



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Mgr. Lukáš Páchl, insolvenční správce dlužníka G & C PACIFIC NIUE LIMITED**, se sídlem Dalton House, 60 Windsor Avenue, Londýn SW 19 RR, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 5. 2007, č. j 12/07-1300-708158, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora specifikovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2006, č. j. 21718/06/294971/8277 (pozn. O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Citovaným rozhodnutím správce daně byl vydán platební výměr, kterým byla žalobci podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2004 ve výši nadměrného odpočtu 706 509 Kč oproti vlastní daňové povinnosti ve výši 16 945 Kč vykázané v daňovém přiznání podaném dne 24. 5. 2004.

Správce daně přitom vycházel z výsledků vytykácího řízení a na jejich základě:

1) Neuznal žalobci na vstupu odpočet DPH z:

- faktury č. 2811-1-2003 ze dne 28. 11. 2003, vystavené společností CEMSTAV, společnost s ručením omezeným, Drahouše 99 (dále jen „CEMSTAV“), v částce 4 276 100 Kč za předmět plnění - stavební materiál a
 - faktury č. 159-2003 ze dne 22. 12. 2003, vystavené společností NOVA METAL CZ s. r. o., Vinohradská 90, Brno (dále jen „NOVA METAL CZ“), v částce 4 636 000 Kč za předmět plnění – MDF lišta,
- neboť neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění přijal od uvedených společností.

2) Vyloučil žalobci na výstupu DPH z faktury č. 073/2004 ze dne 1. 4. 2004, pro společnost KOVO ELEKTRO plus, a. s. Novoměstská 1a, Brno (dále jen „KOVO ELEKTRO“), v částce 12 923 979 Kč za dodávku lakovny, neboť zdanitelné plnění nebylo uskutečněno.

Tento postup pak potvrdil i žalovaný a rozhodl o zamítnutí odvolání žalobce, který proti tomuto rozhodnutí podal žalobu.

II. Obsah žaloby

Žalobce se sice ztotožnil s odůvodněním žalovaného ohledně vyloučení DPH z faktury vystavené pro společnost KOVO ELEKTRO – ad 2), nicméně konstatoval porušení procesních pravidel ze strany žalovaného i správce daně ve vztahu k dalším dvěma fakturám vystaveným společnostmi NOVA METAL CZ a CEMSTAV – ad 1), což ve výsledku vedlo k tomu, že rozhodovali v rozporu se zákonem o DPH a způsobili nezákonnost shora uvedených rozhodnutí.

Konkrétně žalobce poukázal především na to, že správce daně v dané věci zahájil vytykácí řízení neplatně, neboť výzvu ze dne 24. 8. 2004, č. 37514/04/294971/8277, kterou bylo

zahájeno vytýkáací řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, vydal a následně doručil (dne 2. 9. 2004) až v době, kdy DPH již byla ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyměřena.

Dále žalobce v žalobě vytkl, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy, aniž by se s tím správce daně, resp. žalovaný jakkoli vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí. Již svým podáním ze dne 12. 11. 2004 se žalobce domáhal provedení výsledku pracovníků společnosti LIKO-S, s. r. o. (dále jen „LIKO-S“) – p. D. a p. P., kteří měli dosvědčit přijetí zdanitelných plnění od společnosti NOVA METAL CZ. Správce daně se tímto návrhem vůbec nezabýval a ignoroval ho stejně jako žalovaný, který se nevypořádal ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků s námitkou ze dne 26. 3. 2007; v ní žalobce poukázal na postup správce daně s tím, že neprovedl důkaz výsledkem svědků – pracovníků společnosti LIKO-S a v průběhu dokazování selektoval důkazy, což je v rozporu s § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný odvolací orgán rovněž ignoroval požadavek na provedení výsledku hlavního svědka F. M. S., společníka společnosti NOVA METAL CZ, který žalobce vznesl v podání ze dne 3. 4. 2006. V odůvodnění svého rozhodnutí navíc zcela zamlčel místopřísežné prohlášení p. S., které potvrzuje uskutečnění zdanitelných plnění, včetně zpochybňované faktury č. 159-2003 od společnosti NOVA METAL CZ.

Další pochybení spatřoval žalobce v tom, jak byly vyhodnoceny výsledky dokazování, pokud jde o zdanitelné plnění od společnosti NOVA METAL CZ i společnosti CEMSTAV. Ohledně prvně jmenované společnosti uvedl, že žalovaný i správce daně vycházeli toliko z výpovědi, resp. podaného vysvětlení p. S., ve věci však vypovídali rovněž další svědci – p. S., p. S. a p. K., kteří byli přítomni u přejímky zboží od této společnosti. Z toho vyplývá, že zboží skutečně dodala společnost NOVA METAL CZ, avšak správce daně i žalovaný bez jakéhokoli zdůvodnění tvrdí, že tyto výpovědi nikterak neprokazují převzetí zboží od uvedené společnosti.

Obdobného pochybení se správce daně i žalovaný dopustili též v případě zdanitelného plnění od společnosti CEMSTAV. Za důkazy rozhodně nelze považovat to, že tato společnost nepodávala daňová přiznání a že jednatele společnosti I. K. není možné sehnat. Žalobce dle svého tvrzení doložil uskutečnění zdanitelného plnění jak řádnými daňovými doklady podepsanými jednatelem K., tak výše uvedenými výpověďmi p. S. a p. S. Jako absurdní odůvodnění pak označil tvrzení, že p. K. nebyl v době podpisu kupní smlouvy jednatelem společnosti, neboť z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že jmenovaný byl jako jednatel vymazán z obchodního rejstříku až dne 30. 9. 2002, přičemž smlouva byla podepsána dne 30. 7. 2002 a nový jednatel K. platnost této smlouvy dne 31. 10. 2002 uznal v celém rozsahu. Dále uvedl, že Finanční úřad Brno III při své kontrole zjistil, že k uskutečnění zdanitelných plnění ze strany společnosti CEMSTAV došlo a že v daném případě důkazní břemeno jednoznačně přešlo na správce daně, resp. žalovaného.

Žalobce je tedy toho názoru, že mu měl být uznán odpočet DPH na vstupu jak z faktury od společnosti NOVA METAL CZ, tak z faktury od společnosti CEMSTAV, a proto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na vyčerpávající odůvodnění svého rozhodnutí a ve vztahu k namítanému neplatnému zahájení vytýkacího řízení uvedl, že toto bylo v daném případě zahájeno jinou výzvou než tou, na kterou odkazuje žalobce, a sice výzvou vydanou dne 25. 6. 2004, č. j. 24558/04/294971/8277, a doručenou dne 28. 7. 2004. Ohledně odkazu žalovaného na § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pak konstatoval, že zde není upravena lhůta pro zahájení vytýkacího řízení, ale lhůta, ve které si může daňový subjekt požádat o sdělení výsledku vyměřovacího řízení. V daňovém řízení není upravena propadná lhůta pro zahájení vytýkacího řízení, které je součástí vyměřovacího řízení. Správce daně je při vyměření daně limitován lhůtou upravenou v § 47 zákona o správě daní a poplatků a možnost aplikace fikce vyměření daně dle § 46 odst. 5 téhož zákona je zahájením vytýkacího řízení absolutně vyloučena; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 – 57, publ. pod č. 1872/2009 Sb.NSS.

Pokud jde o ostatní námitky, poukázal žalovaný na to, že důkazní prostředky navrhované žalobcem buď provedl anebo v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedl, z jakého důvodu nebyly provedeny. Námitku žalobce ze dne 26. 3. 2007 učiněnou v průběhu odvolacího řízení žalovaný posoudil podle jejího obsahu jako doplnění odvolání a vyjádřil se k ní, obdobně jako k požadavku na provedení výsledku svědka S.

Žalovaný dále odmítl, že by vycházel jen výpovědi, resp. vysvětlení jmenovaného, naopak přihlížel ke všem důkazním prostředkům, včetně svědeckých výpovědí. Nicméně prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo fakticky (nejen „dokladově“) bylo na žalobci a nelze důkazní břemeno přenášet na žalovaného. Navrhl proto, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

/rozsudek krajského soudu ze dne 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 – 103/

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházeje ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V dané věci totiž bylo vytýkací řízení zahájeno neoprávněně, neboť bylo zahájeno v době, kdy DPH již byla pravomocně konkludentně vyměřena. Předmětné přiznání k DPH bylo za zdaňovací období duben 2004 podáno dne 24. 5. 2004. Vzhledem k § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a § 37 odst. 1 zákona o DPH den vyměření daně nastal dne 25. 5. 2004. Tím, že si proti takovému vyměření daně (podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) nepodal žalobce ve lhůtě podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků odvolání, nabylo dnem 25. 6. 2004 právní moci. Přitom pokud je daň pravomocně vyměřena, nelze zahájit vytýkací řízení ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nestihl-li tedy správce daně, tak jako v daném případě (výzva podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní

a poplatků jako jediný relevantní úkon, kterým se zahajuje vytýkácí řízení, byla vydána dne 25. 6. 2004, tj. po uplynutí třiceti denní lhůty podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), zahájit vytýkácí řízení ještě předtím než je daň pravomocně konkludentně vyměřena (před zákonným nastoupením fikce vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), pak lze případné neshody odstranit až v rámci daňové kontroly dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků.

Na základě toho krajský soud konstatoval podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, a postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí žalovaného zrušil (viz též § 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Vzhledem k neoprávněnosti vytýkácího řízení přitom považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se tvrzeními účastníků o správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů, které především vycházejí z výsledků vytýkácího řízení.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

/rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2010, č. j. 5 Afs 110/2008 – 129/

K podané kasační stížnosti žalovaného byla předmětná věc posouzena Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 25. 8. 2010, č. j. 5 Afs 110/2008 – 129, proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. výše citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyšel přitom primárně z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb.NSS. jehož předmětem bylo právě posouzení interpretace a aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s uplatněním postupu podle § 43 téhož zákona.

Rozšířený senát ve shora citovaném usnesení mimo jiné konstatoval: „...vytýkácí řízení lze zahájit toliko do aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně. V případě, že je ohledně konkrétní daně za určité zdaňovací období vydán platební výměr, končí pro správce daně možnost v této věci zahájit vytýkácí řízení. Provéřít daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně tak správce daně může nadále toliko daňovou kontrolou, samozřejmě za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro její zahájení (viz k tomu sub II. 2. body 18 a 19).

Správce daně tedy může poté, co obdrží daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, zahájit vytýkácí řízení, a to do té doby, dokud neprovede posouzení vyústivší v konkludentní vyměření. Může je zahájit i poté, co jej daňový subjekt postupem podle § 46 odst. 5 věty první in fine d. ř. požádal o sdělení výsledku vyměření, ale jen za předpokladu, že takové posouzení ještě neprovedl, a tedy nezaznamenal do příslušné kolonky daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání. Provedl-li posouzení, zahájit vytýkácí řízení již nemůže, neboť již byl učiněn akt vyměření. Nutno opětovně zdůraznit, že uvedený akt se činí v den, kdy došlo k posouzení, zpětně ke dni stanovenému v § 46 odst. 5

d. ř. (ostatně přesně takto je koncipována i příslušná pasáž formulářů daňových přiznání, v níž se rozlišuje den provedení úkonu vyměření či dodatečného vyměření a den, ke kterému bylo vyměřeno či dodatečně vyměřeno). Právě proto, že jde o akt se zpětným účinkem, vzniká zde pro správce daně prostor pro zahájení vytýkacího řízení. Ke konkludentnímu vyměření dochází sice zpětně ke dni podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (nejdříve však po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání nebo hlášení), avšak stane se tak až v den posouzení. Interval mezi dnem, ke kterému došlo k vyměření fiktivním vydáním a fiktivním doručením platebního výměru, a dnem, kdy se tak se zpětným účinkem stalo, vytváří prostor pro zahájení vytýkacího řízení. Pohybuje-li se správce daně v tomto intervalu a jsou-li splněny i další zákonné podmínky (zejm. není-li právo vyměřit či doměřit daň prekludováno) lze zahájit vytýkací řízení“.

To znamená, že vytýkací řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkací řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Vytýkací řízení ve světle výše uvedeného usnesení lze tedy provést kdykoli ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, zda správce daně zahájí vytýkací řízení, a to kdykoli ve lhůtě dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, nejedná-li se o případy, kdy zákon výslovně stanoví lhůtu pro jeho zahájení (viz § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) a nebo zvolí jiný postup, tj. na základě posouzení daňového přiznání zvolí postup dle § 45 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tj. vyměří – zápisem v příslušné kolonce daňového přiznání, je plně na správním uvážení správce daně. Správce daně je přitom stran takového posouzení (s výjimkou viz výše) limitován toliko lhůtou dle § 47 zákona o správě daní.

V intencích tohoto závěru tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru krajského soudu v tom, že daň uplatněná v daňovém přiznání za měsíc duben 2004 byla již ke dni 25. 5. 2004 vyměřena, resp. tím, že žalobce nepodal ve lhůtě dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní odvolání, nabylo dnem 25. 6. 2004 vyměření daně právní moci, a z toho důvodu nebylo lze poté zahájit vytýkací řízení. Nelze proto souhlasit ze závěrem krajského soudu v tom, že vytýkací řízení bylo vedeno neoprávněně, čímž byla porušena ustanovení o řízení přes finančními orgány.

Na základě toho Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že se v něm vypořádá s tvrzením žalobce o správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů, tzn. posoudí věc in meritum v rámci zbývajících žalobních bodů.

VI. Přerušování řízení před krajským soudem

/po zrušení původního rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení/

Vzhledem k tomu, že žalobce podal proti zmíněnému zrušovacímu rozsudku, jakož i proti usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, ústavní stížnost, přerušil krajský

soud svým usnesením ze dne 26. 3. 2012, č. j. 30 Af 85/2010 – 144, řízení do doby skončení řízení před Ústavním soudem vedeným pod sp. zn. Pl. ÚS 44/10 s tím, že jeho výsledek může mít vliv na rozhodování o věci samé.

Ústavní soud usnesením ze dne 13. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 44/10, rozhodl o odmítnutí ústavní stížnosti žalobce, tzn. že odpadla překážka pro kterou bylo řízení o žalobě přerušeno, a proto krajský soud svým usnesením ze dne 21. 12. 2012, č. j. 30 Af 85/2010 – 150, rozhodl, že se v řízení pokračuje.

VII. Jednání před krajským soudem

Jednání ve věci proběhlo dne 25. 2. 2013 a krajský soud předně poučil přítomné účastníky řízení, jakož i insolvenčního správce, Mgr. Lukáše Pachla, který se k jednání dostavil, o přerušení řízení, protože zjistil, že v mezidobí došlo k prohlášení konkurzu na majetek žalobce – společnosti G & C PACIFIC NIUE LIMITED, a to usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 9. 5. 2012, č. j. KSBR 39 INS 15844/2011-B-12; tím tedy k uvedenému dni (kdy bylo citované usnesení zveřejněno v insolvenčním rejstříku) došlo (ex lege) k přerušení předmětného soudního řízení podle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, neboť je nepochybné, že jde o řízení o právech a povinnostech, která se týkají majetkové podstaty.

K dotazu krajského soudu však v souladu s § 246 odst. 1 insolvenčního zákona insolvenční správce navrhl, aby bylo v soudním řízení pokračováno, čímž se stal účastníkem řízení namísto původního žalobce – dlužníka. Současně sdělil, že souhlasí s tím, aby bylo ve věci jednáno, a proto krajský soud pokračoval v řízení a v rámci nařízeného jednání nejprve konstatoval podstatný obsah spisů vztahujících se k napadenému rozhodnutí.

Insolvenční správce jako žalobce v plném rozsahu odkázal na obsah žaloby, s níž se ztotožnil. Konkrétně uvedl, že vytýkáci řízení bylo zahájeno nezákonným způsobem po konkludentním vyměření daně s tím, že pokud tento právní názor nebude akceptován, trvá na tom, že v průběhu řízení před správcem daně, resp. žalovaným nebyly provedeny všechny navrhované důkazy a ty, které byly provedeny nebyly správně vyhodnoceny. Trval proto na zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný – prostřednictvím pověřené zaměstnankyně JUDr. M. D. – naopak navrhl žalobu zamítnout s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i vyjádření k žalobě, podané původně ještě ke sp. zn. 30 Ca 129/2007. Z hlediska nezákonnosti zahájení vytýkáciho řízení uvedl, že toto již bylo vyřešeno judikaturou. Ve vztahu k dalším námitkám pak poznamenal, že žalobce stíhalo důkazní břemeno, které neunesl, a proto správce daně, resp. žalovaný nemohl dojít k jiným závěrům než těm, které jsou obsaženy v jeho rozhodnutí.

VIII. Nové posouzení věci krajským soudem

Krajský soud vycházel v řízení z výše vyslovených závěrů zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jehož právním názorem byl vázán ve smyslu ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.

Podstatou projednávané věci je posouzení postupu správce daně potažmo žalovaného ohledně nároku na odpočet DPH za zdaňovací období duben 2004, který nebyl žalobci uznán jednak z faktury (č. 2811-1-2003) vystavené společností NOVA METAL CZ a jednak z faktury (č. 159-2003) vystavené společností CEMSTAV. Žalobce s tímto postupem nesouhlasil a v podané žalobě proti němu uplatnil několik dílčích námitek – žalobních bodů, které lze strukturovat následovně.

VIII.a) Oprávněnost provedení vytýkacího řízení

Krajský soud původně žalobci vyhověl s tím, že v dané věci bylo vytýkací řízení provedeno neoprávněně, neboť bylo zahájeno v době, kdy DPH již byla pravomocně konkludentně vyměřena postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Tomuto závěru však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a s odkazem na shora citované usnesení rozšířeného senátu konstatoval, že je na uvážení správce daně, zda a kdy ve lhůtě pro vyměření daně (podle § 47 zákona o správě daní a poplatků) zahájí vytýkací řízení, nejedná-li se o případy, kdy zákon výslovně stanoví lhůtu pro jeho zahájení a nebo správce daně zvolí jiný postup, a to právě postup podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. vyměří – zápisem v příslušné kolonce daňového přiznání.

V této souvislosti krajský soud konstatuje, že správce daně v rozhodné době nebyl v možnosti zahájit vytýkací řízení nijak omezen výslovnou zákonnou úpravou; třicetidenní lhůta k zahájení vytýkacího řízení podle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byla zavedena až novelou provedenou zákonem č. 270/2007 Sb. s účinností od 31. 10. 2007 (nehledě na to, že šlo o speciální postup při vyměření daně pouze pro případy, kdy v podaném daňovém přiznání je nárokován přeplatek, o jehož vrácení správce daně má rozhodovat). Současně správce daně nezvolil ani postup, kterým by vyměřil DPH zápisem v příslušné kolonce daňové přiznání.

V daném případě bylo DPH vyměřeno až platebním výměrem vydaným na základě vytýkacího řízení, jehož provedení nelze s ohledem na shora uvedené považovat za neoprávněné. Námitku žalobce ohledně oprávněnosti zahájení a vedení vytýkacího řízení lze tedy uzavřít s tím, že není důvodná, stejně jako další dvě námitky týkající se správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů.

VIII.b) Správnost a úplnost dokazování

V první z nich žalobce vytkl, že bez zdůvodnění nebyly provedeny jím navrhané důkazy, konkrétně výslech pracovníků společnosti LIKO-S, který správce daně ignoroval a ani žalovaný se s tímto návrhem obsaženým v námitce ze dne 26. 3. 2007 ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků nevypořádal.

K tomu krajský soud předesílá, že v dané věci probíhalo poměrně rozsáhlé dokazování, v němž správce daně zjišťoval a objasňoval všechny skutečnosti důležité proto posouzení věci a následné rozhodnutí. Pro dokazování při správě daní je přitom potřeba vyjít z faktu,

že důkazní břemeno nese zásadně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Na daňovém subjektu tudíž leží jednak břemeno tvrzení, podle něhož je povinen přiznat daň, a dále břemeno důkazní, podle něhož je povinen prokázat své tvrzení. Správce daně také může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně, má-li o její správnosti pochybnosti tak, jako tomu bylo v souzené věci.

V rámci vytýkácího řízení však žalobce svá tvrzení neprokázal a nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně přijetí zdanitelných plnění od společnosti CEMSTAV a společnosti NOVA METAL CZ, dokládaných výše specifikovanými daňovými doklady – fakturami (č. 2811-1-2003 a č. 159-2003)

Platí sice, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, jak plyne z § 19 odst. 2 zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře; srov. např. rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, či rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, ve kterém výslovně uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“.

Daň či nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (viz § 1 zákona o DPH). Plátce daně z přidané hodnoty váže poměrně přísná povinnost vést důsledně záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH), zákonný nárok na daň či její odpočet je tak podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění – jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.

Tyto pochybnosti správce daně opakovaně sdělil v rámci vytýkácího řízení žalobci a bylo na něm, aby v souladu se svým důkazním břemenem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě dodání zboží – stavebního materiálu a MDF lišt – od společností CEMSTAV a NOVA METAL CZ. Žalobci se ovšem přijetí zdanitelného plnění od uvedených společností prokázat nepodařilo, což ovšem nelze přičítat žalovanému, resp. správci daně, který prováděl dokazování a žalobcem navrhované důkazy provedl, případně zdůvodnil, proč je neprovedl. To platí i pro navrhovaný výslech pracovníků společnosti LIKO-S.

Žalobce skutečně v rámci námítky doručené dne 26. 3. 2007 žalovanému namítl neprovedení výsledku svědků – pracovníků společnosti LIKO-S s tím, že by byli schopni dosvědčit uskutečnění zdanitelného plnění ze strany společnosti NOVA METAL CZ. Uvedl přitom, že v jejich archivu byl nalezen originál německé verze kupní smlouvy, kterou podepsal pan S. s daňovým subjektem a na jejímž základě dodal zboží; ohledně pravosti podpisu pak odkázal na znalecký posudek č. 508. Žalovaný však tento návrh nepřesl, posoudil ho správně jako doplnění odvolání a vypořádal se ním.

Podání žalobce označené jako „*Námítky k průběhu vytýkácího řízení – DPH 9/2004 a 4/2004*“ a doručené žalovanému dne 26. 3. 2007 nemohlo být posouzeno jako námítka dle § 52 zákona o správě daní a poplatků; tu lze uplatnit pouze v souvislosti s vymáhavým či zajišťovacím řízením, nikoli řízením vyměřovacím, jehož nástrojem je vytýkácí řízení (viz výše). A nemohlo být posouzeno ani jako námítka podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť právo podávat námítky dle citovaného ustanovení má pouze daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola. Ta sice u žalobce prováděna byla ode dne 4. 10. 2004 do dne 10. 5. 2007, avšak nikoli na DPH za zdaňovací období duben 2004, ale na DPH za zdaňovací období jiná (2. až 4. čtvrtletí 2001, leden 2002 až prosince 2002, leden 2003 až prosinec 2003, leden 2004 až březen 2004) a dále na daň z příjmů právnických osob (za rok 2001, 2002 a 2003) a daň silniční (za rok 2001, 2002 a 2003), jak vyplývá z předloženého spisového materiálu.

Nelze se proto důvodně domáhat toho, aby bylo předmětné podání posouzeno jinak než jako doplnění odvolání, resp. návrh na doplnění dokazování v odvolacím řízení vedeným žalovaným, který se s tímto návrhem vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí, v němž uvedl: „*Daňový subjekt v tomto podání mj. navrhl, aby byli vyslechnuti pracovními firmy LIKO-S, spol. s r. o., p. D. a P., kteří ještě po podpisu plné moci osobně několikrát jednali s p. S. v prostorách jejich firmy ve Slavkově. Osoby zde uvedené však nikdy nekonkretizoval. Odvolací orgán v rámci doplnění odvolacího řízení nepovažuje za potřebné provést výsledky uvedených osob, neboť to, že tyto osoby jednaly s p. S. v prostorách firmy LIKO-S a. s., nemůže být důkazem o tom, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od společnosti NOVA METAL CZ. Pokud jde o kupní smlouvu, k té se odvolací orgán vyjádřil na str. 9 a 15 tohoto rozhodnutí*“.

Toto lze podle názoru krajského soudu akceptovat, a to nejen s ohledem odůvodnění na str. 9 a 15 napadaného rozhodnutí, ale i s ohledem na obsah odůvodnění tohoto rozhodnutí jako celku, v němž je podrobně rozebráno mj. to, že společnost NOVA METAL CZ neměla ustanovený statutární orgán, neboť jednatelka Z. B. odstoupila z funkce dne 18. 11. 2002, jak o tom svědčí výpis z obchodního rejstříku. Jmenovaná navíc uvedla, že jako jednatelka společnosti NOVA METAL CZ plnou moc k provádění všech právních úkonů, které jsou v pravomoci jednatele, nedávala, resp. nepamatuje se. Popřela rovněž, že by kdy jednala s žalobcem s tím, že tuto společnost nezná, nikdy o ní neslyšela a fakturu č. 159-2003 nevystavila, nehledě na to, že v té době již nebyla jednatelem. K předloženým podpisům uvedla, že něco není čitelné a něco se přibližuje podpisu p. S. K podnikatelské činnosti společnosti poznamenala, že předmětem byla výroba kovových nádrží – tanků a že jí není známo, že by v době zániku její funkce jednatelky vyvíjela nějakou činnost. Společnost

vlastně řídil p. S., který za ni jednal z titulu společníka a k tomu, zda vyvíjel nějaké aktivity bez vědomí jednatelky – Z. B., jmenovaná uvedla, že neví. Ze seznamu zaměstnanců předloženého K. L.m, účetním společnosti, přitom vyplynulo, že pracovní poměr s posledním zaměstnancem byl ukončen dnem 9. 12. 2002.

O reálném fungování uvedené společnosti měl proto správce daně významné pochybnosti, podpořené i dalšími zjištěními, dle kterých společnost NOVA METAL CZ nesídlí na adrese zapsané v obchodním rejstříku a od zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2002 nebyla podávána daňová přiznání k DPH a daňová povinnost byla vyměřována ve výši 0 Kč. Žalobcem přiložené přiznání k DPH společnost NOVA METAL CZ za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003 přitom správce daně vyhodnotil jako účelové, a to nejen s odkazem na odpověď dožádaného správce daně, z níž vyplynulo, že uvedené společnosti je nekontaktní. To, že by předmětné přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003 vyplňoval účetní společnosti K. L., jmenovaný popřel a pokud jde o případný podpis p. S., tento byl zpochybněn znaleckým posudkem č. 526 ze dne 19. 2. 2007 s tím, že tento není jeho pravým podpisem a jedná se o padělek.

Lze tedy shrnout, že neprovedení navrhovaného důkazu žalobce bylo řádně odůvodněno s tím, že na základě stávajících podkladů daňového řízení bylo možné dospět k závěru, že navrhovanými výsledky svědků společnosti LIKO-S by nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány, jak tvrdil žalobce.

V této souvislosti žalobce rovněž namítl, že nebyl proveden výslech hlavního svědka p. S., který vznesl v podání ze dne 3. 4. 2006, přičemž poukázal na přiloženou kopii. Současně poukázal na to, že žalovaný zamlčel místopřísežné prohlášení jmenovaného potvrzující uskutečnění zdanitelného plnění.

K tomu krajský soud konstatuje, že žádné podání ze dne 3. 4. 2006 žalobce ke své žalobě nepřipojil a měl-li namysli podání ze dne 3. 4. 2007 označené jako „Doplnění dokazování k daňové kontrole a námitka proti zákonnosti jejího průběhu“, toto adresoval a dle podacího razítka též doručil Finančnímu úřadu Brno III, který u žalobce v dané době vedl daňovou kontrolu, jak již bylo uvedeno výše. Žalobce zde tedy zřejmě zaměňuje daňovou kontrolu na straně jedné a vytýkácí řízení na straně druhé, což nelze akceptovat. Nelze proto ani požadovat, aby se žalovaný vyjádřil k něčemu, co mu nebylo adresováno. Nehledě na to, že žalobce sám ve svém dalším podání ze dne 12. 4. 2007 upřesnil, že v případě podání ze dne 3. 4. 2007: „...se jedná o námitku proti postupu správce daně při daňové kontrole, neboť nebyl zajištěn výslech p. S. v souladu s daňovým řádem“.

Žalobcem požadovaný výslech F. M. S. proveden nebyl, nicméně Policií České republiky, Útvarem odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality SKPV, Brno, byl správci daně postoupen protokol o podaném vysvětlení, který byl s jmenovaným sepsán dne 3. 5. 2006 v Xantenu daňovým úředníkem z Finančního úřadu pro daňové trestné činy a daňové stíhání Düsseldorf. Z tohoto protokolu, s nímž byl žalobce seznámen dne 27. 11. 2006, vyplývá, že p. S. sice pobýval v České republice v letech 2002 a 2003 a zná Z. B. i společnost NOVA METAL CZ, jímž byl společníkem. Nepotvrdil však uskutečnění předmětného zdanitelného

plnění, neboť popřel, že by podepsal kupní smlouvu se žalobcem a vystavil faktury, vč. faktury č. 159-2003.

Toto vyjádření je nepochybně důležité, nikoli však jediné v celé věci, z něhož žalovaný vycházel v závěrečné fázi dokazování, kterou je hodnocení důkazů.

VIII.c) Hodnocení důkazů

Žalobce sice ve vztahu ke společnosti NOVA METAL CZ namítl, že žalovaný vycházel jen z výše uvedené výpovědi p. S., avšak opak je pravdou, jak jednoznačně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) a vedle vysvětlení p. S. a výpovědi jmenované jednatelky Z. B. a účetního K. L. se zabýval též výpověďmi dalších osob, na které žalobce odkazuje v žalobě s tím, že byly u přejímky zboží od společnosti NOVA METAL CZ.

Konkrétně se jedná o výpověď Ing. I. S., zaměstnance společnosti RK-mont, spol. s r.o., který k otázce, kdo byl dodavatelem zboží, uvedl, že společností dodávajících stavební materiály bylo moc, přičemž připustil, že se mohlo jednat i o společnost CEMSTAV a: „...něco byl NOVA METAL. K otázce, odkud je mu známa skutečnost, kdo byl dodavatelem zboží odpověděl, že přesně to neřekne, něco bylo napsáno na tričku“. Žádné konkrétní skutečnosti k předmětným zdanitelným plněním tedy neuvedl, stejně jako A. K., který pro žalobce vykonával činnost strojírenského charakteru. Taktéž D. S., který vykonával činnost správce majetku a prováděl pro žalobce rovněž vykládku a nakládku materiálu, přebíral zboží, zajišťoval jeho uskladnění a vydávání, ve své výpovědi neprokázal faktické uskutečnění konkrétních dodávek od společnosti NOVA METAL CZ, jakož i společnosti CEMSTV. Osvědčil toliko existenci listin, jimiž daňový subjekt dokazuje přijetí deklarovaného zdanitelného plnění.

Jak však již bylo řečeno, prokázání nároku na odpočet DPH je věcí nejen dokladovou, ale i faktickou, neboť musí být prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo tak, jak je v dokladech prezentováno, což se žalobci nepodařilo. Sama skutečnost, že jmenované osoby byly u přejímky zboží prokazuje, že zdanitelné plnění proběhlo. Neprokazuje však, že proběhlo tak, jak bylo deklarováno, tj. že zboží bylo dodáno právě společností NOVA METAL CZ, resp. CEMSTAV, což zpochybnil žalovaný, resp. správce daně a následně neuznal nárok na odpočet DPH v daném případě.

Ke zpochybnění zdanitelného plnění doloženého daňovým dokladem přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné.

Rozhodně tedy nelze tvrdit, že by jako důkazy nebylo možné považovat to, že společnost CEMSTAV nepodávala daňová přiznání a že jednatele společnosti I. K. nebylo možné sehnat, jak se mylně domnívá žalobce. Naopak tyto skutečnosti vedou k pochybnostem o faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, které žalobce nevyvrátil, a proto mu nebyl nárok na odpočet DPH uznán ani v případě faktury č. 2811-1-2003 vystavené společností CEMSTAV. Uvedená faktura byla vystavena dne 28. 11. 2003 a k tomuto dni, kdy byl jednatelem již I. K., je tedy deklarováno zdanitelné plnění. Výpověď předchozího jednatele P. K., který potvrdil podpis kupní smlouvy dne 30. 7. 2002, proto o tomto zdanitelném plnění z hlediska faktického nic nevypovídá. Nelze navíc ani přehlédnout zpochybnění pravdivosti výpovědi p. K., jež bylo podle krajského soudu zcela na místě. Je totiž třeba rozlišovat konstitutivní a deklaratorní účinky zápisů do obchodního rejstříku, přičemž zápis (i výmaz) jednatele v obchodním je zápisem deklaratorním, tzn. že pouze stvrzuje tuto skutečnost, není podmínkou její platnosti a účinnosti. Proto pokud se stal jednatelem společnosti p. K. dne 12. 7. 2002, nezakládá se na pravdě výpověď p. K., že smlouvu podepsal ze dne 30. 7. 2002 podepsal jako jednatel společnosti CEMSTAV, jak správně uvedl v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný.

Konečně pokud jde o žalobcem zmíněné výsledky daňové kontroly vedené Finančním úřadem Brno III, tyto nejsou a nemůžou být rozhodné, neboť se netýkaly téhož zdanitelného plnění. Nelze je tedy zaměňovat, stejně jako nelze tvrdit, že v daném případě přešlo důkazní břemeno na správce daně, resp. žalovaného dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. V tomto směru odkazuje krajský soud na zmíněné principy posuzování nároku na odpočet DPH, který je dán pouze za zákonem stanovených podmínek.

Správce daně byl proto oprávněn dle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH ověřovat oprávněnost uplatněného nároku především na základě daňových dokladů – faktury, případně na základě jiných důkazních prostředků, to vše při respektování zásady daňového řízení, že břemeno důkazní nese prvotně daňový subjekt, který ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ačkoli je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, je daňové řízení založeno na „*prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí*“; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb.

IX. Shrnutí a závěr

Na základě všech shora uvedených skutečností lze shrnout, že žalobce věrohodným způsobem neprokázal, že deklarované služby přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu – faktuře č. 2811-1-2003 vystavené společností NOVA META CZ a faktuře č. 159-2003 vystavené společností CEMSTAV, a proto nebylo možno dospět k jinému závěru, než že neunesl důkazní břemeno dle § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto shledal žalobu nedůvodnou a jako takovou ji zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

X. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 25.2.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu