



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lucie Trejbalové a soudců JUDr. Pavla Vacka a Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. v právní věci žalobkyně: L., IČ xx, se sídlem xx, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č. j. 1851/11-1300-500391 ze dne 4. 3. 2011

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č. j. 1851/11-1300-500391 ze dne 4. 3. 2011 a dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu v Liberci č. j. 195390/06/192913/5590 za zdaňovací období leden 2005, č. j. 195391/06/192913/5590 za zdaňovací období únor 2005, č. j. 195398/06/192913/5590 za zdaňovací období březen 2005 a č. j. 195411/06/192913/5590 za zdaňovací období duben 2005 všechny ze dne 13. 10. 2006 se pro nezákonnost z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 10 640 Kč k rukám Mgr. Davida Hejzlara, advokáta se sídlem 1. máje 97, Liberec 1, do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „žalovaného“) byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu v Liberci (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) č. j. 195390/06/192913/5590 za zdaňovací období leden 2005 ve výši 82 957 Kč, č. j. 195391/06/192913/5590 za zdaňovací období únor 2005 ve výši 88 222 Kč, č. j. 195398/06/192913/5590 za zdaňovací období březen 2005 ve výši 49 454 Kč a č. j. 195411/06/192913/5590 za zdaňovací období duben 2005 ve výši 75 852 Kč, všechny ze dne 13. 10. 2006. Důvodem pro dodatečné doměření daně bylo neuznání nároku na

odpočet DPH uplatněného na základě faktur – daňových dokladů č. 96, č. 174, č. 267 a č. 414 vystavených společností xx. za provedené úklidové práce. Odpočty daně, které si žalobkyně nárokovala v jednotlivých zdaňovacích obdobích, byly správcem daně na základě výsledku daňové kontroly vyloučeny pro nesplnění základní podmínky vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), tj. že nárok na odpočet daně nebyl doložen daňovým dokladem vystaveným plátcem DPH, neboť společnost xx. nebyla plátcem DPH, její registrace plátce DPH byla z moci úřední zrušena ke dni 21. 5. 2000.

Žalobkyně v žalobě především namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), resp. v rozporu s § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s přechodnými ustanoveními upravenými v § 264 daňového řádu, neboť ve věci došlo dne 15. 8. 2010 k uplynutí prekluzivní lhůty. Daňová kontrola zaměřená na DPH za období leden až duben 2005 byla zahájena dne 7. 3. 2006. Prekluzivní lhůta dle § 47 ZSDP tím byla prodloužena do 31. 12. 2009. Dne 25. 11. 2008 byla ve věci podána správní žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, o které bylo rozhodnuto zrušujícím rozsudkem, který nabyl právní moci dne 10. 7. 2009. Po dobu soudního řízení byl běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) pozastaven, k uplynutí prekluzivní lhůty tedy došlo dne 15. 8. 2010. Úkon správce daně může být úkonem podle § 47 odst. 2 ZSDP za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Svědecké výpovědi provedené v rámci odstranění vad odvolacího řízení nemohly být úkonem prodlužující lhůtu k vyměření či dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, neboť důvodem předmětných výpovědí v listopadu 2009 bylo osvědčení skutečnosti, zda v daném případě došlo k reálnému poskytnutí služeb od společností xx. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí tvrdí, že „*správce daně neměl pochybnosti týkající se faktického provedení úklidových prací dodavatelem – neplátcem (tedy mimo systém DPH), resp. přijetí úklidových prací odvolatelkou – plátcem. Taková pochybnost nebyla ani předmětem doplněného řízení provedeného v rámci řízení o odvolání, když doplnění řízení bylo zaměřeno na ověření skutečností týkajících se splnění zákonných podmínek pro registraci společnosti xx jako plátce DPH.*“ V jiné části odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že „*svědecká výpověď v žádném případě nemůže nahradit absenci daňového dokladu vystaveného plátcem DPH.*“ Na jedné straně tedy žalovaný tvrdí, že předmětné svědecké výpovědi byly de facto zbytečné, na straně druhé považuje tyto výpovědi za natolik zásadní procesní úkon, že je od něho nutno odvozovat novou prekluzivní lhůtu, tj. že tyto výpovědi jsou legitimním důvodem pro vytvoření dodatečného tříletého časového rámce, který je nezbytný pro řádné prověření rozhodných skutečností. Uvedená námitka prekluze, kterou žalobkyně vznesla v rámci odvolacího řízení, s ní nebyla žádným způsobem projednána.

Žalobkyně navíc považuje odůvodnění rozhodnutí žalovaného z hlediska průběhu doplněného odvolacího řízení za zcela překvapivé, v rozporu se zásadou legitimního očekávání předvídatelnosti rozhodování správních orgánů. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno, aniž by byly s žalobkyní tyto nové závěry jakkoliv projednány. Závěr žalovaného je v přímém rozporu s bezprostředně předcházejícím přípisem správce daně ze

dne 16. 9. 2010, ve kterém správce daně uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění prací společností xx. Pokud je směrodatné stanovisko žalovaného v napadeném rozhodnutí, podle kterého je v dané věci rozhodující formální stránka věci, pak žalobkyně namítá, že společnost xx oprávněně považovala za plátce DPH, a to s ohledem na skutečnost, že s touto společností spolupracovala již od roku 2002, přičemž od počátku spolupráce docházelo ze strany žalobkyně k úhradám takových částek za zdanitelná plnění, které ji opravňovaly k závěru, že společnost xx je plátcem DPH. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 101/2006, ze dne 5. 2. 2007, dle kterého v případě povinné registrace k DPH nastává tato registrace přímo ze zákona, tj. k datu překročení stanovené hranice obratu, nikoliv příslušným rozhodnutím správce daně, které má pouze deklaratorní charakter. Žalobkyně poukazuje také na skutečnost, že žalovaný v rámci doplněného odvolacího řízení, ani v napadeném rozhodnutí nevyvodil žádný závěr z existence dobré víry žalobkyně ve skutečnosti (zápis v obchodním rejstříku, obrat společnosti u žalobkyně, předložení registrace o DPH apod.), které jsou podle jejího názoru na uplatnění nároku na odpočet daně rozhodující. Pokud je však směrodatný závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala uskutečnění služeb dle kontrolovaných faktur od společnosti xx, je tento závěr v rozporu s úpravou důkazního břemene, která byla do konce roku 2010 obsažena v § 31 odst. 8 a 9 ZSDP. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila veškeré smluvní a daňové doklady prokazující její spolupráci se společností xx a navrhla provedení výslechu svědků, na jejich základě bylo prokázáno, že předmětné úklidové práce byly vykonány osobami, které náležely k uvedené dodavatelské společnosti. Dle názoru žalobkyně byla tímto způsobem její spolupráce se společností xx ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP dostatečným způsobem prokázána. Pokud se správce daně následně omezil na pouhé vyjádření pochybností ohledně tvrzení žalobkyně, aniž by postupem podle § 31 odst. 8 ZSDP jednoznačným způsobem prokázal své opačné závěry, jedná se o nezákonný postup. Žalobkyně dále namítá, že pokud by byla zpochybňována faktická stránka spolupráce se společností xx, bylo by napadené rozhodnutí vydáno za neuzavřeného stavu dokazování, protože správní orgány odmítly doplnit řízení o výslech stěžejního svědka, jednatele společnosti xx, pana Bykadarova z důvodů, které nelze akceptovat jako opodstatněné.

K žalobě se písemně vyjádřil žalovaný, který navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že v průběhu daňového řízení, včetně řízení o odvolání, bylo žalobkyni správcem daně sdělováno, že společnost xx není plátcem DPH, její registrace byla zrušena z moci úřední ke dni 21. 5. 2000 (viz Zpráva o kontrole DPH ze dne 10. 12. 2006). S tímto závěrem byla také zpráva o daňové kontrole s žalobkyní řádně projednána (viz protokol o ústním jednání ze dne 12. 10. 2006). Žalobkyně tedy již dne 12. 10. 2006 znala výsledek daňové kontroly. Veškerá šetření, která byla následně správcem daně prováděna, byla prováděna z důvodu ověřování skutečností namítaných až v podaném odvolání, kdy žalobkyně namítala, že společnost xx překročila stanovený limit pro povinnou zákonnou registraci plátce DPH, tj. že měla být plátcem DPH. K argumentaci žalobkyně, že společnost xx oprávněně považovala za plátce DPH, žalovaný konstatoval, že na základě provedeného rozsáhlého důkazního řízení ve spolupráci s místně příslušným správcem společnosti xx. byly zjištěny skutečnosti, které prokazatelně potvrzují žalobkyně o tom, že byla uskutečňována plnění, na základě kterých mělo dojít k zákonné registraci společnosti xx jako plátce DPH, vyvrátily. Závěrem žalovaný uvedl, že závěry uvedené v napadeném rozhodnutí jsou plně v souladu se závěry obsaženými v rozsudku Evropského soudního dvora č. C 438/09 (B.J.D.), který řeší nárok na odpočet daně

v případě přijetí služeb od osoby, která sice není registrovaná jako plátce DPH, ale je osobou povinnou k dani, protože reálně uskutečňuje plnění. V takovém případě lze konstatovat, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH. V projednávaném případě však místně příslušný správce daně společnosti xx po provedeném rozsáhlém šetření nezjistil, že tato společnost reálně uskutečňovala plnění, nebyla proto osobou povinnou k dani. V daném případě nárok na odpočet daně proto nelze žalobkyni přiznat.

Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které uvedla, že vyjádření žalovaného svědčí o tom, že jeho úvahy v projednávané věci nejsou příliš srozumitelné a jeho výsledné závěry trpí vnitřním rozporem. Dle napadeného rozhodnutí žalovaného není o uskutečnění služeb společností xx pochyb, i když pouze v systému mezi plátcem a neplátcem. Ve svém vyjádření k žalobě však žalovaný nově zaujal odlišné stanovisko, podle kterého místně příslušný správce daně společnosti xx po provedeném rozsáhlém šetření nezjistil, že tato společnost reálně uskutečňovala plnění, nebyla proto osobou povinnou k dani. Tyto závěry jsou vnitřně neslučitelné. Finanční orgány navíc nikdy neseznámily žalobkyni s tím, že by v dané věci probíhalo jakékoliv rozsáhlé šetření, ani s výsledky takového případného šetření.

Ze správního spisu byly zjištěny následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Finanční úřad na základě výsledku daňové kontroly DPH obsaženého ve Zprávě o kontrole DPH č. j. 194498/06/192933/6378 projednané protokolem o ústním jednání, č. j. 194264/06/192933/6378 dne 12. 10. 2006 dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 10. 2006 vydanými za zdaňovací období leden, únor, březen a duben 2005 dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 296 485 Kč. Proti rozhodnutím správce daně bylo žalobkyní v zákonné lhůtě podáno odvolání. Žalobkyně v něm nesouhlasila se závěrem správce daně, že práce, které přijala od společnosti xx., nepřijala od plátce daně vzhledem k tomu, že tato společnost nebyla registrovaným plátcem DPH. Žalobkyně tvrdila, že byla přesvědčena o tom, že dodavatelská společnost je plátcem daně, neboť dle jejího názoru dosahovala takové výše obrátu, který zakládal ve smyslu platného hmotného zákona zákonnou povinnost registrace plátce DPH. Tato svá tvrzení dokládala kopiemi faktur za úklidové práce, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost xx a odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 101/2006-178 ze dne 5. 2. 2007. Žalobkyně také nesouhlasila s hodnocením důkazních prostředků, na základě kterých správce daně dospěl ke svým závěrům.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný tak, že je rozhodnutím č. j. 11302/08-1300-500391 ze dne 25. 9. 2008 zamítl. Žalobkyně toto rozhodnutí napadla včas podanou žalobou a zdejší soud svým rozsudkem č. j. 59 Ca 145/2008-45 ze dne 29. 5. 2009 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné. Uvedl, že žalovaný staví svůj závěr na tom, že faktury, jimiž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně, vystavila osoba, která není plátcem DPH. Provedení úklidových služeb, tj. poskytnutí plnění, zpochybňováno nebylo a nebyl zpochybňován ani subjekt, který plnění poskytl. Na druhé straně správce daně prováděl prostřednictvím dožádaného správce daně rozsáhlá šetření, na jejichž základě dospěl k závěru, že nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně o podnikatelské činnosti jejího dodavatele –

společnosti xx, která měla uskutečňovat zdanitelná plnění v její prospěch a překročit výši zákonného obratu pro povinnou registraci plátce DPH. Prokazování plnění společnosti xx vůči žalobkyni tak bylo součástí rozhodování žalovaného a není pravdou, že žalovaný nezakládal své rozhodování na skutečnosti, zda dodavatel provedl či neprovedl úklidové práce. Další vada řízení spočívala podle krajského soudu zejména v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní, což mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Krajský soud považoval za opodstatněné i námitky žalobkyně týkající se nedostatečného odůvodnění odmítnutí výsledku jí navržených svědků, když uvedl, že svědci nepochybně nemohli prokázat existenci registrace společnosti xx jako plátce DPH, nicméně jinak by tomu bylo v případě prokazování reálného plnění ze strany této společnosti vůči žalobkyni.

V doplněném odvolacím řízení žalovaný uložil správci daně odstranění vad řízení. Dne 5. 11. 2009 se pak uskutečnily výsledky svědků pana Zdeňka Schweigera a pana René Chrástského, z jejichž obsahu je patrné, že správce daně ověřoval, zda a jakým způsobem probíhala spolupráce mezi žalobkyní a společností xx. Dne 24. 8. 2010 podala žalobkyně u správce daně doplnění odvolání, ve kterém vznesla námitku, že v dané věci uplynula k 15. 8. 2010 prekluzivní lhůta. Dne 16. 9. 2010 zaslal správce daně žalobkyni písemné vyjádření č. j. 198866/10/1292930506378, ve kterém vyhodnotil provedené svědecké výpovědi. Správce daně uvedl, že provedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že by skutečně byly práce realizovány společností xx. Dne 4. 3. 2011 pak bylo vydáno napadené rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že zákonnou podmínkou vzniku nároku na odpočet daně je existence daňového dokladu vystaveného plátcem daně. V posuzovaném případě tato zákonná podmínka nebyla splněna vzhledem k tomu, že obchodní společnost xx, která je na dokladech uvedena jako dodavatel, nebyla v rozhodném období plátcem DPH, neboť její registrace byla zrušena z moci úřední ke dni 21. 5. 2000. Na tom nemůže nic změnit ani tvrzení žalobkyně, že byla přesvědčena o tom, že její dodavatel plátcem DPH je. Nárok na odpočet DPH podle § 73 odst. 1 ZDPH je založen na skutečnostech objektivně existujících, tj. že osoba uvedená na dokladu jako dodavatel je skutečně plátcem DPH. Skutečnost, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě dokladů, kde jako dodavatel byla uvedena osoba, která nebyla registrována jako plátce DPH, je rozhodující pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně. Bez splnění této základní podmínky vyplývající z § 73 odst. 1 ZDPH nelze nárok na odpočet daně přiznat. V případě, kdy daňový subjekt nemá daňový doklad, není již podstatné zkoumat, zda k faktickému plnění došlo. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v odvolání namítala, že i kdyby se při stanovení obratu jejího dodavatele vzaly do úvahy pouze její platby, došlo by prokazatelně u společnosti xx k překročení zákonem stanoveného obratu pro povinnou registraci, ověřoval správce daně u místně příslušného správce daně společnosti xx, zda tato společnost měla být registrována plátcem DPH tak, jak tvrdila žalobkyně. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že společnost xx byla sice registrována jako dobrovolný plátce daně od 9. 11. 1998 do 21. 5. 2000, ale daňová přiznání k DPH za období, po která byla registrována jako plátce DPH, podávala negativní, nevykazovala žádnou ekonomickou činnost. Podle výpisu z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze byla společnost zapsána dne 26. 10. 1998. Místně příslušný správce daně zjistil, že sídlo této společnosti mělo být v ubytovně areálu xx, která byla v září 1999 zrušena. Ani několik místních šetření provedených místně příslušným správcem daně v místě zapsaného sídla společnosti xx nepotvrdila existenci společnosti. Místně příslušný správce daně dále sdělil, že společnost

xx je zcela nekontaktní, veškeré písemnosti jsou jí doručovány veřejnou vyhláškou. Závěr místně příslušného správce daně byl, že nezjistil žádné důkazy o tom, že by společnost xx vykazovala nějakou podnikatelskou činnost, která by zakládala povinnost zákonné registrace této společnosti jako plátce DPH. Žalovaný dále konstatoval, že ani provedené svědecké výpovědi, které správce daně na návrh žalobkyně provedl, nepotvrzují, že společnost xx měla být v období leden až duben 2005 registrována plátcem daně. I kdyby bylo prokázáno, že touto společností byly fakticky provedeny pro žalobkyni úklidové práce dle dotčených dokladů, stala by se tato společnost plátcem DPH podle § 94 odst. 1 ZDPH dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. To tedy znamená, že i kdyby byly správcem daně v době provádění daňové kontroly za dotčená zdaňovací období leden až duben 2005 zjištěny skutečnosti zakládající u společnosti xx povinnost její registrace plátcem DPH, nemohlo by v žádném případě k její zpětné registraci dojít, právě s ohledem na § 94 odst. 1 ZDPH. Současně žalovaný uvedl, že provedení úklidových prací nebylo správcem daně zpochybněno, i když pouze v systému mezi neplátcem a plátcem. Taková pochybnost nebyla ani předmětem doplněné řízení provedeného v rámci řízení o odvolání, když doplnění řízení bylo zaměřeno na ověření skutečností týkajících se splnění zákonných podmínek pro registraci společnosti xx jako plátce DPH. K námitce prekluze pak žalovaný konstatoval, že za první úkon přerušující běh prekluzivní lhůty je nutno považovat daňovou kontrolu, takže běh nové prekluzivní lhůty pro dodatečné stanovení daně za dotčená zdaňovací období započal 1. 1. 2007 a končil 31. 12. 2009. V důsledku podání žaloby ke krajskému soudu dne 27. 11. 2008 se běh lhůty zastavil až do dne nabytí právní moci rozsudku, tj. dne 10. 7. 2009 a poté lhůta pro dodatečné stanovení daně běžela dál do 14. 8. 2010. V pokračujícím odvolacím řízení správce daně provedl výsledky svědků, které se uskutečnily dne 5. 11. 2009. Účelem výsledku těchto svědků bylo prokázání tvrzení žalobkyně, že úklidové práce byly provedeny společností xx. Tyto úkony správce daně vycházely z pochybností o správnosti výše vyměřené daně a jednoznačně směřovaly k dodatečnému doměření daně, neboť byly jedním z důkazních prostředků, o které správce daně opíral své rozhodnutí. Charakter těchto úkonů plně odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností vztahujících se k oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH. Dle názoru žalovaného proto tyto úkony přerušují běh prekluzivní lhůty ve smyslu tehdejšího § 47 odst. 2 ZSDP. Od konce roku 2009 proto začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta.

Podanou žalobu soud projednal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Krajský soud se nejprve musel zabývat vznesenou námitkou prekluze práva.

Dle ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat

daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Lhůta, kterou ZSDP pro vyměření nebo doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP a jen za podmínek v tomto ustanovení upravených může být lhůta založená v § 47 odst. 1 ZSDP přerušena - tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně - stanovil však nepřekročitelnou desetiletou hranici.

Úkon, o němž je v daném případě sporné, zda má povahu úkonu podle § 47 odst. 2 ZSDP zakládajícího běh nové tříleté prekluzivní lhůty, je výslech svědků Schveigera a Chrástského dne 5. 11. 2009. Mezi stranami není sporu o tom, že daňová kontrola zaměřená na DPH za období leden až duben 2005 byla zahájena dne 7. 3. 2006. Prvním úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty tak byla tato daňová kontrola, přičemž rozhodným okamžikem byl okamžik jejího zahájení. V důsledku toho tříletá lhůta pro dodatečné stanovení daně začala běžet znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Z uvedeného vyplývá, že běh nové prekluzivní lhůty pro dodatečné stanovení daně za dotčené zdaňovací období započal dne 31. 12. 2006 a končil dne 31. 12. 2009. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem poprvé rozhodlo o odvolání žalobkyně dne 25. 9. 2008. Dne 25. 11. 2008 byla proti tomuto rozhodnutí podána správní žaloba, o které bylo rozhodnuto zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu, který nabyl právní moci dne 10. 7. 2009. Po dobu sedmi měsíců a patnácti dnů tak byl běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s. pozastaven, a pokud by výsledky svědků Schveigera a Chrástského dne 5. 11. 2009 neměly povahu úkonu podle § 47 odst. 2 ZSDP, došlo by k uplynutí prekluzivní lhůty dne 15. 8. 2010. Je proto třeba posoudit, zda se jedná o úkon mající materiální znaky úkonu přerušujícího lhůtu a zakládajícího běh lhůty nové.

Povahou úkonů směřujících ke stanovení daně a tedy přerušujícími lhůtu podle § 47 odst. 2 ZSDP se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 36/2008 – 134 ze dne 16. 12. 2009 judikoval, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první ZSDP přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

První rozhodnutí žalovaného ve věci bylo zdejším soudem zrušeno jako nepřezkoumatelné, neboť z něj nebylo zřejmé, na čem vlastně žalovaný své rozhodnutí založil. Proto také zdejší soud považoval za opodstatněné námitky žalobkyně týkající se nedostatečného odůvodnění odmítnutí výslechu jí navržených svědků. Z napadeného rozhodnutí i z vyjádření žalovaného k žalobě je však zřejmé, že žalovaný považoval v dané věci za rozhodující, že nárok na odpočet daně nebyl doložen daňovým dokladem vystaveným plátcem DPH, neboť společnost xx nebyla plátcem DPH, její registrace plátce DPH byla z moci úřední zrušena ke dni 21. 5. 2000. S odkazem na šetření místně příslušného správce společnosti xx žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno, že by společnost xx vykazovala nějakou

podnikatelskou činnost, která by zakládala povinnost zákonné registrace této společnosti jako plátce DPH. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí současně tvrdí, že i kdyby bylo prokázáno, že touto společností byly fakticky provedeny pro žalobkyni úklidové práce dle dotčených dokladů, stala by se tato společnost plátcem DPH podle § 94 odst. 1 ZDPH dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci, znamená to, že v žádném případě nemohlo dojít k její zpětné registraci a sporné svědecké výpovědi, které se týkaly prověřování skutečností, zda a jakým způsobem probíhala spolupráce mezi žalobkyní a společností xx, nemohly na závěru žalovaného nic změnit a byly tudíž nadbytečné.

Poté, co bylo původní rozhodnutí žalovaného zdejší soudem zrušeno a věc mu byla v červenci 2009 vrácena k dalšímu řízení, měl žalovaný dostatek času ujasnit si svůj další postup, neboť do konce prekluzivní lhůty zbýval více než rok. Je třeba mít na zřeteli, že prekluzivní lhůta vytváří jistotu daňovému subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných. Účelem ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně. Prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů – tedy, že je zde dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 36/2003 – 121 ze dne 26. 4. 2007). Žádná nová konkrétní pochybnost, která by vyžadovala založení nového běhu lhůty, však v daném případě nevyvstala, neboť žalovaný tvrdí, že i kdyby bylo prokázáno, že společnost xx pro žalobkyni úklidové práce dle dotčených dokladů provedla (nic jiného výsledky svědků Schveigera a Chrásteckého ani prokázat nemohly), nemohlo dojít k její zpětné registraci s ohledem na § 94 odst. 1 ZDPH. Výklad předložený žalovaným v napadeném rozhodnutí jde proti smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, neboť z provedených výpovědí nelze v žádném případě usuzovat, že by se jednalo o úkon, který by stál na počátku procesní aktivity správce daně směřující k vyměření daně a podobně jako výzva či zahájení kontroly vytvářející prostor pro další součinnost daňového subjektu. Z písemnosti ze dne 2. 7. 2010, kterou žalovaný uložil finančnímu úřadu odstranění vad řízení je navíc zřejmé, že si byl žalovaný hrozby uplynutí prekluzivní lhůty vědom a výsledky svědků dne 5. 11. 2009 za úkon přerušující prekluzivní lhůtu a zakládající běh lhůty nové nepovažoval.

Pro úplnost soud dodává, že se neopíral o ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který byl sice již účinný v době vydání napadeného rozhodnutí, běh prekluzivní lhůty však skončil ještě v době účinnosti ZSDP.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem soud napadené rozhodnutí jako nezákonné dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Soud zrušil dle § 78 odst. 3 s. ř. s. jako nezákonná i rozhodnutí finančního úřadu, která napadenému rozhodnutím předcházela, protože shledal důvodnou námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 113/2006-70 ze dne 31. 1. 2008), ostatními žalobními námitkami se již nezabýval.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měla úspěch žalobkyně, soud jí proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila. Za tyto náklady je nutno považovat uhrazený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 2 000 Kč a odměnu zástupce (§ 57 s. ř. s.). Zástupci byla přiznána odměna za tři úkony právní služby na základě § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve znění platném do nabytí účinnosti vyhlášky 486/2012 Sb., ve výši 6 300 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného). O důvodnosti vynaložení dalších nákladů, které zástupce žalobkyně vyčíslil, nejsou ve spise žádné doklady. Výše hotových výdajů byla stanovena podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, taktéž za tři úkony právní služby, ve výši 900 Kč. Zástupci žalobkyně tedy náleží odměna a náhrada za poskytování právních služeb ve výši 7 200 Kč navýšená o 1 440 Kč, což je částka odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést jakožto plátce daně z přidané hodnoty podle zvláštního právního předpisu (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni celkem částku 10 640 Kč, k čemuž mu byla stanovena přiměřená lhůta.

Soud ve věci rozhodoval dle § 51 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce s projednáním věci bez nařízení ústního jednání souhlasil a žalovaný v zákonné lhůtě s takovým projednáním nevyslovil nesouhlas.

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.

V Liberci dne 31. 1. 2013

Mgr. Lucie Trejbalová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová