



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce J.L.**, nar. ..., bytem ..., zastoupeného daňovým poradcem JUDr. Ing. Milanem Marko, se sídlem Vyšehrad 158, Český Krumlov, proti **žalovanému Generálnímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, v řízení 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,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce, JUDr. Ing. Milana Marko, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

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 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. Důvody žaloby

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 nařídít 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. Nařídít či připustit přezkoumání pravomocného rozhodnutí je proto v daném případě ústavně nepřijatelné.

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 směrnici. 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 neznamena, 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 GŘ, 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.

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 materiálů. (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.

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 ccccccccc až ddddddd 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

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 jakéhokoliv 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.

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 systematickému zákonu 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 povinná 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 fakturu, povinná 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].“

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 společností 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. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Žaloba je důvodná.

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.

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.

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.

Klíčovou spornou otázku mezi účastníky v projednávané věci představoval výklad § 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.“ Žalovaný s odkazem na znění citovaného ustanovení uzavřel, že s ohledem na skutečnost, že to byl právě žalobce, kdo uvedl v případě plnění pro Zámek Týnec s. r. o. daň na daňovém dokladu, a proto je povinen deklarovanou daň z přidané hodnoty zaplatit. Svou argumentaci přitom žalovaný zároveň opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30 a Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 1. 2013 vydaného ve věci C-642/11. Zdejší soud má ovšem za to, že s ohledem na okolnosti projednávaného případu je výklad ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH provedený žalovaným velice zjednodušující, nemůže proto obstát.

V této souvislosti je potřebné uvést, že odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30 (dostupný na www.nssoud.cz), není příkladný. Nelze přehlédnout tu skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu stojí osamoceně vedle desítek až stovek rozsudků Nejvyššího správního soudu kladoucích důraz na průkaz existence uskutečnění zdanitelného plnění mnohdy bez ohledu na formální stav účetních dokladů a podrobně popisujících přenos důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Nesprávným je i odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 1. 2013 vydaného ve věci C-642/11. V daném rozsudku Soudní dvůr Evropské unie dospěl k tomuto závěru: „1) Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že: – osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno; – z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v oprávném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury daň z přidané hodnoty, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění. 2) Zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v oprávném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však vzhledem k daňovému úniku nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se před ním účastnily plnění uplatňovaného za účelem vzniku nároku na odpočet, má za to, že plnění nebylo uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ověření čehož je na předkládajícím soudu“.

Nelze ovšem pominout, že výše uvedený závěr Soudního dvora Evropské unie se prioritně vztahuje na „příjemce“, tj. Zámek Týnec s. r. o., nikoli „vystavitele faktury“, tj. žalobce. Ve vztahu k „vystaviteli faktury“ jsou určující zejména body 35 až 37 citovaného rozsudku: „Z výše uvedeného kromě toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 33 tohoto rozsudku, není daňová správa povinna v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem. Vzhledem k tomu, že taková ověřovací povinnost neexistuje, nelze z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila DPH přiznanou vystavitelem faktury, vyvodit, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledně uvedeným odpovídají uskutečněným zdanitelným plněním. Unijní právo však nevylučuje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naučtovaná osobou povinnou k dani

uskutečněna, a že případně provede opravu daňového dluhu vyplývající z daňových přiznání podaných osobou povinnou k dani. Výsledek takové kontroly je – stejně jako přiznání k naúčtované DPH podané vystavitelem faktury a uhrazení této daně posledně uvedeným – skutečností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit při posuzování toho, zda bylo v konkrétním případě uskutečněno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpočet“.

Pokud tedy správní orgány v případě žalobce přistoupily k provedení daňové kontroly, tj. otevřely důkazní řízení, byl povinný výsledky důkazního řízení hodnotit v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jestliže tedy bylo v rámci důkazního řízení postaveno na jisto, že plnění pro zámek Týnec s. r. o. deklarovaná žalobcem nebyla uskutečněna, musely správní orgány na tuto skutečnost reagovat a daň na výstupu po žalobci nepožadovat, a to bez ohledu na překročení lhůty pro uplatnění opravných daňových dokladů uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Jinak by došlo k absurdní situaci, kdy by správní orgány na základě zjištěného skutkového stavu (správně) odmítly uznat odpočet daně s ohledem na fiktivní charakter plnění, ale zároveň by z takto zjištěné fiktivní transakce požadovaly odvod daně, což by podle názoru zdejšího soudu představovalo nepřipustný formalismus, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav.

Závěr

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně daňového poradce za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když daňový poradce převzal a připravil zastoupení žalobce a jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 11.228 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64

s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 24. dubna 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.