



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

ŽALOBCE: J. L., bytem J. n. Ú.

zastoupený JUDr. Ing. Milanem Marko, MBA, daňovým
poradcem, sídlem Na Sádkách 1218/3a, České Budějovice

ŽALOVANÝ: Generální finanční ředitelství, sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

- 1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212 (dále jen „napadená

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí“), jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydaná po provedeném přezkumném řízení ze dne 19. 5. 2015, č. j. 15604/15/5300-21443-708158 a č. j. 15606/15/5300-21443-708158, jimiž Odvolací finanční ředitelství změnilo svá předchozí rozhodnutí ze dne 3. 10. 2013, č. j. 24371/13/5000-14305-708158 a č. j. 24373/13/5000-14305-708158, tak, že dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem v Klatovech dne 13. 3. 2012, č. j. 33629/12/133911402290 a č. j. 33635/12/133911402290, jimiž byla žalobci na základě provedené daňové kontroly doměřena DPH za III. a IV. čtvrtletí 2008 ve výši 177.175 Kč, resp. 72.507 Kč, se mění v části týkající se bankovního spojení, výše dodatečně vyměřené daně a penále zůstalo nezměněno. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II.

Žaloba

2. Žalobce úvodem žaloby shrnul dosavadní průběh správního řízení a uvedl, že přezkoumání daňových rozhodnutí v jeho případě bylo nařízeno nezákonně. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu lze nařít přezkoumání rozhodnutí, jestliže příslušný orgán dojde k závěru, že bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. O takový rozpor může jít pouze v případě, že rozhodnutí odporuje jednoznačnému příkazu či zákazu zákona nebo jeho výkladu dle ustálené judikatury tuzemských soudů, případně došlo-li k porušení procesních předpisů způsobem, který mohl mít vliv na rozhodnutí. O rozpor s právním předpisem však nejde, jestliže správní orgán aplikuje jeden z několika možných výkladů zákona (zde příznivější pro žalobce) a později, po vydání rozhodnutí, se přikloní, třeba i na základě judikatury, k jinému výkladu. Odvolacím rozhodnutím OFŘ změnilo dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2008 a zrušilo dodatečný platební výměr na tuto daň za 4. čtvrtletí 2008. Důvodem těchto rozhodnutí bylo odlišné právní posouzení věci. Finanční úřad v Klatovech dospěl k názoru, že daňový subjekt je povinen odvést daň na výstupu, přestože určité zdanitelné plnění neuskutečnil, protože vystavil daňový doklad, na němž uvedl daň. OFŘ dospělo k názoru, že pokud k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, pak (při přefakturaci stavebních prací přes firmu Zámek Týnec s.r.o. "tam a zpět") nemá daňový subjekt ani nárok na odpočet, ani povinnost odvést daň, přestože vystavil daňový doklad a na něm daň uvedl. Jde tedy o různý výklad zákona, respektive vzájemného vztahu jeho ustanovení [§ 108 odst. 1 písm. m) ve znění platném pro rok 2008 versus § 2 zákona o DPH]. V napadeném rozhodnutí se pak GFŘ na základě podnětu OFŘ přiklonilo k výkladu, který aplikoval bývalý Finanční úřad v Klatovech. Nejde zde tedy o zjištění, že v pravomocně skončeném daňovém řízení nebyla některá skutečnost vzata v úvahu nebo že bylo nějaké ustanovení zákona porušeno nebo nebylo aplikováno některé ustanovení zákona, které mělo být uplatněno, nebo že naopak bylo uplatněno některé ustanovení zákona, které být uplatněno nemělo, či že jde o vzájemný vztah zákonných ustanovení, který nebyl vzat v úvahu, ačkoliv v úvahu měl být vzat. V daném případě jde fakticky o změnu názoru OFŘ po pravomocném vyměření daně na vzájemný vztah dvou zákonných ustanovení, zde o povinnosti odvést daň (pouze) z uskutečněných zdanitelných plnění (§ 2) a o povinnosti odvést daň uvedenou na vystaveném daňovém dokladu (§ 108). Připustit změnu pravomocného rozhodnutí pouze na základě změny názoru či výkladu právních norem správním orgánem (byť třeba i podepřené judikaturou) by znamenalo zcela negovat význam právní moci rozhodnutí, tedy jeho závaznosti a nezměnitelnosti, která je jedním ze základních atributů právního státu a má tedy ústavněprávní rozměr. Nařít či připustit přezkoumání pravomocného

rozhodnutí je proto v daném případě ústavně nepřijatelné.

3. Žalobce dále uvedl, že rozsudek SDEU č. C-642/11 *Strojtrans*, na který se napadené rozhodnutí odvolává, byl přijat již 31. 1. 2013, takže v době rozhodování o odvolání již měl a musel být odvolacímu orgánu znám a lze tedy soudit, že k němu OFŘ přihlíželo. Klíčové však je, že rozsudek EU není v daném případě aplikovatelný. Důvodem je nesoulad práva EU a českého zákona o DPFI. Evropské právo pro oblast daně z přidané hodnoty představuje od roku 2007 směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“). Do českého právního řádu ji implementuje či má implementovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Obecně, pokud tuzemské právo ukládá v rozporu s evropskou směrnicí více povinností nebo přiznává méně práv, mají adresáti takové tuzemské právní normy právo dovolat se přímého účinku evropské směrnice. Pokud však tuzemské právo neukládá všechny povinnosti, které ukládá směrnice, nebo přiznává práva či osvobození ve větším rozsahu než směrnice připouští, stát se přímého účinku směrnice dovolávat nemůže. V takovém případě je věcí orgánů EU, aby přiměly členský stát k úpravě vnitrostátních předpisů tak, aby odpovídaly směrnicí. A přesně o takový případ se jedná i u žalovaného. Rozsudek SDEU vykládá článek 203 směrnice v rámci této směrnice, ale § 108 zákona o DPH je nutno vykládat v rámci tohoto zákona, nikoliv v rámci směrnice. Daně lze podle Ústavy ukládat pouze zákonem, nikoliv evropskými směrnicemi. Směrnice na rozdíl od Nařízení není přímo závazným právním předpisem. Výklad článku 203 Směrnice, k jakému dospěl SDEU, je možný pouze díky existenci článku 62 Směrnice. Směrnice vytváří fikci, že zdanitelným plněním není jen dodání zboží nebo poskytnutí služby, jak stanoví její článek 63, ale i jiné případy, „kdy se naplní podmínky pro vznik daňové povinnosti“, tedy například vystavení dokladu s daní podle čl. 203. Zákon o DPH však neobsahuje žádné ustanovení analogické článku 62 Směrnice a nikde nestanoví, že vystavení daňového dokladu s daní se považuje za zdanitelné plnění nebo je předmětem daně. Článek 203 směrnice zakotvující povinnost odvést daň každé osobě, která daň uvede na dokladu, je zařazen v Hlavě IX „POVINNOSTI OSOB POVINNÝCH K DANI A NĚKTERÝCH OSOB NEPOVINNÝCH K DANI“, kapitole 1 „Platební povinnost“ Oddíle 1 „Osoby povinné odvést daň správci daně“. Takto zařazená ustanovení nepochybně obecně stanovují, kdo je povinen odvést daň. Proti tomu ustanovení § 108 zákona o DPH je zařazeno v Hlavě V „SPRÁVA DANĚ V TUZEMSKU“ Dílu 1 „Obecná ustanovení o správě daně“. Takto zařazená ustanovení je proto nutno považovat za čistě procesní normy, které nemohou vymezovat předmět daně, tedy existenci a rozsah daňové povinnosti, ale pouze upravovat, které osoby a jakým způsobem plní povinnosti, které vznikly na základě hmotněprávních ustanovení. Rozhodně nelze v takto označené části zákona hledat hmotněprávní normy přímo upravující předmět a rozsah daňové povinnosti. Veškerá ustanovení § 108 vlastně pouze konkretizují, která osoba je povinna přiznat nebo zaplatit daň, pokud taková povinnost na základě hmotněprávních norem vznikla, tedy došlo-li ke skutečnostem, které jsou předmětem daně. Uvedenými vzájemnými vztahy jednotlivých ustanovení Směrnice a jednotlivých ustanovení zákona o DPH z hlediska jejich systematického zařazení se nezabýval ani Nejvyšší správní soud v rozsudku 8 Afs 21/2014. Výše uvedené neznamená, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH ve znění platném v roce 2008 je obsoletní. Znamená to pouze, že samo o sobě nezakládá nikomu daňovou povinnost. Ta je vymezena předmětem daně podle § 2. Z ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ve znění platném v roce 2008 [respektive dnes písm. i)] pak plyne, že daň za uskutečněná zdanitelná plnění je povinen zaplatit nejen plátce daně, ale též jiná osoba, například neplátce nebo dokonce osoba nepovinná k dani. Ale tato povinnost plyne pouze v případě, že došlo ke

zdanitelnému plnění. Pokud tedy žalovaný vyložil ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) pouze jazykově jako hmotněprávní normu rozšiřující předmět daně vymezený v § 2 bez ohledu na systematiku zákona, posoudil věc po právní stránce nesprávně. Žalobci jsou známa jak rozhodnutí SDEU č. C-642/11 *Strojtrans* tak rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 21/2014. V obou případech šlo o jasné daňové podvody, kdy plátce vystavil daňový doklad s daní (za plnění, jehož uskutečnění se neprokázalo), ale daň nepřiznal a neodvedl, zatímco příjemce údajného zdanitelného plnění si na základě takového dokladu uplatnil nárok na odpočet. Oba soudy tak fakticky přezkoumávaly postup daňové správy v boji proti evidentním daňovým podvodům. V daném případě o nic takového nejde. Žalobce daň přiznal a odvedl (a na druhé straně odečetl), žádný daňový únik nezpůsobil a pouze na základě tlaku pracovníků správce daně vystavil opravné daňové doklady, na jejichž základě mu správce daně snížil nárok na odpočet, ale ponechal daňovou povinnost z vystaveného daňového dokladu s daní. Žalobce je přesvědčen, že při posuzování tohoto případu nemůže soud uvedené skutečnosti pomíjet. Nad rámec posuzované věci lze uvést, že při důsledném uplatnění výkladu, který na základě rozsudku SDEU č. C-642/11 *Strojtrans* zaujalo OFŘ a GFŘ, by měly daňové subjekty možnost úspěšně se vyhýbat daňové povinnosti vystavováním opravných daňových dokladů se záporným základem a zápornou daní I to je totiž "daň uvedená na daňovém dokladu". Možnosti pro daňové podvody by se nijak nesnížily, jen trochu změnily. Plátce daně dodá zboží, vystaví daňový doklad a následně vystaví ve stejné výši opravný daňový doklad na stejnou částku s mínusem se lživým odůvodněním, že plnění bylo vráceno, a převzetí tohoto opravného dokladu si nechá potvrdit od příjemce. Příjemce zboží si uplatní odpočet z původního dokladu a opravný doklad nezaúčtuje, protože k vrácení zboží ve skutečnosti nedošlo. Plátce zahrne do přiznání k dani oba doklady, původní i opravný, takže nezaplatí nic a v případě daňové kontroly bude tvrdit, že vystavil (opravný) doklad s daní a doručil jej příjemci, což prokáže, takže splnil formální podmínku pro snížení daně, a otázka, zda skutečně došlo k vrácení zboží, není relevantní, protože podle judikatury SDEU stačí, že byl vystaven doklad s daní.

4. Žalobce konstatoval, že v obsáhlých rozhodnutích správních orgánů se pod záplavou údajů o jednotlivých daňových dokladech ztrácí základní problém, a to otázka zda mezi žalobcem a společností Zámek Týnec s.r.o. došlo či nedošlo ke zdanitelným plněním. Žalobce tvrdí, že ano a tato tvrzení doložil fakturami, smlouvami o dílo a předávacími protokoly. Žalovaný zastává názor, že nikoliv, protože Zámek Týnec nezaměstnával žádné zaměstnance a nemohl tak dodávat stavební práce. Žalobce stále zastává názor, že dílo mu dodal Zámek a on sám Zámku dodal práce na této opravě a část materiálu. (Žalobce nepřefakturoval „přes Zámek“ pouze práce hrazené ze státního účelového příspěvku, ale i další práce.) Podle obchodního zákoníku není dodavatelem díla ten, kdo ho vlastními pracovníky provádí, ale ten, kdo se k tomu zaváže smlouvou. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že Zámek nemohl být dodavatelem stavebních prací, protože nemá zaměstnance, nemá tento svůj názor oč právně opřít. A pokud žalovaný odmítá uznat přefakturaci v případě žalobce proto, že žalobce je též společníkem a jednatelem Zámku, pak je zřejmé, že žalovaný nadřazuje formální stránku věci stránce věcné. Pokud by totiž byla přefaktura provedena úplně stejným způsobem přes jiný subjekt, který by neměl k žalobci žádný vztah, byla by situace věcně naprosto stejná, ale žalovaný by proti ní, jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, nic nenamítal a ani namítat nemohl. Argumentace žalovaného je tedy nejen právně, ale i logicky chybná. Jedním ze základních ústavních principů právního státu je princip právní jistoty a předvídatelnosti rozhodování státních orgánů. Žalobce opravuje zámek v Týnci již mnoho let a prakticky každoročně na

to dostává dotace, které však kryjí jen menší část celkových nákladů. Fakturování "přes Zámek" si nevymyslel, ale bylo mu doporučeno pracovníky MK jako nejvhodnější metoda, jak vyhovět dotačním předpisům. Ze strany FÚ v Českých Budějovicích, kde byl daňový subjekt dříve registrován, proběhla u daňového subjektu daňová kontrola, při níž byl celý postup s fakturací "přes Zámek" prověřen a shledán bezvadným. Jestliže v současné době správce daně shledává takový postup daňového subjektu daňově nesprávným, jde o porušení jak principu právní jistoty, tak i předvídatelnosti postupu státního orgánu. Na tom ni nemění ani to, že v roce 2008 se změnila podmínky pro poskytování účelových příspěvků a nebylo už nadále možné hradit z příspěvku vlastní práci žadatele. Žalobce totiž vlastní práci nikdy neúčtoval. Žalovaný tak založil své rozhodnutí na nesprávném zjištění skutkového stavu, tedy na neexistenci zdanitelných plnění mezi žalobcem a společností Zámek Týnec s.r.o., i když tento skutkový závěr fakticky vyplývá z nesprávného právního posouzení daných okolností.

5. Závěrem žaloby žalobce uvedl, že OFŘ vydalo přezkumná rozhodnutí v podobě, v jaké se schvalují novely zákonů a jiných právních předpisů, tedy „za slovo aaaa se vkládají slova bbbbbb" a „slova cccccccc až dddddd se nahrazují slovy eeeeeeeeeee". K pochopení toho, co je vlastně obsahem rozhodnutí, je tak nutno spojit některé části textu odvolacích rozhodnutí a některé části přezkumných rozhodnutí. Žalobce se domnívá, že takto postupovat nelze a že z každého správního rozhodnutí samotného musí být jasné patrné, jak bylo rozhodnuto. Postup použitý OFŘ by snad mohl být akceptovatelný, pokud by se měnila jen nepatrná část velmi obsáhlého výroku rozhodnutí (například územního rozhodnutí) nebo například jen částka nebo lhůta k plnění u daňového rozhodnutí, ale rozhodně není tento postup přijatelný v případě, když se rozhodnutí mění zásadně nebo v pravý opak, jako v daném případě.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. I žalovaný úvodem svého vyjádření popsal dosavadní průběh správního řízení, včetně řízení přezkumného. Dále žalovaný uvedl, že přezkumné řízení dle § 121 a násl. daňového řádu je mimořádným opravným prostředkem - dozorčím prostředkem, který umožňuje přezkoumat rozhodnutí za situace, pokud bylo vydáno v rozporu se zákonem. Dle § 121 odst. 1 správce daně musí přezkumné řízení nařídit, pokud dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, tedy v rozporu s hmotným nebo procesním právem. Právní kvalifikace vždy spočívá v určení skutku a jeho subsumpci pod příslušnou právní normu. Pokud je daný skutek podřazen pod normu nesprávnou, nebo je naopak chybná aplikace normy správné, jedná se samozřejmě o rozpor se zákonem. Žalovaný ve svých rozhodnutích o nařízení přezkumu, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 ze dne 24. 11. 2015 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212 ze dne 24. 11. 2015 přesně vymezil důvody nezákonnosti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 8999/13/5000-14301-706470 ze dne 20. 3. 2013 a č. j. 9000/13/5000-14301-706470 ze dne 19. 3. 2013. Důvodem nesprávnosti uvedených rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla především chybná aplikace příslušných ustanovení ZDPH. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalobce, že v posuzovaném případě šlo o pouhou změnu právního názoru na určitou problematiku. Nesprávná aplikace zákona (v obecné rovině) spadá pod pojem „rozpor se zákonem". Pokud bychom připustili opačný názor, byl by popřen smysl jakéhokoli přezkumu. Správce daně by zároveň porušil v případě opačného postupu zásadu zákonnosti a zásadu oficiality. Nad rámec výše uvedeného žalovaný doplňuje, že žalobce

tuto námitku uplatňoval již v odvolacím řízení proti rozhodnutím žalovaného (č. j. 40980/14/7100-21001-010212 a 40981/14/7100-21001-010212), kterými byla dle ustanovení § 121 daňového řádu nařízena přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 10. 2013. Názor žalovaného byl potvrzen i rozhodnutím odvolacího orgánu, Ministerstva financí, v rozhodnutí č. j. MF-81380/2014/39-3.

7. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením žalobce týkajícím se rozsudku SDEU ve věci *Stroj trans*. Ze samotného rozsudku *Stroj trans* se podává: „38. Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že: osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno.“ Stejně tak řešenou situaci posuzuje Nejvyšší správní soud, jenž v rozsudku 8 Afs 21/2014 ze dne 13. 10. 2014 vyložil, že: „Podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty. Pro doměření daně podle předmětného ustanovení proto není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo.“ Na základě uvedeného nelze přisvědčit žalobci, že Směrnice, nebo potažmo SDEU, jenž ji v rozsudku *Stroj trans* vykládá, zakládá fikci, kdy zdanitelným plněním je také vystavení dokladu s daní dle čl. 203 Směrnice, respektive že daný článek Směrnice ukládá daňovou povinnost nezakotvenou v národním právním řádu. Povinnost osoby, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, tuto daň přiznat, potom z ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH vyplývá zcela jednoznačně. K tomu viz rozsudek NSS 8 Afs 21/2014: „19. Pravidlo obsahující povinnost osoby, která uvede daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit daň bylo do zákona o DPH zařazeno již od samého počátku a jeho obsah zůstal až do současnosti zachován. V průběhu let se měnilo pouze jeho zařazení do jednotlivých písmen § 108 a s účinností od 1. 1. 2010 došlo k upřesnění textu, který nově zní „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“ (srov. důvodovou zprávu k návrhu zákona č. 489/2009 Sb., která potvrzuje, že zákonodárce nezamýšlel změnit, ale pouze upřesnit stávající znění).“ Nelze také souhlasit s názorem žalobce ohledně systematiky Směrnice ve vztahu k systematice zákona o DPH. I tento vztah již ve své rozhodovací praxi Nejvyšší správní soud řešil, když v cit. rozsudku 8 Afs 21/2014 judikoval: „18. Podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH ve znění účinném pro zdaňovací období let 2005 až 2007 byla povinna přiznat a zaplatit daň „osoba, která uvede daň na daňovém dokladu“. Ze samotného znění předmětného ustanovení podmínka přeshraničního prvku nevyplývá a nelze ji dovodit ani z jeho systematického zařazení v rámci zákona o DPH. Ustanovení §108 je zařazeno v hlavě IV zákona o DPH nazvané „Správa daně v tuzemsku“, nese název „Osoby povinné přiznat a zaplatit daň“ a upravuje situace, ve kterých jsou různé subjekty („plátce“, „osoba“, „osoba identifikovaná k dani“, „osoba registrovaná k dani v jiném členském státě“ atd.) povinny přiznat a zaplatit DPH, přičemž konkrétní podmínky, včetně případného přeshraničního prvku, jsou v jednotlivých písmenech výslovně uvedeny [viz např. písmena e) až I) ve znění účinném do 31. 12. 2008]. 24. Podle důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice má být každá osoba, která uvede DPH na faktuře, povinna zaplatit daň, protože vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH [COM(73) 950, 20. 6. 1973, Bulletin Evropských společenství, dodatek č. 11/73].“
8. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že stavební práce na opravě zámku Týnec prováděl pouze žalobce jako fyzická osoba, a to ve své režii. Z daňové evidence žalobce vyplývá, že žalobce vynaložil náklady na nákup

materiálu, mzdové náklady nebo uplatnil odpisy stavební techniky. Oproti tomu společnost PALLIARDI nejen že nezaměstnávala žádné zaměstnance, ale především neměla ve svém majetku žádný movitý či nemovitý majetek. Nadto, sám žalobce uvedl (viz protokol č. j. 49931/11/133931400108 ze dne 12. 4. 2011), že společnost PALLIARDI prováděla stavební, truhlářské a tesařské práce, které byly totožně fakturovány žalobcem společnosti PALLIARDI a naopak společností PALLIARDI žalobci. Na základě uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že stavební práce na opravě zámku Týnec prováděl žalobce osobně a vzájemná fakturace mezi ním a společností PALLIARDI tuto skutečnost pouze zastírala. Žalovaný proto zásadně odmítá tvrzení žalobce, že otázka uskutečnění zdanitelného plnění mezi žalobcem a společností PALLIARDI byla správcem daně upozaděna či dokonce nebyla řešena vůbec. Stejně tak je nutné odmítnout tvrzení žalobce, že z příslušných rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství není patrné, jakým způsobem bylo rozhodnuto. Rozhodnutí vydaná v přezkumném nebo odvolacím řízení tvoří spolu s přezkoumávaným rozhodnutím jeden celek. Tak ostatně vyplývá z dikce § 123 odst. 5 a § 116 odst. 1 daňového řádu. V posuzovaném případě tak Odvolací finanční ředitelství vždy v příslušných rozhodnutích uvedlo, k jaké změně přezkoumávaných rozhodnutí došlo, a tyto změny byly vždy řádně odůvodněny. Touto námitkou se žalovaný zabýval již v žalobou napadených rozhodnutích, a proto na jejich odůvodnění tímto odkazuje.

IV.

První rozhodnutí soudu ve věci

9. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57Af 28/2017 – 47, zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018 - 35 (dále jen „zrušující rozsudek“).

V.

Vyjádření žalobce po zrušení rozhodnutí

10. Žalobce uvedl, že poté, co Nejvyšší správní soud neakceptoval právní názor Krajského soudu, na němž byl založen kasačním rozhodnutím zrušený rozsudek, považuje žalobce za klíčovou žalobní námitku uvedenou v bodě VI. žaloby, tedy nesprávné právní posouzení věci s ohledem na rozdíly v úpravě evropské směrnice a českého zákona o DPH.
11. Jediným důvodem doměrku za 4. čtvrtletí 2008 podle žalobou napadeného rozhodnutí (když bylo postaveno najisto, že k žádnému zdanitelnému plnění nedošlo) zůstává to, že žalobce vystavil daňový doklad (ve smyslu § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rok 2008). Jak je podrobně rozebráno v žalobě, je třeba toto ustanovení vykládat podle jeho systematického zařazení v zákoně jako ustanovení čistě procesní, které dopadá pouze na osoby, jimž vznikla daňová povinnost podle hmotněprávních ustanovení zákona. Je jistě právem adresáta právních norem, zde daňových zákonů, aby mohli své daňové povinnosti seznat z ustanovení upravujících předmět, základ a sazbu daně a nemuseli je hledat skrytá v jiných ustanoveních zákona upravujících podle jeho systematiky pouze procesní otázky. Postup, kdy je judikatura SDEU opírající se o evropskou směrnici prosazována v rozporu s českým zákonem, pak znamená, že prostřednictvím soudních rozhodnutí se fakticky zajišťuje přímý účinek evropské směrnice ve prospěch státu, ačkoliv evropské právo připouští, aby se tohoto účinku dovolávali pouze občané, nikoliv stát. Z tohoto důvodu považuje žalobce za nutné

žalobou napadený rozsudek zrušit.

12. Žalobce dále uvedl, že během řízení o kasační stížnosti žalovaného u Nejvyššího soudu uplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně uvedená v § 148 odst. 5 daňového řádu, která podle § 264 odst. 3 daňového řádu začala ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, běžet dne 30. 9. 2008 pokud jde o daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2008 a dne 31. 12. 2008 pokud jde o daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008. V okamžiku uplynutí těchto lhůt byla žalobci pravomocně vyměřena daň z přidané hodnoty za 3.čtvrtletí 2008 rozhodnutím žalovaného v přezkumném řízení ze září 2018, a za 4. čtvrtletí 2008 (v důsledku zastavení přezkumného řízení) rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství o odvolání žalobce. Žalobce se domnívá, že po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty mu již nelze daň stanovit a to ani v důsledku soudních rozhodnutí.
13. Žalovanému je známo, jak Nejvyšší správní soud vykládá běh prekluzivní lhůty, která začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a dobíhá za účinnosti daňového řádu. Žalobce však považuje za ústavně nepřijatelné, aby v důsledku protahujících se daňových a soudních řízení a stavení lhůt bylo možné prekluzivní lhůtu prodlužovat fakticky do nekonečna, když po každém zrušení daňového rozhodnutí soudem by dalším úkonem orgánu daňové správy započala běžet nová tříletá lhůta a desetiletou lhůtu v případě stavení jejího běhu během soudního přezkumu prakticky nelze vyčerpat. Účelem daňové prekluze je dosažení právní jistoty, která sama o sobě je jednou ze základních hodnot právního státu. Účelem správního soudnictví je přitom ochrana občanů před svévolí výkonné moci, nikoliv ochrana zájmů státu. Proto takový výklad zákona, který v zájmu státu fakticky neguje maximální lhůtu pro vyměření daně, je podle žalobce ústavně nepřijatelný.
14. Je věcí státu, pro který jsou daňové příjmy záležitostí prvořadého významu, aby svou daňovou správu a správní soudnictví organizoval tak, aby daňová řízení včetně případného soudního přezkumu byla ukončena před uplynutím maximální zákonné lhůty pro stanovení daně. V případě žalobce je třeba upozornit, že správce daně začal provádět daňovou kontrolu až na konci tříleté lhůty, poté, co nejprve vyhověl žalobcově odvolání proti doměřené dani, si svůj názor rozmyslel a velmi dlouho trvalo nařízení a poté provedení přezkumného řízení, a konečně téměř 4 roky trval (do kasačního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) soudní přezkum. Na tomto nemá žalobce žádnou vinu.

VII.

Vyjádření žalovaného po zrušení rozhodnutí

15. K polemice žalobce ohledně prekluze žalovaný toliko odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 36/2017 – 85, ze dne 21. 3. 2018, který k otázce stavení maximální desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně (v návaznosti na přechodné ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu), uvádí následující: *„pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně §*

41 SŘS, jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu“. Z citované pasáže rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j.: 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. 3. 2018 tedy skutečně jasně vyplývá, že objektivní prekluzivní lhůta, která počala běžet za účinnosti ZSDP a dobíhá za účinnosti DŘ, se staví na základě § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví: „*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona*“.

VII.

Posouzení věci soudem

16. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
17. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce i žalovaný s tím souhlasili
18. S ohledem na skutečnost, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu, byl soud na základě ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. současně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

VIII.

Rozhodnutí soudu

19. Žaloba není důvodná.
20. Úvodem soud předesílá, že nemohl přisvědčit žalobcově námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k určení subjektu, jenž prováděl stavební práce na opravě zámku Týnec. Daná otázka již byla pravomocně vyřešena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 8. března 2016, č. j. 57 Af 37/2014 – 46, v němž soud dospěl k závěru, že žalobce provedenou „přefakturací“ pouze formálně navodil stav, že vše vypadalo tak, že plnění, která sám učinil, namísto něho učinila společnost Zámek Týnec s.r.o. Společnost Zámek Týnec s.r.o. ve skutečnosti žádná plnění neposkytla. Správnost daného závěru byla potvrzena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2017, č. j. 5 Afs 138/2016 – 74. Rovněž polemika žalobce týkající se „*nátlaku ze strany pracovníků správce daně v průběhu daňové kontroly*“ byla správními soudy shledána nedůvodnou. S argumentací obsaženou ve shora uvedených rozsudcích se zdejší soud plně ztotožňuje a odkazuje na ni.
21. Důvodnou není ani námitka nezákonnosti zahájení přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu. Je třeba si uvědomit, že otázka splnění podmínek pro vedení přezkumného řízení byla předmětem samostatného správního řízení, jež vyústilo v rozhodnutí

Generálního finančního ředitelství ze dne 20. 8. 2014, č. j. 40980/14/7100-21001-010212 a č. j. 40981/14/7100-21001-010212, jimiž byl nařízen přezkum rozhodnutí vydaných Odvolacím finančním ředitelstvím. Předmětná rozhodnutí byla potvrzena v rámci řízení odvolacího, konkrétně rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 4. 2. 2015, č. j. MF-81380/2014/39-3, proti němuž žalobce ve správním soudnictví nijak nebrojil, ač tak učinit měl a mohl, pokud byl toho názoru, že některá z podmínek pro vedení přezkumného řízení není naplněna, a to i s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené například v rozsudku ze dne 19. října 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, podle něhož rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí, může být učiněno předmětem soudního přezkumu ve správním soudnictví.

22. Soud se neztotožnil s argumentací žalobce, podle níž není zřejmé, jak bylo Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnuto po provedeném přezkumném řízení. Z daných rozhodnutí je zcela jednoznačně patrné, že dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem v Klatovech dne 13. 3. 2012, č. j. 33629/12/133911402290 a č. j. 33635/12/133911402290, jimiž byla žalobci na základě provedené daňové kontroly doměřena DPH za III. a IV. čtvrtletí 2008 ve výši 177.175 Kč, resp. 72.507 Kč, se mění v části týkající se bankovního spojení, výše dodatečně vyměřené daně a penále zůstalo nezměněno. Změna přezkoumávaného rozhodnutí byla tedy zcela jasně vymezena, soud proto předmětnou žalobní námitku neshledal důvodnou.
23. Úvahy zdejšího soudu stran výkladu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, podle něhož „*přiznat a zaplatit daň správci daně je povinná osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*“ shledal kasační soud ve zrušujícím rozsudku nepřezkoumatelnými, proto se soud touto otázkou znovu zabýval a dospěl k závěru, že žalobní argumentace není důvodná.
24. Žalobní tvrzení „*žalobce daň přiznal a odvedl (a na druhé straně odečetl), žádný daňový únik nezpůsobil a pouze na základě tlaku pracovníků správce daně vystavil opravné daňové doklady, na jejichž základě mu správce daně snížil nárok na odpočet, ale ponechal daňovou povinnost z vystaveného dokladu s daní (zvýrazněno zdejším soudem)*“ není ve vztahu k IV. čtvrtletí 2008 pravdivé. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 3. 2012, č. j. 29188/12/133931401161 ve spojení s dodatečným platebním výměrem na DPH za IV. čtvrtletí 2008 ze dne 13. 3. 2012, č. j. 33635/12/133911402290 je jednoznačně patrné, že správce daně neuznal žalobci odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění ve výši 398.525 Kč (základ daně 2.097.500 Kč), přičemž stavebních prací, které jsou předmětem sporu mezi účastníky se týkala částka 387.125 Kč (základ daně 2.037.500 Kč), zbylou část neuznaného odpočtu představovalo DPH za nákup grafických prací, kterou žalobce nespornuje. Potud tedy první část tvrzení žalobce, že „*mu správce daně snížil nárok na odpočet*“, odpovídá realitě. Konstatování, že „*(správce daně) ponechal daňovou povinnost z vystaveného dokladu s daní*“, však již v souladu se skutečným stavem věci není. Ze shora zmíněného platebního výměru a zprávy o daňové kontrole jasně vyplývá, že správce daně akceptoval opravný doklad č. 1104 vystavený žalobcem dne 21. 12. 2011 (týkal se daně uvedené na daňových dokladech č. f/8004 – f/8008) a žalobci snížil daňovou povinnost o 326.018 Kč (základ daně 1.715.881 Kč). Daň ve výši 22.111 Kč (vyplývající z daňových dokladů č. f/8007 a č. f/8008) žalobce nepřiznal a neodvedl, nemohlo proto dojít k jejímu snížení na základě opravného dokladu. Na základě shora uvedených skutečností platí, že soud nemohl ve vztahu k rozhodnutí žalovaného 24. 11. 2015 č. j. 121422/15/7100-20117-010212, které se týká IV. čtvrtletí 2008, shledat žalobcovu polemiku týkající se výkladu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH důvodnou již proto, že žalovaný postupoval v souladu s požadavky žalobce a daňovou

povinnost žalobci snížil.

25. Pokud se jedná o III. čtvrtletí 2008, pak je nezbytné poukázat na obsah zrušujícího rozsudku, v němž kasační soud uvažil, že zdejší soud nemůže odmítnout aplikovat závěry rozsudku č. j. 8 Afs 21/2014 -30 pouze s poukazem na obecnou judikaturu, dle které pro uplatnění DPH je stěžejní vždy existence uskutečnění zdanitelného plnění bez ohledu na formální stav účetních dokladů. Právní věta daného rozsudku zní „podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty. Pro doměření daně podle předmětného ustanovení proto není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo. (zvýrazněno zdejším soudem)“ Z právě citovaného textu je jasné patrné, že závěr obsažený v právní větě má zcela obecnou platnost (viz zvýrazněná část), polemika žalobce o tom, že na nyní projednávanou věc nedopadá z důvodu skutkových odlišností, je lichá – klíčová skutková okolnost, která podmiňuje aplikaci daného judikátu a vznik daňového dluhu, tj. vystavení daňového dokladu s uvedením daně, byla v projednávané věci naplněna. Potud tedy soud nemá správním orgánům co vytknout. Dílčí korekci však vyžaduje jejich argumentace týkající se odůvodnění uplynutí prekluzivní lhůty pro opravu daně na výstupu za zdaňovací období III. čtvrtletí 2008. Soud se neztotožňuje se závěrem, že v nyní projednávané věci byla lhůta pro opravu daně (a vůbec samotná možnost provést opravu daně) zakotvena v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Jak uvádí sám žalovaný, možnost provést opravu daně podle právě citovaného ustanovení byla zákonem o DPH dána až od 1. 4. 2011 na základě novelizace provedené zákonem č. 47/2011 Sb., který v čl. II (Přechodná ustanovení) bodu 1 stanoví, že „pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy.“ Z přechodného ustanovení podle názoru zdejšího soudu vyplývá, že na postup při uplatnění opravy daně (uplatnění práva souvisejícího s DPH) bude dopadat zákon o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2008, tj. v době vzniku daňové povinnosti. V tomto období zákon o DPH vůbec možnost provést „Opravu výše daně v jiných případech“ neobsahoval. Absolutní nemožnost provést opravu daně by však podle názoru soudu vedla k rozporu s konstantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu Směrnice o DPH, podle které je povinností členských států ve svých právních předpisech zakotvit možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně (viz např. bod 36 rozsudku ze dne 18. 6. 2009, C-566/07 Stadeco). Zdejší soud má za to, že s ohledem na nutnost výkladu zákona o DPH v souladu s evropskou právní úpravou je nezbytné zkoumat, zda pro možnost opravit daň i před účinností zákona č. 47/2011 Sb. není dán podklad v jiném ustanovení. Podle soudu je takovým ustanovením § 42 zákona o DPH, který v rozhodné době obsahoval pravidla pro „úpravu základu daně a výše daně u zdanitelných plnění.“ Byť je si soud vědom určitých rozdílů mezi opravou podle § 42 zákona o DPH (jedná se o situace vzniklé až po podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období) a později platného § 43 (daň byla od počátku uplatněna chybně), jde se o právní úpravu řešící velmi podobný problém (opravu DPH), proto při neexistenci § 43 zákona o DPH či jeho ekvivalentu je nezbytné uzavřít, že žalobce byl oprávněn provést opravu DPH na základě tehdy platného § 42 jakožto jediného nástroje poskytujícího řešení souladné s právem EU. Podle § 42 odst. 8 platí, že „opravu základu a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.“ Původní zdanitelné plnění se v projednávané věci uskutečnilo na základě daňových dokladů č. f/8001 až f/8003 ve třetím čtvrtletí 2008. Ve smyslu shora uvedeného ustanovení bylo možné opravu provést

do 30. 9. 2011, žalobce však požádal o opravu podle dokladu č. 1103 až dne 30. 12. 2011, tj. po uplynutí lhůty stanovené zákonem o DPH, správní orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, když opravný daňový doklad týkající se III. čtvrtletí 2008 nezohlednily, neboť důsledkem prekluze je vždy zánik samotného subjektivního práva.

26. Žalobce se mylí, pokud ve vyjádření po zrušení rozsudku poukazuje na to, že během řízení o kasační stížnosti uplynula maximální desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Soud ve shodě s žalovaným odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která na otázku možnosti uplynutí prekluzivní lhůty v průběhu soudního řízení správního dává zcela jasnou odpověď. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 – 85, na který správně odkazuje žalovaný, kasační soud uvážil, že „pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu (...) I pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven. (zvýrazněno zdejší soudem).“ V projednávané věci je prekluzivní lhůta stavena od 3. 2. 2017 do 13. 5. 2018 a od 16. 5. 2018 do 13. 12. 2019, a od daného okamžiku až do právní moci tohoto rozhodnutí. První z objektivních prekluzivních lhůt započala dne 30. 9. 2008, druhá dne 31. 12. 2008, a běžně by tedy uplynuly dne 30. 9. 2018, resp. 31. 12. 2018. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že byla lhůta stavěna úhrnem na dobu více než 3 let, je nepochybné, že dosud neuplynula.
27. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

IX.

Náklady řízení

28. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 30. 3. 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

