



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **WNE – CZ, s. r. o.**, IČO: 28739850,
sídlem Modlany 56, 417 13 Modlany,
zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem,
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1,

Proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17831/15/5300-21443-701328,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17831/15/5300-21443-701328, **se pro vadu řízení a pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17831/15/5300-21443-701328, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 12. 2014, č. j. 2314022/14/2514-50524-501038. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 9. 3. 2011 do 31. 3. 2011 ve výši 598 828 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí sdělil penále z doměřené daně ve výši 119 765 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že u data podpisu napadeného rozhodnutí JUDr. D. J., ředitelem sekce a zástupcem ředitele žalovaného, je uvedena doložka „*Neznámá platnost*“. Dále poznamenala, že rozhodnutí bylo jejímu právnímu zástupci doručeno dne 9. 6. 2015 a od téhož dne je zřejmě pravomocné. Žalobkyně konstatovala, že nebrojí proti hodnocení odvolací námitky č. 1, nenapadá způsob vyřízení odvolací námitky č. 2 a zásadně nesouhlasí se závěrem žalovaného o nedůvodnosti odvolací námitky č. 3. Podotkla, že v průběhu řízení prokazovala, že v daném případě nešlo o její dovoz zboží, neboť nebyla osobou, v jejíž prospěch bylo zboží propuštěno do celního režimu, u něhož vzniká daňová povinnost, a proto se ve vztahu k ní neuplatní režim § 20, § 23, § 30 a § 108 zákona o DPH. Žalobkyně tvrdila, že solární panely uvedené v jednotném správním dokladu č. 11CZ20650010CF5F50 (dále též „předmětné panely“) nebyly dovozem ze třetí země, ale byly již dříve uvolněny pro volný pohyb na území Evropské unie. Dovozem ze třetí země byly jen eternitové šablony ze Švýcarska, které tak byly i celně řešeny. Žalobkyně popsala, že pro celní řízení zmocnila celního deklaranta, který měl plně v kompetenci náležitosti s celním řízením spojené, proto žalobkyně vůbec nevěděla, že na ni byla vypsána faktura na předmětné panely. Skutečnost, že celnímu úřadu byly předloženy doklady, podle kterých je žalobkyně dovozcem předmětných panelů, se tato dozvěděla až v rámci daňové kontroly prováděné správcem daně. Zdůraznila, že příjemcem panelů byla slovenská společnost WEBERA, s. r. o. (dále jen „Webera“), v jejíž prospěch bylo toto zboží propuštěno do celního režimu, a dodala, že zboží nebylo dovezeno do skladu, který si pronajala, nýbrž do areálu o ploše několika tisíc m² s několika skladovými halami, z čehož měla žalobkyně k dispozici jen nepatrnou část, a finálním vlastníkem panelů byl vlastník uvedeného areálu, neboť se panely instalovaly na střechu jedné ze zmíněných hal, což správce daně při fyzické prohlídce zkontroloval.
3. Podle žalobkyně správce daně při daňové kontrole u daňového subjektu L. P. akceptoval společnost Webera jako příjemce předmětných panelů. Dále upozornila na to, že v rámci ústního jednání dne 10. 2. 2014 uvedla, že kamion, který dovezl zboží pro žalobkyni, byl naložen i materiálem určeným pro společnost Webera, neboť se řešilo Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vytížení vozu; materiál pro žalobkyni tvořily malé panely a střešní krytina eternit, určené ke kompletaci a vrácení zpět dodavateli, což bylo následně i fakturováno. Žalobkyně shrnula, že daňové orgány tím, že neakceptovaly její tvrzení ve spojitosti s dalšími důkazy, nepřihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, nebraly v úvahu skutečný obsah právního úkonu, a porušily tak § 92 odst. 2 daňového řádu.

4. Žalobkyně připomněla, že podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít

i podklady převzaté z jiných daňových řízení. Namítala, že úplně stejným pracovníkům správce daně bylo již z postupu k odstranění pochybností ve věci daňového subjektu L. P. známo, že zboží bylo pořízeno společností Webera od španělského dodavatele Worldnewenergy, ES, následně dovezeno L. P., který je dodal společnosti Imola, s. r. o., což

vyplývá

z úředního záznamu správce daně ze dne 20. 5. 2013, č. j. 1209324/13/2514-0514-507116. Podle žalobkyně přitom správci daně muselo být zřejmé, že jde o totožné zboží, neboť se jednalo

o stejný jednotný právní doklad č. 11CZ20650010CF5F50. Pokud bylo zboží pořízeno společností Webera pro L. P., nemohlo být zároveň pořízeno pro žalobkyni. Právní hodnocení žalovaného, že předmětem odvolání byla pouze žalobkyně a skutečnosti, informace či postupy z jiných řízení u jiných daňových subjektů nelze akceptovat, označila žalobkyně za naprosto nesprávné vzhledem k dikci § 93 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně zdůraznila, že splnila svou důkazní povinnost a daňové orgány měly toto jiné řízení, v němž bylo prokázáno, kdo byl skutečným dovozcem předmětných panelů, zohlednit jako důkaz. Podle žalobkyně by při provedení daného důkazu toto řízení vůbec neproběhlo a je otázkou, zda zahájení řízení nebrání překážka věci pravomocně rozhodnuté ve smyslu § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Dodala, že – ačkoli se jedná o nesporný důkaz výše uvedených skutečností – žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezmínil ani o místním šetření provedeném u žalobkyně dne 27. 5. 2014, při kterém správce daně solární panely nenalezl a našel zásoby zboží, jež skutečně dovezla žalobkyně.

5. Podle žalobkyně je výčet důkazních prostředků obsažený v § 93 odst. 1 daňového řádu demonstrativní, přičemž důkazem jsou i neveřejné listiny. Vzhledem k tomu, že správce daně deklaroval v seznámení s výsledky kontrolního zjištění své přetrvávající pochybnosti, žalobkyně předložila „Potvrzení pro účely daňového řízení“ vydané společností Webera. Údaje v něm obsažené mohl správce daně získat – jak žalobkyně navrhovala – dožádáním u příslušného správce daně na Slovensku, nebo přímo výzvou podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně podotkla, že předmětná listina má stejnou důkazní hodnotu jako vyjádření třetích osob na výzvu správce daně a v žádném případě se nejedná o čestné prohlášení, nýbrž o poskytnutí údajů analogicky podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu přes nečinnost správce daně. Podle žalobkyně navíc ani čestné prohlášení není vyloučeno jako důkazní prostředek. Žalobkyně konstatovala, že pokud měl správce daně pochybnosti o tvrzení společnosti Webera, mohl je srovnat s výsledky daňového řízení u L. P., kde byl tento dokument považován za rozhodný důkazní prostředek, případně provést důkaz dožádáním slovenského správce daně.
6. Také v odvolacím řízení doloženou fakturu č. 01/03-11 ze dne 1. 3. 2011 označila žalobkyně za zřejmý důkaz, přičemž považovala za lhostejné, zda byl získán od dodavatele nebo od společnosti Webera. Žalobkyně zopakovala, že nebyla fyzicky přítomna celnímu řízení, a proto nemohla tento důkaz předložit dříve, než zjistila přetrvávající pochybnosti správce daně a žalovaného. Dodala, že žalovaný byl podle § 92 odst. 5 daňového řádu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinen prokázat své tvrzení, že předmětný důkaz byl předložen účelově. Žalovaný měl navíc podle žalobkyně postupovat v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, seznámit ji s výsledky dokazování před vydáním napadeného rozhodnutí a umožnit jí, aby se k tomuto důkazu (faktuře) vyjádřila. To se však nestalo a žalovaný daný důkaz vyhodnotil bez možnosti žalobkyně se k tomu vyjádřit a případně navrhnout další důkazní prostředky. Napadené rozhodnutí tak podle žalobkyně bylo vydáno před ukončením odvolacího řízení.

7. K argumentaci žalovaného, že žalobkyně měla revokovat celní řízení, tato uvedla, že „v daňovém řízení postačí § 8 odst. 3 DR“ s tím, že v řízení bylo nepochybně prokázáno, že zboží bylo ve vlastnictví zcela jiných subjektů než žalobkyně. Zdůraznila, že splnila svou důkazní povinnost, a pokud měl správce daně přetrvávající pochybnosti, musela by nastoupit jeho důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Podle žalobkyně proto jí zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 77/2006 na daný případ dopadá. Podotkla, že pokud prokázala skutečný stav věci odlišný od stavu deklarovaného daňovým dokladem, musí být tento skutečný stav rozhodující ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně navíc nemohla dosáhnout nápravy celního řízení bez spolupráce s dodavatelem Worldnewenergy, ES. K tomu poukázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 a IV. ÚS 402/09, podle nichž nelze veškerou důkazní povinnost přenášet na daňový subjekt a především po něm nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel.
8. Žalobkyně označila za zjevně nepravdivé tvrzení žalovaného, že nepředložila žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením. Zopakovala, co vyšlo v řízení najevo, a konstatovala, že předložila rozhodná tvrzení ze dne 10. 2. 2014, důkaz daňovým řízením u stejného správce daně ve věci daňového subjektu L. P., důkaz ohledáním stran skutečně koupeného a dodaného zboží, potvrzení od společnosti Webera a daňový doklad dodavatele vůči společnosti Webera. Další podklady pak správce daně zjistil z celního řízení. Zdůraznila, že nedostatek potvrzení přímého dovozce při jeho nečinnosti nemůže jít k tíži žalobkyně. Shrnula, že nejen splnila, ale doslova přeplnila svou daňovou povinnost uloženou v § 92 odst. 3 daňového řádu, a pokud k tomu daňové orgány nepřihlédly, porušily svou povinnost upravenou v § 92 odst. 2 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, dodatečný platební výměr a zprávu o daňové kontrole. K poznámce o neznámé platnosti podpisu žalovaný odkázal na rozsudky Městského soudu v Praze sp. zn. 7 Af 15/2010 a 3 Af 11/2010, podle nichž údaj „*neznámá platnost*“ nebo „*podpis neověřen*“ není totéž jako „*neplatný podpis*“ a znamená to, že adresát nemá nastaven počítač tak, aby byl schopen rozeznat kvalifikovaný certifikát příslušného kvalifikovaného poskytovatele certifikačních služeb. Žalovaný zdůraznil, že na výtisku rozhodnutí založeném ve spisu je u podpisu oprávněné osoby uveden standardní text „*Platný podpis*“, tudíž text „*Neznámá platnost*“ se na exempláři napadeného rozhodnutí, jímž disponuje žalobkyně, vyskytuje v důsledku nesprávné elektronické manipulace na straně žalobkyně. Žalovanému nebylo zřejmé, z čeho pramení pochybnosti žalobkyně o právní moci napadeného rozhodnutí. Dále poukázal na to, že žalobkyně výslovně omezila rozsah soudního přezkumu na vyřízení třetí odvolací námitky, což ovšem kontrastuje s jejím tvrzením, že rozhodnutí napadá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v plném rozsahu. Podle žalovaného by měla být respektována skutečná vůle žalobkyně projevená směrem k zúžení rozsahu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí.

10. Za zásadní pro projednávaný případ žalovaný označil skutečnost, že zákon o DPH v rozhodném znění vázal ve svém § 108 odst. 1 písm. f) povinnost přiznat a zaplatit DPH při dovozu na akt propuštění zboží do takového celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň podle § 23 zákona o DPH, přičemž plátcem je osoba, na jejíž účet je zboží při dovozu propuštěno, tj. deklarant. Podle § 5 odst. 3 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě“), rozhodovaly o přidělení celně schváleného určení, čímž se rozumí též propuštění zboží do volného oběhu, celní úřady. Rozhodnutím vydaným v celním řízení, jež mohlo mít podobu zvláštní formy rozhodnutí vydaného na tiskopisu „*Jednotný správní doklad*“, tak bylo autoritativně rozhodnuto o tom, kdo byl deklarantem, jaké zboží bylo propuštěno do volného oběhu a jaké bylo případně clo. V projednávané věci Celní úřad Most rozhodnutí vydaným pod č. 11CZ20650010CF5F50 na tiskopisu jednotného správního dokladu propustil do celního oběhu zboží, přičemž za osobu deklaranta se prohlásila žalobkyně, která se tak dobrovolně zavázala splnit celní a daňové povinnosti. Otázka, zda došlo k propuštění nějakého zboží do volného oběhu, jak o tom hovoří § 23 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 108 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, je podle žalovaného v řízení o vyměření či doměření DPH při dovozu zboží předběžnou otázkou, o které si správce daně nemohl učinit úsudek sám a byl v tomto směru vázán předmětným jednotným správním dokladem. Podle žalovaného proto v řízení završeném vydáním dodatečného platebního výměru nemohly být zkoumány otázky související s okolnostmi dovozu předmětného zboží a rozporována opodstatněnost role žalobkyně coby deklaranta v celním řízení. Žalovaný dodal, že argumentace žalobkyně, že nebyla osobou, v jejíž prospěch bylo zboží propuštěno do celního režimu, by měla naději na úspěch jen tehdy, pokud by se zaměřila na vyloučení existence předmětného jednotného správního dokladu, případně na prokázání, že v něm žalobkyně není uvedena jako deklarant. Žalobkyně však v průběhu celého doměřovacího řízení cílila svou argumentaci na údajný rozpor jednotného správního dokladu se skutečností, což ovšem mohla namítat výlučně v rámci celního řízení, nikoli v řízení doměřovacím.
11. Žalovaný zdůraznil, že z pohledu doměřovacího řízení byl předmětný jednotný správní doklad pro správce daně závazný a otázka, kdo bude v rámci propuštění zboží do volného oběhu označen jako deklarant, byla pravomocně vyřešena již v průběhu celního řízení, což současně vylučovalo aplikaci zásady materiální pravdy, jak požadovala žalobkyně, když se dovolávala toho, že předmětné zboží ve skutečnosti nebylo určeno pro ni. Žalovaný podotkl, že není akceptovatelné, aby clo bylo vyměřeno jednomu subjektu a DPH při dovozu subjektu jinému, což právní úprava jednoznačně respektuje, neboť vychází z principu odpovědnosti deklaranta za odvedení DPH při dovozu i případného cla. Podle žalovaného se argumentace žalobkyně v celém doměřovacím i odvolacím řízení ubírala zcela nesprávným směrem, když žalobkyně předkládala důkazní prostředky, které by mohly být relevantní toliko v celním řízení. Její úvahy, že se správce daně těmito důkazními prostředky nedostatečně zabýval a měl upřednostnit skutečný stav před obsahem veřejné listiny, jsou proto zcela liché.
12. Podle žalovaného i při odhlédnutí od uvedených skutečností obsahují tvrzení žalobkyně značné trhliny. Ke svému tvrzení, že předmětné panely nebyly dovozem ze třetí země, ale byly již dříve uvolněny pro volný pohyb na území Evropské unie, žalobkyně nedoložila, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na základě kterého jednotného správního dokladu k tomuto dřívějšímu dovozu došlo a kdo byl deklarantem; také údajná ujištění celníků by bylo nutné prokázat. Žalovaný podotkl, že v rámci postupu k odstranění pochybností u daňového subjektu L. P. správce daně od slovenské daňové správy zjistil, že společnost Webera, která podle tvrzení žalobkyně měla být skutečným deklarantem, je od 25. 10. 2010 registrována jako plátce DPH a za období od registrace do 30. 9. 2012 nepodala žádné daňové přiznání k DPH, tj. nepřiznala žádné nabytí ani dodání zboží. Také faktura předložená žalobkyní v odvolacím řízení vzbuzuje podle žalovaného značné rozpaky, neboť její číslo je totožné s fakturou předloženou v celním řízení, avšak liší se osoba odběratele (namísto žalobce je v nově předložené faktuře uvedena společnost Webera) a počet kusů zboží, přičemž celková cena zůstala stejná. Účelovost nově předložené faktury je proto do očí bijící, aniž by musela být prokazována. Žalovaný konstatoval, že celní úřad neměl pochybnosti o tom, že by se za deklaranta prohlašovala osoba, která by tak činila v nějakém omylu, a dodal, že otázka toho, která z předložených faktur je správná a jaké pohnutky vedly žalobkyni k tomu, že se prohlásila za deklaranta, nemohly být z pohledu doměřovacího řízení relevantní. Pokud došlo při vyplňování celního prohlášení k nějakému pochybení, žalobkyni podle žalovaného nezbyvá, než se případně domáhat náhrady škody občanskoprávní cestou. Žalovaný zdůraznil, že se žalobkyně udělením plné moci osobě jednající jejím jménem a na její účet v celním řízení vědomě podrobila veškerým následkům tohoto jednání svého zástupce (včetně vzniku daňových povinností), a tudíž se z jejich dosahu nemůže v této chvíli jednostranně vymanit.

13. Žalovaný se ohradil proti tvrzení žalobkyně, že správce daně při daňové kontrole u L. P. akceptoval, že příjemcem předmětných panelů nebyla žalobkyně, ale společnost Webera. Podotkl, že žalobkyně měla zřejmě na mysli postup k odstranění pochybností, v rámci kterého ovšem nebyla řešena otázka, kdo byl deklarantem při dovozu na základě dotčeného jednotného správního dokladu. Informace o tom, kdo L. P. dodal zboží, podle žalovaného nic nevypovídá o tom, kdo byl deklarantem při dovozu tohoto zboží, neboť deklarantem nemusí vždy být vlastník a není vyloučeno, že žalobkyně zboží po dovozu prodala dál směrem ke společnosti Webera. Žalovaný poukázal na to, že předmětné panely nebyly v jednotném správním dokladu identifikovány žádnými výrobními čísly, tudíž nelze určit, že se v případě dovozu na základě tohoto dokladu a dodávky L. P. jednalo o totožné zboží. Žalovaný připomněl, že správce daně v úředním záznamu ze dne 20. 5. 2013, č. j. 1209324/13/2514-05401-507116, uvedl, že podle předložených jednotných správních dokladů byla příjemcem i deklarantem žalobkyně, nikoli daňový subjekt (L. P., pozn. soudu). Odlišností subjektů a předmětu zmíněného postupu k odstranění pochybností a projednávaného doměřovacího řízení lze podle žalovaného vypořádat též námitku žalobkyně v podobě překážky věci rozhodnuté. Dodal, že § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu na daný případ nedopadá, neboť doměřovací řízení nebylo zahájeno na návrh.
14. Místní šetření provedené u žalobkyně dne 27. 5. 2014 prokázalo podle žalovaného pouze to, že žalobkyně neměla předmětné panely ve své evidenci, nikoli že nebyla deklarantem. K „Potvrzení pro daňové účely“ vystavenému společností Webera žalovaný poznamenal, že se jedná o pouhé čestné prohlášení, jímž nelze úspěšně vyvracet údaj o celním deklarantovi uvedený v jednotném správním dokladu coby veřejné listině, která závazně řeší otázku dovozu předmětného zboží a osoby deklaranta. Ze stejného důvodu nebyly ani další žalobkyní předložené důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prostředky způsobilé vnést jakékoli světlo do vyměřovacího řízení. Rovněž tvrzení žalobkyně, že zboží nebylo v jejím vlastnictví, nebylo v daňovém řízení prokázáno, neboť otázka vlastnictví zboží nebyla v doměřovacím řízení vůbec řešena, když význam měla toliko osoba deklaranta.

Žalovaný dále poznamenal, že v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nebyly předloženy žádné relevantní důkazní prostředky, nikoli žádné důkazní prostředky, jak namítala žalobkyně.

15. Požadavek žalobkyně na seznámení s výsledky dokazování nemá podle žalovaného oporu v daňovém řádu, neboť žalovaný neprováděl dokazování, když nepovažoval za nutné doplňovat podklady pro rozhodnutí nebo odstraňovat vady řízení. Žalovaný dále upozornil na to, že se žalobkyně dovolávala nikoli seznámení s výsledky dokazování prováděného *ex officio*, nýbrž seznámení se zjištěnými skutečnostmi a možnost vyjádření se k nim ve vztahu k listinám předloženým samotnou žalobkyní, což podle žalovaného působí absurdně. Žalovaný zopakoval, že v odvolacím řízení byla předložena faktura s totožným číslem jako faktura předložená v celním řízení, ale s odlišným obsahem, která nebyla způsobilá ovlivnit výsledek doměřovacího řízení, neboť se týkala skutečností posuzovaných výhradně v celním řízení.

Replika žalobkyně

16. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného ohledně neznámé platnosti podpisu uvedla, že ve všech případech přijímání rozhodnutí postupuje stejně, a je-li rozhodnutí správně podepsáno, vždy se jí objeví, kdo je podepsal. Nedostatek podpisu jde podle žalobkyně k tíži žalovaného a může mít vliv na nicotnost napadeného rozhodnutí. K právní moci napadeného rozhodnutí žalobkyně poznamenala, že rozhodnutí napadla žalobou z procesní opatrnosti, nicméně setrvala na názoru, že bylo vydáno předčasně, neboť žalovaný měl napřed postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k výsledku odvolacího řízení, kdy žalovaný odvolání zamítl a zcela potvrdil dodatečný platební výměr, žalobkyně logicky napadla výrok napadeného rozhodnutí v plném rozsahu. Jakékoli zúžení napadení výroku žalobkyně výslovně popřela s tím, že by vedlo k částečnému doměření.
17. Vázanost správce daně pravomocnými rozhodnutími vydanými v jiných řízeních žalobkyně nepopírala, nicméně zdůraznila, že správce daně by měl být především vázán svým vlastním rozhodnutím ve věci daňového subjektu L. P., jinak by došlo k porušení § 92 odst. 2 a § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť by správce daně nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, a u skutkově shodných případů by vznikly nedůvodné rozdíly. Podle žalobkyně byl navíc dovozce Webera prokázán v obou řízeních. Žalobkyně konstatovala, že jednotné správní doklady coby předběžná otázka nemají na daňové řízení vliv, neboť daňová povinnost byla v tomto případě vyměřena někomu, kdo není pro účely tohoto řízení daňovým subjektem, když skutečný daňový subjekt byl postaven najisto již v rámci postupu k odstranění pochybností. Daňové orgány navíc nezohlednily okolnosti výhodné pro žalobkyni, především možnost uplatnění DPH na vstupu, což by vedlo k nulové výši DPH, a tím opět porušily § 92 odst. 2 daňového řádu. Tvrzení žalovaného, že v odvolacím řízení neprováděl dokazování, označila žalobkyně za nepravdivé, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi podrobně hodnotí důkaz předložený žalobkyní v odvolacím řízení, čemuž měl ovšem předcházet postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

by se přitom nevyjadřovala k vlastnímu předloženému důkazu, nýbrž k jeho hodnocení žalovaným.

Ústní jednání soudu

18. Při jednání soudu konaném dne 21. 3. 2018 právní zástupce žalobkyně uvedl, že žalobkyně trvá na všech žalobních námitkách, včetně nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí, dále na porušení § 115 daňového řádu i na nesprávnosti závěru žalovaného ohledně nemožnosti použití zjištění z jiného daňového řízení. Dále zdůraznil, že pro žalobkyni je nepřijatelné, aby byla zdaňována za zcela totožné zboží, za které již byl zdaněn jiný daňový subjekt (L. P.). Žalobkyně nikdy předmětné zboží nevlastnila, ani neprodávala. K tomu právní zástupce žalobkyně podotkl, že žalobkyně v mezidobí zjistila, že společnost Webera zboží španělskému dodavateli řádně uhradila před jeho dodáním, a předložil soudu k založení do spisu kopii potvrzení o úhradě. Právní zástupce žalobkyně dále uvedl, že kategoricky nesouhlasí se závěry žalovaného týkajícími se jeho vázanosti pravomocnými rozhodnutími.
19. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost
a v podrobnostech odkázal na písemné vyjádření žalovaného k žalobě.

Posouzení věci soudem

20. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
21. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
22. Před vypořádáním jednotlivých žalobních námitek považuje soud za potřebné reagovat na argumentaci žalovaného ohledně rozsahu soudního přezkumu v dané věci. Soud připomíná, že žalobou napadené rozhodnutí má toliko jeden výrok, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr, tudíž žalobkyně zcela logicky toto rozhodnutí napadla v plném rozsahu, když jiná možnost vzhledem k nedělitelnosti výroku ani nepřicházela v úvahu. Od rozsahu napadení rozhodnutí, který je v § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s. popsán slovy „*označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá*“, je třeba odlišovat rozsah, resp. meze soudního přezkumu, jež upravuje § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., podle které „*soud*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.“ To jinými slovy znamená, že soudní přezkum je omezen jednak tím, které výroky rozhodnutí žalobce napadl žalobou (v projednávané věci se jedná o jediný výrok napadeného rozhodnutí), a jednak tím, jaké žalobce uplatnil žalobní body. V projednávané věci žalobkyně skutečně nenamítala nic proti vypořádání odvolacích námitek č. 1 a 2, tudíž se soud nemohl touto částí odůvodnění napadeného rozhodnutí zabývat, což ovšem neznamená, že by nebyl oprávněn a zároveň povinen přezkoumat v mezích žalobních bodů napadený výrok rozhodnutí v celém jeho rozsahu.

23. Nejprve se soud zaměřil na tvrzení žalobkyně o možné nicotnosti napadeného rozhodnutí, kterou spojovala s nedostatkem podpisu. Soud především podotýká, že výtisk napadeného rozhodnutí, který je založen ve správním spisu, obsahuje u jména oprávněné úřední osoby a data podpisu text „*Platný podpis*“, tudíž je zřejmé, že napadené rozhodnutí bylo řádně podepsáno, a rozhodně je v tomto směru nelze považovat za nicotné. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že text „*Neznámá platnost*“ uvedený u podpisové doložky na stejnopisu rozhodnutí, jímž disponuje žalobkyně, neznamená, že by se jednalo o podpis neplatný, a ukazuje pouze to, že počítač, do kterého byl předmětný stejnopis rozhodnutí stažen, nebyl řádně nastaven, případně že při další manipulaci s tímto stejnopisem došlo ke ztrátě údaje o časové platnosti předmětného podpisu. Nic z toho však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a nemůže způsobit jeho nicotnost. Této námitce žalobkyně proto soud nepřisvědčil.
24. K namítané překážce věci rozhodnuté soud připomíná, že existence této překážky je obecně podmíněna totožností věci, která musí spočívat jednak v totožnosti účastníků řízení a jednak v totožnosti předmětu řízení. Taková situace ovšem v projednávané věci nenastala, neboť ve vztahu k žalobkyni (totožný subjekt) nebylo před vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 3. 12. 2014, č. j. 2314022/14/2514-50524-501038, vydáno žádné jiné rozhodnutí, kterým by jí byla doměřena DPH za zdaňovací období od 9. 3. 2011 do 31. 3. 2011 (totožný předmět řízení). Poukazuje-li žalobkyně na řízení vedené s daňovým subjektem L. P., soud konstatuje, že ve vztahu k tomuto řízení není dána totožnost subjektu (žalobkyně je osobou odlišnou od L. P.), ani totožnost předmětu řízení (DPH za zdaňovací období od 9. 3. 2011 do 31. 3. 2011 versus DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011). Aby bylo možné hovořit o totožnosti věci, musely by být současně splněny podmínky totožnosti subjektu i předmětu řízení, což ovšem mimo jakoukoli pochybnost nenastalo, tudíž vydání rozhodnutí v projednávané věci rozhodně nebránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. Ani tato námitka proto není důvodná.
25. Žalobkyni je však třeba přisvědčit v tom, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 větu první daňového řádu, podle které „*[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.*“ Smyslem tohoto ustanovení je seznámit daňový subjekt s hodnocením doposud předložených či získaných důkazních prostředků a poskytnout mu ještě prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvolací orgán vycházej, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná, a zabránit tak případným vadám odvolacího řízení a rozhodnutí. Vytváří se tak poměrně časově krátký prostor pro to, aby mohl uvnitř daňového řízení pokračovat ještě dialog o tom, jaký byl skutkový stav a do jaké míry byl zjištěn a prokázán ve své úplnosti [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115 odst. 2].

26. Soud zdůrazňuje, že součástí dokazování je mimo jiné i hodnocení důkazů předložených daňovým subjektem, což znamená, že pokud se žalovaný v napadeném rozhodnutí na straně 10 zabýval hodnocením faktury, kterou žalobkyně předložila v odvolacím řízení, nepochybně prováděl dokazování. Žalovaný se mylí, pokud ve vyjádření k žalobě redukuje význam citovaného ustanovení a označuje za absurdní požadavek žalobkyně, aby se mohla vyjádřit k listinám, jež sama v odvolacím řízení předložila. Jak správně poznamenala žalobkyně v replice, podstata povinnosti upravené v § 115 odst. 2 větě první daňového řádu nespočívá v tom, aby se daňový subjekt mohl vyjádřit k vlastnímu předloženému důkaznímu prostředku, nýbrž v tom, aby se mohl vyjádřit k hodnocení tohoto důkazního prostředku ze strany odvolacího orgánu a aby případně mohl ještě před vydáním rozhodnutí reagovat navržením dalších důkazních prostředků. Právě o tuto možnost žalovaný svým postupem žalobkyni připravil, když jí nedal najevo, že předloženou fakturu nepovažuje za relevantní důkaz, ačkoli se žalobkyně mohla subjektivně domnívat, že předložením této faktury vyvrátila některá skutková zjištění správce daně. Žalovaný zároveň tím, že žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil se svými předběžnými závěry ohledně předložené faktury, znemožnil žalobkyni se proti těmto závěrům bránit ještě v rámci odvolacího řízení a v reakci na tyto závěry navrhnout případné další důkazy.
27. S ohledem na tyto skutečnosti dospěl soud k závěru, že žalovaný svým postupem závažně porušil § 115 odst. 2 větu první daňového řádu, přičemž toto pochybení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jedná se tedy o vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V důsledku tohoto pochybení žalovaného shledal soud předčasným zabývat se námitkami, které se týkají hodnocení jednotlivých důkazů samostatně i ve vzájemných souvislostech, neboť soud není oprávněn předjímat závěry, k nimž žalovaný dospěje po procesně správném postupu v souladu s § 115 odst. 2 větou první daňového řádu, a to i po případném vyjádření žalobkyně, které může rovněž obsahovat návrhy dalších důkazních prostředků.
28. Veden zásadou procesní ekonomie považuje soud za potřebné reagovat ještě na námitky týkající se zjištění, k nimž správce daně dospěl v řízení ve věci daňového subjektu L. P. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení „[z]a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

29. Citovaná ustanovení podle názoru soudu mimo jakoukoli pochybnost umožňují, aby byl při splnění zákonem stanovených podmínek (tj. zejména při zachování mlčenlivosti a ochrany práv daňového subjektu L. P.) obsah spisu vedeného ve věci daňového subjektu L. P., resp. některé listiny obsažené v tomto spisu, použit jako důkazní prostředek v daňovém řízení vedeném se žalobkyní. To platí tím spíše za situace, kdy sama žalobkyně provedení takového důkazního prostředku navrhla.
30. Právní názor žalovaného, že předmětem odvolání je toliko žalobkyně a skutečnosti, postupy či informace z jiných řízení u jiných daňových subjektů nelze v tomto případě akceptovat, proto není správný, což způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. V návaznosti na tento nesprávný právní názor pak žalovaný adekvátně nevypořádal ani tvrzení žalobkyně vycházející z informací zjištěných ze spisu vedeného ve věci daňového subjektu L. P. a spočívající v tom, že správce daně v daném řízení akceptoval společnost Webera jako příjemce zboží, přičemž pokud bylo zboží pořízeno společností Webera pro L. P., nemohlo být zároveň pořízeno pro žalobkyni.
31. Soud dodává, že sám žalovaný ve vyjádření k žalobě argumentuje skutečnostmi vyplývajícími z obsahu spisu vedeného ve věci daňového subjektu L. P., což jen podporuje závěr, že bylo namístě, aby daňové orgány učinily příslušná zjištění z daného spisu procesně správným postupem již v průběhu daňového řízení, seznámily žalobkyni se svými závěry a umožnily jí na ně reagovat. Popsaná pochybení daňových orgánů přitom podle názoru soudu nemůže napravit ani argumentace žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí (či dokonce velmi propracovaná argumentace obsažená ve vyjádření k žalobě), neboť každé argumentaci musí předcházet řádně provedené dokazování při respektování procesních práv daňového subjektu, což ovšem v daném případě dodrženo nebylo.
32. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žaloba je důvodná, neboť v řízení před žalovaným došlo k podstatnému porušení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a napadené rozhodnutí je zároveň nezákonné ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť vychází z nesprávného právního názoru žalovaného o nepoužitelnosti zjištění z jiných řízení u jiných daňových subjektů. Z těchto důvodů soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení a podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Soud současně v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Žalovaný tedy v dalším řízení opustí svůj nesprávný právní názor o nepoužitelnosti zjištění z jiných řízení u jiných daňových subjektů, jako důkazní prostředek připustí jakýkoli podklad splňující podmínky § 93 odst. 1 daňového řádu a před vydáním rozhodnutí postupem podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu seznámí žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi, včetně hodnocení jednotlivých důkazních prostředků zahrnujících též důkazní prostředky předložené žalobkyní v odvolacím řízení, a umožní jí na tato zjištění a z nich vyplývající předběžné závěry žalovaného ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání reagovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

33. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); podání žaloby, repliky – písm. d); účast na jednání soudu – písm. g)], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 21. března 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)