



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jan Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci žalobce: **M. s.r.o.**, zástupce: Rambousek a partner a.s., daňový poradce, IČO: 64829391, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.3.2016, č.j. 12364/16/5300-21443-706986,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21.3.2016, č.j. 12364/16/5300-21443-706986 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to do 15 dnů od právní moci rozsudku, k rukám daňového poradce žalobce Rambousek a partner a.s.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu ve výroku tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23.4.2015

č.j. 771421/15/2804-50523-608583 - platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2011 (dále jen „zdaňovací období“) a který byl vydán na základě výsledku daňové kontroly provedené u žalobce.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že předmětem odvolacího daňového řízení bylo posouzení neuznání nároku žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období září 2011 od subjektu O. E. – I., spol. s r.o. (dále jen „O.“). Zmíněná zdanitelná plnění se týkala obchodních transakcí s metylesterem řepkového oleje (dále jen „MEŘO“) a s řepkovým olejem, které žalobce přeprodlával dalším subjektům. Přitom bylo zjištěno, že předmětné transakce byly součástí daňového podvodu, o kterém žalobce přinejmenším mohl vědět. Žalobce dle žalovaného rozhodnutí tvrdil, že ve shora uvedeném zdaňovacím období nakoupil komodity od dodavatele O., avšak u části z nich nebyl schopen prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, zejména podle § 73 odst. 1 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve smyslu povinnosti „mít daňový doklad“ a dále ve vztahu k další části deklarovaných obchodů neprokázal, že provedl dostatek opatření, aby se nestal součástí podvodu na DPH spáchaného dle žalovaného v dodavatelském řetězci, kdy se jednalo o korporaci J. I. s.r.o. (dále jen „JSS“), s níž byl žalobce personálně propojen, přičemž žalobce sám ani neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění od dodavatele O. tak, jak tvrdil dle předložených daňových dokladů. Dle žalovaného přitom žalobce o tomto podvodu mohl vědět, protože se jednalo o obchody s nestandardními právními, osobními a obchodními podmínkami. Žalovaný současně poukázal na skutečnost, že žalobce u obchodů s řepkovým olejem dosáhl daňového zvýhodnění, když jako první v řetězci plátců uplatnil u části svých zdanitelných plnění sníženou sazbu daně na výstupu, ačkoliv na vstupu nárokoval sazbu základní, to vše při vědomí toho, že předmětem transakcí je zboží, které podléhá stejné sazbě daně. Daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září 2011 byla zahájena dne 15.5.2012. Dne 13.3.2015 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k čemuž se žalobce vyjádřil, namítal nesprávné hodnocení důkazních prostředků a tvrdil, že správce daně požaduje po žalobci opatření nad rámec běžných potřeb. Zpráva o daňové kontrole byla projednána se zástupcem žalobce dne 22.4.2015, zástupce žalobce však odepřel zprávu o daňové kontrole podepsat. Dne 23.4.2015 byl vydán platební výměr, který byl spolu se zprávou o daňové kontrole doručen téhož dne do datové schránky zástupce žalobce.

Žalobcem uplatněné žalobní body se v zásadě shodují s odvolacími námitkami, když žalobce doplnil tvrzení o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí. Žalobce v první řadě namítal, že správce daně s ním řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27.8.2001, neboť z projednání zprávy o daňové kontrole musí být patrné vyjádření daňového subjektu ke zjištěným výsledkům a stejně tak reakce správce daně na toto vyjádření. Tyto skutečnosti však v dané zprávě o daňové kontrole dle žalobce absentují. Žalobce trvá na tom, že důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu leželo na správci daně, nikoliv na žalobci. Správce daně přitom žalobci ve zprávě o daňové kontrole neposkytl relevantní informaci o způsobu hodnocení důkazů. Žalobce tvrdí, že k zahájení projednání zprávy o daňové kontrole vůbec nedošlo a popírá, že by se z jeho strany jednalo o bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 6 daňového řádu, nelze dle něj proto zprávu o daňové kontrole použít jako důkaz.

Dále žalobce namítá, že se žalovaný neorientoval v problematice obchodování s MEŘO, vyžadoval proto po žalobci prokázání takových okolností, k nimž žalobce nebyl

povinen. Uvedené demonstroval na tvrzení žalovaného ve vztahu k průběhu dopravy (ve vztahu k odběrateli Ing. M. D. byl na dokladech uveden jako odběratel jiný subjekt než žalobce). Dále žalobce napadá hodnocení důkazních prostředků, když tvrdí, že žalovaný nedůvodně vytýká žalobci absenci dodacích listů, nákladních listů, certifikátů analýz a dalších důkazních prostředků vztahujících se k obchodům se společností O. v porovnání se společností T. Dle žalobce se žalovaný nezabýval tím, v jakých případech se doklady mohly dostat k žalobci a v jakých to bylo vyloučeno, což přičítá neznalosti žalovaného, resp. správci daně ve vztahu k způsobu obchodu, zejména k způsobu zajištění dopravy.

Ke skutečnosti zjištěné správcem daně, že se nakládky zboží v jednotlivých případech neúčastnil jednatel, žalobce uvedl, že takový správcem daně presumovaný postup ani není při obchodování obvyklý. Pokud jde o archivaci dokladů, pak má za to, že po provedené platbě není důvod doklady archivovat. Žalobce pak namítá neunesení důkazního břemene žalovaným, když žalobci jako daňovému subjektu vytýkal nedoložení podrobností sjednání a průběhu jednotlivých dodávek v rámci deklarovaného fakturačního řetězce: sklad v jiném členském státě - JSS – O. – žalobce (bod 56 žalovaného rozhodnutí). Žalobce přitom namítá, že předchozí dodavatelé žalobce jsou součástí obchodního tajemství jeho dodavatele, proto nebylo v jeho moci toto zjišťovat, je to přitom správce daně, kdo měl povinnost prokázat, že obchody neproběhly tak, jak tvrdil žalobce jako daňový subjekt. V bodě 57 žalovaného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že správce daně dospěl k závěru, že deklarovaný obchodní řetězec dodavatelů byl pouze formální, na druhou stranu žalovaný zpochybňuje pouze kvalitu a objem prodávaného zboží. Pokud jde o údajně zjištěné rozpory v zajištění dopravy, namítá žalobce, že správce daně a žalovaný správní orgán vycházely ze svědectví M. L., který uvedl toliko svůj dojem o tom, že dopravu zajišťoval daňový subjekt, tedy žalobce.

Ve vztahu k vytýkanému nepodání daňového přiznání společností JSS, když členem dozorčí rady byl pan J., tedy jednalo se o personálně provázané subjekty, žalobce uvedl, že pan J. byl vázán mlčenlivostí a odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012, podle kterého má daňový orgán z hlediska objektivních okolností prokázat, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

Dále žalobce odmítá zhodnocení finančních toků, jichž se účastnil, jako nestandardních, když správce daně uvedl, že v září 2011 došlo k finančním přesunům v rádech 80 mil. Kč mezi žalobcem, JSS a Ing. D., když JSS byla pro správce daně již nekontaktní a nepodala daňové přiznání. Namítá, že dlužník není závazku zproštěn proto, že věřitel nepodal daňové přiznání. Žalobce rovněž odmítá nedůvěryhodnost jednatele dodavatele, které si měl být vědom na základě sídla v bytovém domě. Stejně tak žalobce tvrdí, že z obratu společnosti O. za září 2011 ve výši 83,8mil. Kč a daňové povinnosti 28 710 Kč nelze ničeho dovozovat. Pokud jde o tzv. rizikové komodity, pak žalobce upozornil na to, že takové jsou zpravidla zařazeny do režimu reverse-charge. Vypovídací hodnotu tvrzení žalovaného o tom, že dodavatelé neměli zřízeny webové stránky, odmítá s tím, že by se jednalo o zbytečnou investici a dále, že situací na trhu v roce 2015 nelze poměřovat situaci v roce 2011.

Z uvedených důvodů považuje žalobce průběh a výsledek daňové kontroly za nepřezkoumatelný. Tvrdí, že není zřejmé, zda žalovaný odmítá nárok na odpočet z důvodu, že

místo plnění bylo mimo území ČR, či z toho důvodu, že se měl žalobce vědomě účastnit daňového podvodu. Žalobce přitom opakuje, že žalovaný, resp. správce daně neunesl svoje důkazní břemeno. Zdůraznil, že mělo být prokázáno, že žalobce o daňovém podvodu věděl nebo mohl vědět a poukázal na judikaturu SDEU.

V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce doplnil, že správce daně nedoručil platební výměry v prekluzivní lhůtě, neboť nebyly řádně doručeny zvolenému zástupci, což sám žalovaný uznal jako pochybení správce daně. Tato replika se však mýjela s obsahem daňového spisu.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný stručně zopakoval průběh daňového řízení a zjištěný skutkový stav věci s tím, že v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobce měl možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, žalobci byl k seznámení doručen dokonce koncept zprávy o daňové kontrole. Ohledně nedůvodnosti odepření podpisu daňové zprávy žalobcem odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí v bodě 109. Žalovaný odmítá názor žalobce, že by dospěl k variabilnímu závěru ohledně důvodů, na jejichž základě nárok na odpočet daně neuznal. Pokud jde o pochybnosti správce daně, pak tyto měly původ v žalobcem předložené zvláštní evidenci obchodníka se specifickými komoditami a ve výsledcích daňových řízení vedených za zdaňovací období leden až prosince 2010. Správci daně tak vznikly pochybnosti ve smyslu splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 73 zákona o DPH z přijatých plnění, uplatněných na základě předložených daňových dokladů a dále pochybnosti, zda žalobce přijal deklarovaná plnění, která jsou předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku a zda přijal přiměřená opatření, kterými by zabránil své účasti na daňovém podvodu (bod 24 žalovaného rozhodnutí). Nebyl přitom prokázán původ zboží u komodity MEŘO od dodavatele JSS a u komodity řepkový olej lze mít za prokázané pouze to, že se jednalo o tuzemské dodání zboží v rámci deklarovaného řetězce, nikoliv však v deklarovaném objemu a kvalitě (bod 81 žalovaného rozhodnutí). Dále žalobce neprokázal, z jakého důvodu uplatňoval při nákupu oleje určeného pro společnost G. G. BV k prodeji a k využití pro potravinářské účely základní sazbu DPH na vstupu, zatímco na výstupu odváděl DPH ve snížené sazbě, když mu již v době objednávky muselo být známo, že od dodavatele O. objednáva komoditu, která podléhá snížené sazbě DPH. Dále žalovaný dospěl k závěru, že žalobce zejména s ohledem na personální propojenost se společností JSS mohl vědět, resp. věděl, o účasti na transakcích zasažených daňovým podvodem.

Žalovaný pak zdůraznil, že správce daně unesl důkazní břemeno, neboť prokázal existenci pochybností (judikatura NSS dle bodu 27 žalovaného rozhodnutí), přičemž není povinností správce daně prokazovat to, jak obchodním transakcím skutečně docházelo. Žalovaný trval na tom, že důkazní prostředky zhodnotil řádně, o čemž svědčí zpráva o daňové kontrole (str. 18-23). Žalovaný zdůraznil, že z bankovních výpisů byly zjištěny příchozí platby pro žalobce od společnosti JSS ve výši cca 82 mil. Kč, přestože z žalobcem předložených daňových dokladů nebyla zjištěna žádná plnění žalobce ve prospěch JSS.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

Krajský soud po zjištění, že žaloba proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného byla podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.) v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a že je přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů

(§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.), zejména však ex officio z hlediska prekluze lhůty pro stanovení daně, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkouvává výroky žalobou napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.6.2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 18.7.2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Zároveň je třeba dodat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Krajský soud se v první řadě zabýval žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Pojem nepřezkoumatelnosti není právním řádem výslovně definován. Je však nepochybné, že aby bylo možné rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné, musí trpět takovými vadami, které brání soudu v tom, aby toto rozhodnutí přezkoumal a zhodnotil závěry učiněné správním orgánem. Shora citované ustanovení jako důvody nepřezkoumatelnosti výslovně uvádí nesrozumitelnost a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí. O tom, že je rozhodnutí nesrozumitelné, lze hovořit tehdy, pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně ve věci bylo rozhodnuto, případně je takový výrok vnitřně rozporný. Zároveň je rozhodnutí nesrozumitelné i v případě, že není možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo má být rozhodnutím vázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4.12.2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pak spočívá v tom, že správní orgán se v rozhodnutí náležitým způsobem nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí odůvodní nedostatečně, nebo neodůvodní vůbec. Zmíněné vady přitom nelze zhojit dodatečně ve vyjádření k žalobě či kasační stížnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 19.12.2008, sp. zn. 8 Afs 66/2008, a ze dne 13.10.2004, sp. zn. 3 As 51/2003). Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodnutí, nikoliv o dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán opřel stěžejní důvody svého rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek NSS ze dne 4.12.2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003). Z odůvodnění rozhodnutí tedy musí být především zřejmé, proč správní orgán posoudil námitky účastníka jako nedůvodné, které skutečnosti využil jako podklad pro

své rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

Na tomto místě krajský soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). V tomto smyslu krajský soud žalované rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným.

Byť námitky žalobce obsažené v replice se v otázce doručení míjejí s obsahem správního spisu, zabýval se krajský soud z úřední povinnosti otázkou prekluze lhůty pro vyměření DPH žalobci jako daňovému subjektu za zdaňovací období září 2011. V této souvislosti odkazuje krajský soud na nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, podle kterého: *„Uplyne-li prekluzivní lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Pokud se soud odmítne zabývat námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň, poruší právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.“* (Obdobně např. usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 5 Afs 60/2013 – 63 ze dne 26.8.2015; rozsudek NSS č.j. 6 Afs 55/2017 – 33 ze dne 4.10.2017).

Prekluzivní lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Ve věci je nesporné, že daňová kontrola byla zahájena dne 15.5.2012, tedy podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžela nová prekluzivní lhůta k vyměření daně podle § 33 odst. 1 daňového řádu následujícím dnem, tedy od 16.5.2012, která by uběhla uplynutím dne 16.5.2015. Avšak podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, když takovým rozhodnutím byl v dané věci platební výměr, který byl vydán dne 23.4.2015 a téhož dne doručen zástupci žalobce spolu se zprávou o daňové kontrole. A právě tato okolnost, resp. posouzení toho, zda bylo doručováno řádně, je z hlediska případné prekluze lhůty pro stanovení daně rozhodné. Jako podklad pro posouzení se v daňovém spise nachází plná moc udělená žalobcem jako daňovým subjektem zmocněnci, daňovému poradci ze dne 4.3.2014, následně doplněná dle

žalovaného pro úkony odvolacího řízení podáním ze dne 25.5.2014. Pokud by totiž vyšlo najevo, že platební výměr nebyl řádně doručen žalobci, neboť se na doručení platebního výměru zmocnění žalobce plná moc nevztahovala, bylo by nutno zkoumat, kdy se tento daňový subjekt prokazatelně s obsahem platebního výměru fakticky seznámil (obdobně např. rozsudek NSS ze č.j. 1 Afs 148/2008-73 ze dne 6.3.2009), tedy zda k takovému doručení v materiálním smyslu došlo před uplynutím prekluzivní lhůty, či nikoliv, přičemž odvolání bylo sepsáno a rovněž správci daně doručeno až dne 28.5.2015. Pokud se tedy žalobce s platebním výměrem seznámil fakticky před uplynutím prekluzivní doby, tedy do 16.5.2015, pak se od okamžiku faktického oznámení platebního výměru prodluhuje lhůta ke stanovení daně o 1 rok podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Pokud se tedy žalobce řádně fakticky seznámil do 16.5.2015 s obsahem platebního výměru, pak byla daň vyměřena řádně v prekluzivní lhůtě, neboť žalované rozhodnutí bylo zástupci žalobce (plná moc rozšířená dle tvrzení žalovaného na úkony odvolacího daňového řízení podáním ze dne 25.5.2014) doručeno dne 31.3.2016 a téhož dne nabylo právní moci. K takovému posouzení však soud nemá dostatek podkladů. Dle soudu nelze totiž na základě textace plné moci ze dne 4.3.2014 vyloučit, že tato se vztahovala pouze na úkony činěné v rámci daňové kontroly a úkony s daňovou kontrolou související včetně případného podání žaloby ve správním soudnictví, nikoliv však na celé doměřovací řízení. Soud poukazuje na skutečnost, že ze systematického zařazení institutu daňové kontroly v části druhé, hlavě VI., dílu druhém daňového řádu jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je pouze postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88 daňového řádu). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňové kontrole je tedy svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 449). Oproti tomu doměřovací řízení je upraveno v části třetí, hlavě IV., dílu druhém, daňového řádu. Jedná se o řízení, jehož předmětem je doměření daně, tedy dodatečné stanovení daňové povinnosti, a to ať už na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování daňového subjektu, nebo z moci úřední. Podle § 143 odst. 3 věty první daňového řádu přitom k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly.

Ze shora uvedeného vyplývá, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale ani úkonem správce daně. Lze ji vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, tedy jinými slovy jako postup správce daně v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení. Přitom je zřejmé, že cílem daňové kontroly není vydání rozhodnutí, nýbrž pouze příprava podkladů pro daňové řízení, nejčastěji řízení doměřovací, v jehož rámci teprve může dojít k vydání rozhodnutí o stanovení daně. V posuzované věci přitom plná moc ze dne 4.3.2014 opravňovala zástupce žalobce k tomu, aby žalobce „zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a s tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o námatkový výčet úkonů, které smí provádět, nikoli o úplný výčet úkonů.“ S ohledem na odlišnou povahu institutů daňové kontroly a doměřovacího řízení nelze vyloučit, že takto udělená plná moc se vztahovala toliko na úkony

související s daňovou kontrolou, nikoliv však již na průběh následného doměřovacího řízení. Dodatečný platební výměr, byť vycházel ze skutečností zjištěných provedenou daňovou kontrolou, pak byl výsledkem doměřovacího řízení. Správce daně tak měl platební výměr doručovat přímo žalobci a nikoliv jeho zástupci, neboť žalobce v okamžiku vydání zmíněných výměrů v doměřovacím řízení zastoupen nebyl.

Je sice pravdou, že žalobce po doručení dodatečného platebního výměru podal v zákonem stanovené lhůtě odvolání, je tedy zřejmé, že se s obsahem platebního výměru fakticky musel seznámit, avšak pro výpočet běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je právě zásadní zjištění data faktického seznámení se žalobce s obsahem platebního výměru.

Z tohoto důvodu musel krajský soud žalované rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s.ř.s., v němž žalovaný vázán právním názorem soudu podle § 78 odst. 5 s.ř.s. doplní svá skutková zjištění ohledně toho, kdy se žalobce s platebním výměrem fakticky seznámil, neboť to předurčuje další postup žalovaného ve věci. Pokud dojde žalovaný k závěru, že se prekluzivní lhůta v důsledku seznámení se žalobce s platebním výměrem prodloužila podle § 148 odst. 2 daňového řádu o 1 rok, lze uzavřít, že daň byla vyměřena včas v rámci prekluzivní lhůty.

Pokud jde o ostatní uplatněné námitky žalobce, jejichž posouzení soudem má význam právě pro případný právní závěr, že daň byla stanovena včas před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pak krajský soud konstatuje, že se po přezkoumání žalovaného rozhodnutí ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného, jak jsou prezentovány v žalovaném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole, která se podle § 147 odst. 4 daňového zákona považuje za odůvodnění vydaného platebního výměru ze dne 23.4.2015. Lze ještě připomenout, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130), což soud ve vztahu k posouzení skutkových a právních závěrů činí, s výhradou posouzení otázky, zda daň byla vyměřena včas, jak již uvedeno shora.

Pro úplnost krajský soud zdůrazňuje následující právní argumentaci.

Povinnosti žalobce jako právnické osoby se sídlem na území České republiky upravuje v oblasti vedení účetnictví zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle § 1 odst. 1, 2 zákona o účetnictví se žalobce jako právnická osoba, která má sídlo na území České republiky považuje za účetní jednotku, která podle § 2 cit. zákona účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetními doklady průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový

záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Na povinnosti žalobce jako účetní jednotky vést účetnictví správně, úplně, průkazně a srozumitelně (§ 8 zákona o účetnictví) navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví: Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky - při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH: Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“ V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „*rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,*“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jestliže tedy žalobce tvrdil určitý průběh obchodů s komoditami MEŘO a s řepkovým olejem, pak byl povinen tyto obchodní případy včetně způsobu a zajištění a průběhu dopravy doložit, a to primárně, jak již uvedeno shora, svým účetnictvím, případně jiným důvěryhodným způsobem. Naproti tomu správce daně musel průběh deklarovaných transakcí podle § 93 odst. 5 daňového řádu zpochybnit tím, že prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, neboť podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních

záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

V dané věci přitom správce daně prokázal dle názoru krajského soudu důvodné pochybnosti ve vztahu ke skutečné realizaci a účelu deklarovaných obchodů, jak je uvedeno v bodě v bodě 55 žalovaného rozhodnutí, když žalobce jako daňový subjekt k výzvě správce daně nedoložil kromě povinných evidencí, daňových dokladů a posléze předložených prohlášení jednatele dodavatele O. (Ing. P.) žádné jiné důkazy o skutečném průběhu jednotlivých dodávek, ač tak u dodávek od dodavatele T. učinil (ujednání o přepravě, dodací podmínky, způsob hrazení). Naproti tomu bylo prokázáno, že odběrateli G. G. dodával žalobce řepkový olej v potravinářské kvalitě, tedy zboží podléhající snížené sazbě DPH. Žalobce přitom neprokázal, z jakého důvodu uplatnil na vstupu základní sazbu DPH, ač mu již v době objednání zboží bylo nutně dle kvality zboží známo, že se na něj vztahuje snížená sazba DPH. Žalobce k výzvě správce daně neobjasnil průběh obchodů uskutečněných v deklarovaném řetězci: sklad v jiném členském státě-JSS-O.-žalobce. Přitom, jak již uvedeno, je to právě daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má znalosti o tom, jak obchody fakticky proběhly. Žalobci se tak nepodařilo vyvrátit pochybnosti uplatněné správcem daně. Předložené doklady od dodavatele O. přitom samy o sobě, jsou-li dány pochybnosti o průběhu a účelu skutečných obchodů, nejsou dostatečným důkazem pro přiznání nároku na odpočet DPH. Pokud jde o ostatní subjekty v dodavatelsko-odběratelském řetězci, žalobce nedisponoval takovými znalostmi o svých dodavateli a odběrateli, které by odpovídaly míře hospodářského rizika v dané věci.

Krajský soud zdůrazňuje, že rozhodnutí žalovaného je řádně odůvodněno (36 stran). Skutkové okolnosti, v nichž spočíval podvod a objektivní okolnosti, z nichž žalovaný dovodil to, že žalobce o podvodu vědět měl a mohl, jsou popsány na st. 21-23, jejich vyhodnocení na str. 26-27. Jedná se zejména o personální provázanost společnosti JSS a žalobce osobou pana J., o nestandardní finanční toky mezi odvolatelem a společností JSS, dále o nestandardní obchodní podmínky (neuzavření kupních smluv, nezájem o průběh obchodu, neznalost průběhu přepravy jednotlivých dodavatelů), byla rovněž prokázána neodbornost a nedůvěryhodnost dodavatele O. (absence webových stránek, sídlo v bytovém domě) a vědomé uplatnění základní a snížené sazby DPH žalobcem u řepkového oleje (od dodavatele JSS přes O. přes žalobce k odběrateli G. G.), když žalobci byla známa obvyklá použitelnost řepkového oleje potravinářské kvality.

Pokud šlo o námitky žalobce ve vztahu k projednání daňové zprávy, i v tomto ohledu dává krajský soud za pravdu žalovanému, že se jedná o nedůvodnou námitku, neboť zpráva byla projednána při ústním jednání dne 22.4.2015, přičemž s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 13.3.2015. Odepření podepsání zprávy o daňové kontrole bylo dle obsahu předmětného protokolu nedůvodné, tudíž toto odepření s sebou neslo zákonné důsledky podle § 88 odst. 6 daňového řádu, tedy okamžikem odepření nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, přičemž zpráva byla plně použitelným důkazem v daňovém řízení pro doměření daně. Pokud jde o hodnocení důkazů, pak i v tomto ohledu se krajský soud ztotožnil s žalovaným, totiž že správce daně postupoval plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jak je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu a jak je žalovaným podrobně uvedeno na str. 31-35 žalovaného rozhodnutí.

Krajský soud však žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému (§ 78 odst. 1, 4, 5 s.ř.s.) z důvodu pochybností o tom, zda byla daň vyměřena včas, jak již uvedeno shora.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Soud přiznal žalobci náklady soudního řízení za mimosmluvní odměnu a hotové výdaje právního zastoupení /ve výši 3 100,-Kč za jeden úkon právní služby podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, a to za:

- dva úkony právní služby (soud neuznal podání repliky): převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby,
- dvě náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč (§ 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu); tj. soud přiznal žalobci náklady právního zastoupení zvýšené o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 8 228,-Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci náhradu uhrazeného soudního poplatku ve výši 3000,- Kč.

Žalovaný je povinen zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobce Rambousek a partner a.s., daňový poradce, ve výši 11 228,- Kč, a to ve lhůtě do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Platební místo se opírá o ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s.ř.s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o.s.ř. za použití § 64 s.ř.s.

P o u č e n í :

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, se sídlem Moravské náměstí 6, 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 nejblíže 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.

Pardubice 11. října 2017

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: