykazovaná částka – daň na vstupu neodpovídá vykazované částce – základ daně (uvedeny stejné hodnoty). V daňovém přiznání uvádíte hodnotu na ř. 22 – vývoz zboží, současně jste podali souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu (stejná částka na ř. 22) a nevykázali žádnou hodnotu na ř. 20 přiznání.*]). Nesrovnalosti spočívající v nestandardní výši nadměrného odpočtu DPH Nejvyšší správní soud opakovaně označil za pochybnosti dostatečné pro vydání výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu (srov. například rozsudky ze dne 13. prosince 2013 č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, ze dne 9. května 2016 č. j. 8 Afs 76/2015 - 58 a ze dne 16. května 2019 č. j. 1 Afs 8/2019 - 56). Problém nepředstavuje ani skutečnost, že správce daně žalobkyni vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním v dotčeném zdaňovacím období, a originálů všech písemností, které se k těmto dokladům vztahují, *„zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení*“ . Tento požadavek je sice obecný, je však třeba si uvědomit, že správce daně z přiznání k DPH nedokáže určit konkrétní přijatá a zdanitelná plnění, přičemž *„soudu není zřejmé, jak jinak než předložením evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, by bylo možno unést primární důkazní břemeno daňového subjektu ve vztahu k nadměrnému odpočtu, který daňový subjekt tvrdí v daňovém přiznání*“ (již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 8/2019; viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. prosince 2018 č. j. 2 Afs 9/2018 - 38).

[28] Správný je i závěr městského soudu, že vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 k prokázání skutečností dne 30. ledna 2014 došlo k procesní vadě a další postup k odstranění pochybností se stal nezákonným, neboť měl být „překlopen“ do daňové kontroly (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2014 č. j. 2 Afs 174/2014 - 31). Obecně sice lze výzvu podle § 92 odst. 4 v rámci postupu k odstranění pochybností vydat, podmínkou však je, že přetrvávající pochybnost „*lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. prosince 2015 č. j. 4 Afs 328/2015 - 29). Správce daně však výzvou k prokázání skutečností po žalobkyni požadoval, aby prokázala, že nakoupený surový řepkový olej skutečně převzala od svého dodavatele a že nárok na odpočet DPH skutečně uplatnila v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty, a vyzval ji k doložení řady okolností provázejících její obchodování (jakým způsobem uzavřela dohodu se svým dodavatelem, jak se vůbec dozvěděla o možnosti nakupovat od něj, s kým jednala, kdo vystavoval faktury apod.). Takovému požadavku nelze vyhovět „*jednoduchou reakcí*“, naopak je nutné předložení řady listin a výslech svědků (což správce daně skutečně provedl). Pro takto rozsáhlé dokazování však výzva podle § 92 odst. 4, a ani postup k odstranění pochybností určeny nejsou. Je též třeba zmínit, že po vydání výzvy k prokázání skutečností již správce daně postupoval z vlastní iniciativy, řadu důkazů vyhledal sám, bez součinnosti se žalobkyní (v podrobnostech viz odstavec 75 rozsudku městského soudu). Řadu skutečností navíc zjišťoval prostřednictvím mezinárodního dožádání, které má probíhat v rámci daňové kontroly, nikoli postupu k odstranění pochybností (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. července 2018 č. j. 1 Afs 273/2017 - 30).

[29] Zbývá odpovědět na otázku, zda popsané pochybení (nezákonnost postupu v řízení, resp. procesní vada) mohlo ovlivnit zákonnost konečného rozhodnutí o vyměření daně žalobkyní jako takového.

[30] V první řadě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že stěžovatel správně upozorňuje na určité rozdíly mezi důvodností žaloby na ochranu před nezákonným zásahem a žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve vztahu k nezákonnému procesnímu postupu správce daně. Zatímco pro úspěch zásahové žaloby postačí, že je postup správce daně shledán nezákonným (a prokáže-li se zkrácení práv žalobce v důsledku zjištěné nezákonnosti), ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně (či jiného rozhodnutí) lze přistoupit pouze tehdy, pokud nezákonný postup, spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení, ovlivnil nebo mohl ovlivnit zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí ve věci [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 - 55; v obecné rovině též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. června 2011 č. j. 2 As 60/2011 - 101 či ze dne 26. dubna 2017 č. j. 6 Afs 36/2017 - 25].

[31] Námitka žalobkyně, že jí nelze přičítat k tíži, že zásahovou žalobu nepodala, je sice oprávněná, nemůže však nic změnit na skutečnosti, že žalobě proti rozhodnutí lze z důvodu procesních vad vyhovět jen tehdy, jsou-li zjištěné vady způsobily ovlivnit zákonnost tohoto rozhodnutí. A právě v tomto směru se náhled stěžovatele a městského soudu rozchází.

[32] Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí poněkud nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2017 č. j. 1 Afs 87/2016 - 45. V citovaném rozhodnutí sice Nejvyšší správní soud skutečně uznal, že postup k odstranění pochybností byl s ohledem na svůj rozsah nezákonný, a to i přesto, že daňovému subjektu v zásadě nebyla upřena žádná procesní práva, nevyplývá z něj však, že by šlo o vadu, která by sama o sobě vyžadovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (nešlo o jediný ani o stěžejní důvod kasačního výroku).



pokračování

[33] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2015 č. j. 2 Afs 32/2015 - 41 potom vyplývá, že i při zjištění, že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, je třeba uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonitost napadeného rozhodnutí ve věci, a to v intencích žalobních bodů. To potvrdil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 27. dubna 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, v němž s odkazem na výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 shledal, že zrušit rozhodnutí o stanovení daně lze s ohledem na nezákonný postup k odstranění pochybností (daňovou kontrolu) jen tehdy, zpochybní-li žalobce zjištění učiněná v rámci tohoto postupu v tom smyslu, zda jsou použitelná pro doměření daně. V rozsudku č. j. 2 Afs 74/2016 - 28 Nejvyšší správní soud též konstatoval, že aplikace doktríny „ovoce z otráveného stromu“ (nepoužitelnost skutkových zjištění získaných v excesivně protahovaném postupu k odstranění pochybností) nemá oporu v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně, která je opřena o nezákonně prováděný postup k odstranění pochybností, je tak třeba uvést konkrétní procesní práva, která v souvislosti s takovým postupem měla být zkrácena, což musí souviset se zákonitostí napadeného rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud proto zaměřil svou pozornost na žalobní námitky a zjistil, že žalobkyně pouze obecně uvedla, že *„řízení, které předcházelo vydání výměru, bylo průkazně vedeno v rozporu s ústavou a zákonem. Proto i rozhodnutí spočívající na jeho podkladě jsou ústavně nekonformní a nezákonná“* a že *„podle mínění žalobce nebyl správce oprávněn druhou výzvou k odstranění nově vzniklých pochybností vůbec vydávat. Vydal-li ji, dokládá to nevhodnost jím zvoleného kontrolního mechanismu – postupu k odstranění pochybností namísto důvodného zahájení daňové kontroly [...]. Tudiž i následky této vady v postupu jsou shodné s následky uvedenými v předchozím bodu.“* Žalobkyně ani nenaznačila, jakým způsobem se vedení postupu k odstranění pochybností odrazilo v jejích procesních právech, respektive v jakém směru by její postavení bylo lepší, pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud dále poukazuje na závěr městského soudu, že *„ze spisu prima facie nevyplývá [...], že by žalobci byla upřena procesní práva, která by mu svědčila, pokud by namísto postupu k odstranění pochybností byla prováděna daňová kontrola.“* Za takové situace nelze dovodit, že nezákonný postup správce daně spočívající v tom, že namísto výzvy k prokázání skutečností ze dne 30. ledna 2014 nezahájil daňovou kontrolu, mohl sám o sobě ovlivnit zákonitost rozhodnutí o stanovení daně. Zjištěné pochybení proto nemůže být samo o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele.

[35] Přesto však rozhodnutí městského soudu obstojí. V daňovém řízení totiž – i v důsledku výše popsané procesní chyby – bylo porušeno právo žalobkyně seznámit se s podklady pro rozhodnutí stěžovatele a vyjádřit se k nim.

[36] Správce daně již ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. srpna 2015 odkazoval na vysvětlení, které bývalá jednatelka dodavatele žalobkyně podala na policii, a na skutečnosti zjištěné mezinárodním dožádáním, aniž by tyto důkazy byly zařazeny v daňovém spise, což by žalobkyni umožnilo se s nimi seznámit. Skutečnosti zjištěné především z mezinárodního dožádání přitom představují významnou oporu závěrů stěžovatele o účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalobkyně na uvedené sdělení reagovala návrhem na doplnění dokazování. Podle úředního záznamu ze dne 26. srpna 2015 sice byla do veřejné části spisu z jeho vyhledávací části přesunuta řada listin, nikoli však úřední záznam o vysvětlení podaném na policii a výsledky mezinárodního dožádání. Následně správce daně žalobkyni sdělil, že neshledal důvod k pokračování v dokazování (aniž by se zmínil o přesunu listin z vyhledávací části spisu do jeho veřejné části) a vydal platební výměr, který se v podstatné části opíral o skutečnosti zjištěné z mezinárodního dožádání. Z předloženého daňového spisu přitom nelze dovodit, že by výsledky mezinárodního dožádání a úřední záznam policie vůbec byly součástí spisu ke dni vydání platebního výměru. Naopak pokyn stěžovatele správci daně k doplnění spisového materiálu potvrzuje, že uvedené listiny *nebyly* součástí daňového spisu (stěžovatel

výslovně uvedl, že dané podklady „*se v postoupeném spisovém materiálu nenacházejí*“, přičemž měl pochopitelně k dispozici i vyhledávací část spisu). Poté, co správce daně do spisu doplnil CD obsahující výsledky mezinárodního dožádání a úřední záznam o vysvětlení podaném bývalou jednatelkou dodavatele žalobkyně, stěžovatel bez dalšího zamítl odvolání žalobkyně.

[37] Uvedené skutečnosti jednoznačně dokládají, že žalobkyně neměla v daňovém řízení reálnou možnost seznámit se s důležitými podklady pro žalobou napadené rozhodnutí a vyjádřit se k nim. Teprve až v odvolacím řízení byly tyto listiny zařazeny do daňového spisu, o čemž se však žalobkyně vůbec nedozvěděla. Nemůže obstát argument stěžovatele, že žalobkyně mohla obsah listin zjistit ze seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností a z odůvodnění platebního výměru. Účastník řízení musí mít možnost se s podklady rozhodnutí seznámit přímo, nikoli v podobě již ovlivněné jejich interpretací ze strany orgánu veřejné moci.

[38] Městský soud nesprávně konstatoval, že stěžovatel pochybil v souvislosti s přeřazením listin z vyhledávací části spisu do jeho veřejné části, neboť podle všeho přehlédl, že dokumenty související s mezinárodním dožádáním ve spise vůbec nebyly a byly do něj doplněny až na pokyn stěžovatele. To však nic nemění na zákonnosti jeho závěru, že řízení bylo zatíženou vadou spočívající ve zkrácení práva žalobkyně seznámit se s podklady rozhodnutí stěžovatele.

[39] Toto pochybení je důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Nelze označit za zákonné rozhodnutí opřené o podklady, s nimiž se žalobkyně nemohla seznámit. Stěžovatel se sice pokusil chybu správce daně napravit, ani on však neučinil vše potřebné pro zachování procesních práv žalobkyně, neboť ji nevyrozuměl o tom, že předmětné listiny byly do daňového spisu doplněny. Ačkoli má stěžovatel pravdu, že nejde o typickou situaci předvídanou § 115 odst. 2 daňového řádu, který mu v případě provádění dokazování v odvolacím řízení ukládá seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit mu vyjádřit se k nim, opomíná obecné ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu, dle něhož je správce daně povinen umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva. Právě toto ustanovení bylo v posuzovaném daňovém řízení porušeno.

[40] Tvrzení, že listiny týkající se mezinárodního dožádání se do daňového spisu zpravidla nezakládají, stěžovatel nijak nepodložil, toto tvrzení nemá oporu ani v daňovém řádu. Je-li výsledek mezinárodního dožádání použit jako důkaz, musí být součástí spisu [přičemž lze chápat, je-li v průběhu řízení založen do vyhledávací části spisu v souladu s § 65 odst. 1 písm. a), v takové situaci však musí být v souladu s odst. 2 tohoto ustanovení nejpozději k okamžiku provedení hodnocení důkazů přeřazen do veřejné části spisu]. Výjimkou by mohly být pouze listiny obsahující skutečnosti utajované podle zvláštních právních předpisů; o takovou situaci však v projednávané věci nejde a není třeba se jí hypoteticky zabývat.

[41] Správný je i závěr městského soudu, že za dané situace je předčasné posuzovat rozhodnutí stěžovatele v meritu. Vyplývá to z povahy zjištěné procesní vady – pokud byla způsobilá ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci, nelze vyloučit, že by bez takové vady bylo rozhodnutí stěžovatele jiné. Nemá proto smysl přezkoumávat vlastní posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH, které se po napravení zjištěné vady daňového řízení může změnit.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že městský soud učinil nesprávný závěr ohledně vlivu vedení postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly ovlivnit na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Jeho rozhodnutí však i přesto ob stojí s ohledem na druhý důvod,

pokračování

pro nějž městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, tedy že žalobkyni bylo upřeno právo seznámit se s některými podklady rozhodnutí žalovaného. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem městského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), avšak s korekcemi vyplývajícími z tohoto rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2005 č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, č. 781/2006 Sb. NSS, ze dne 14. května 2008 č. j. 3 As 11/2007 - 92 a ze dne 7. srpna 2019 č. j. 6 As 62/2019 - 35).

[43] Kasační stížnosti žalovaného tudíž není důvodná, pročež ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[44] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[45] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem, který za ni učinil jeden úkon právní služby spočívající v sepsu a podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], za nějž mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Ze spisu krajského soudu vyplývá, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH, přiznaná odměna se mu proto zvyšuje o 21 % čítajících výši této daně na konečných 4 114 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

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

V Brně dne 7. listopadu 2019

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu