



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně **L. Ž.**, zast. Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem, se sídlem Punktum, spol. s r.o., Otická 758/19, P.O.BOX 29, 746 01 Opava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. listopadu 2006, č.j.: 5512/06-1300-601383, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. listopadu 2006, č.j.: 5512/06-1300-601383, žalovaný zamítl podle zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98237/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 105.021,--Kč za zdaňovací období listopad 2002, ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98240/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 114.871,--Kč za zdaňovací období prosinec 2002 a ze dne 1. prosince 2005, č.j. 96843/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 389.217,-- Kč za zdaňovací období leden 2003.

Žalobkyně je napadla včas podanou žalobou, kterou odůvodnila v podstatě následujícím způsobem:

V jejím úvodu vymezila předmět žaloby tím, že jde v dané věci o otázku prekluze práva vyměřit daň. Za sekundární problémy s tím spojené označila podle ní nezákonné vytýkací výzvy, konkludentní vyměření daně a problematiku dokazování. Poté rozvinula jednotlivé žalobní námitky, nejdříve se však zabývala otázkou včasnosti podání žaloby. Uvažovala o ní v kontextu doručení žalovaného rozhodnutí jak sobě samé, tak svému zástupci, přičemž vycházela z tvrzení, že plná moc, na základě které byla v daňovém řízení zastupována, byla plnou mocí omezenou. Z toho dovozovala, že jak předchozí platební výměry, tak žalované rozhodnutí měly být doručeny i jí. Aby přitom nebylo právo k dodatečnému vyměření předmětné daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu prekludováno, musela by předmětná rozhodnutí nabýt právní moci nejdéle do 1. 2. 2006. Námitka prekluze práva na dodatečné vyměření výše uvedených daní tak byla hlavním žalobním důvodem. Ten, jakož i další žalobní tvrzení poté žalobkyně podrobně rozebrala v následujících bodech, označených písmeny „A“ až „P“, v podstatě takto:

A. Prekluze dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu

Všechna tři daňová řízení ohledně zdaňovacích období listopad a prosinec roku 2002 a ledna 2003 začala návrhovým způsobem, tedy ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 daňového řádu podáním daňového přiznání. Rozhodným okamžikem pro počítání prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu přitom není samotné podání přiznání, ale objektivně daný okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání. Tato hmotněprávní povinnost byla stanovena v § 37 zákona o DPH tak, že plátce byl povinen podat přiznání vždy, a to i v případě, že mu vůbec nevznikla daňová povinnost. Okamžikem vzniku povinnosti podat přiznání pak třeba rozumět den, kdy jsou zároveň splněny dvě podmínky – existuje plátce daně a zdaňovací období, za které se daňové přiznání podává. Vznik povinnosti podat přiznání je spojen s prvním dnem zdaňovacího období (např. 1. 11. 2002 u zdaňovacího období listopad 2002). Prekluze práva dle ustanovení § 47 odst. 1 pak nastává uplynutím tří let od konce každého zdaňovacího období, v němž tato povinnost vznikla, tedy prekluze nastává k 1. 12. 2005 u zdaňovacího období listopad 2002 atd. V prekluzivní lhůtě přitom musí být příslušná rozhodnutí pravomocná. Rozhodnutí v dané věci proto musela být vydána nejdéle do 1. 2. 2006. Vydána však byla až devět měsíců po této lhůtě, tedy po prekluzi. Na důkaz toho se žalobkyně odvolávala na správní spis Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí, zejména v textu citovaná daňová přiznání a vytýkací výzvy.

B. Vytýkací výzvy jako úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu

Tuto žalobní námitku žalobkyně uplatnila v obavě, že by snad chtěl žalovaný označit vydání vytýkací výzvy dle ustanovení § 43 daňového řádu za úkon ve smyslu jeho § 47 odst. 2 a tvrdit, že snad prekluzivní lhůty mají skončit o rok později, tedy do konce roku 2006. Zde je totiž jiná situace, než při daňové kontrole, neboť řízení začalo

návrhovým způsobem, podáním přiznání, na které se neváže počátek běhu lhůty pro vyměření. Žalobkyně proto tvrdila, že se § 43 odst. 3 daňového řádu v dané věci nepoužije, když za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 tak vydání vytýkáací výzvy nepovažuje ani judikatura, ani teoretická fronta.

Má to podle žalobkyně svoji logiku, neboť vydávání vytýkáací výzvy (nebo dokonce více výzev, jako v daném případě) by znamenalo jen nové a nové prodlužování již běžícího vyměřovacího řízení, které začalo podáním daňového přiznání. Šlo by jen o další zcela účelové úkony, které by jen znovu a znovu, zcela dle libovůle správce daně, obnovovaly běh prekluzivní lhůty.

Vydané výzvy přitom stejně nesplňovaly žádné požadavky, kladené na jejich obsah ustanovením § 43 daňového řádu a nemohly tak ani způsobit žádné právní následky.

C. Prekluze dle § 47 odst. 2 daňového řádu

Byť je žalobkyně přesvědčena o tom, že prekluzivní lhůta uběhla ještě před vydáním žalovaného rozhodnutí, přesto rozvinula otázky týkající se konce prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu pro případ, že by byl spojován s datem 31. 12. 2006. Podotkla přitom, že k prekluzi se musí přihlížet z úřední povinnosti a trvala na tom, že plná moc udělená žalobkyní zástupci byla plnou mocí omezenou. S ohledem na to, že se žalobkyně informace o napadených rozhodnutích dozvěděla prokazatelně až v r. 2007, uplynula prekluzivní lhůta i tímto způsobem dříve, než napadené rozhodnutí nabylo právní moci.

D. Nezákonnost vytýkáacích výzev a návrh na jejich přezkoumání soudem

Za velmi podstatnou skutečnost pro řešení dané věci označila žalobkyně následné vytýkáací výzvy:

1. č.j. 2352/03/273910/5424 ze 14. 1. 2003 (na zdaňovací období 11/2002);
2. č.j. 16010/03/273910/5424 ze 21. 2. 2003 (na zdaňovací období 12/2002);
3. č.j. 27092/03/273910/5424 ze 21. 3. 2003 (na zdaňovací období 1/2003);

Jedinou v nich uloženou povinností je povinnost prokázat oprávněnost přijatých zdanitelných plnění na ř. 304 a ř. 305 podaného daňového přiznání. Není v nich však uveden jediný důvod proč, není zde vyjádřena jakákoli pochybnost, která má být vyvrácena. Jde o typově i obsahově naprosto identickou výzvu, jaká byla předmětem zkoumání Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 30 Ca 212/2003, která byla publikována ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1/2006. Jde tak o konstantní názor, podle něhož aby výzva dle § 43 daňového řádu mohla způsobit jakékoli účinky, musí být její obsah dostatečně jasně formulován, být konkrétní a splnitelný. Musí splňovat povinné náležitosti výzvy ve smyslu jeho § 43 odst. 1 a 2. Uvedené požadavky však výzvy nesplňují.

Přitom na skutečnost, že vytýkací výzvy jsou vadné a nezpůsobují žádané účinky, a že daň byla konkludentně vyměřena, žalobkyně finanční úřad výslovně upozornila při ústním jednání dne 22. 9. 2003 (viz protokol č.j. 76952/03/273910/6492 – str. 5). S odkazem na § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“) žalobkyně navrhovala přezkoumat rovněž zákonnost výzev č.j. 2352/03/273910/5424 ze 14. 1. 2003, č.j. 16010/03/273910/5424 ze 21. 2. 2003 a č.j. 27092/03/273910/5424 ze 21. 3. 2003, když byly podkladem pro další řízení a vydání žalovaného rozhodnutí.

E. Důsledky nezákonnosti a neplatnosti výzev dle § 43 daňového řádu

Nezákonné výzvy vedly podle žalobkyně k prekluzi práva daň vyměřit, způsobily nezákonnost důkazních prostředků, na základě nichž pak bylo v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu rozhodováno, po celou dobu nebylo vedeno žádné řízení, které by bylo zahájeno způsobem dle § 21 odst. 1 daňového řádu, přičemž hlavní a nejpodstatnější důsledek tohoto postupu spatřovala žalobkyně v tom, že došlo k vyměření daně nikoli podle § 46 odst. 4 daňového řádu, jak je uvedeno na platebních výměrech, ale dle jeho § 46 odst. 5.

F. Konkludentní vyměření DPH za období 11/2002 až 1/2003

V tomto žalobním bodu se žalobkyně zabývala tzv. „konkludentním vyměřením daně“ ve vztahu k § 46 odst. 5 a § 48 odst. 5 daňového řádu. Uvedla, že marným uplynutím odvolací lhůty dochází dle § 32 odst. 12 daňového řádu k nabytí právní moci rozhodnutí. V dané věci je podle ní zjevné, že v odvolací lhůtě nebylo podáno odvolání a nebyla vydána ani platná a zákonná vytýkací výzva, takže všechna tři rozhodnutí jsou pravomocná, neboť po marném uplynutí odvolací lhůty nelze již „resuscitovat“ vyměřovací řízení, respektive po uplynutí lhůty k odvolání již není možno zahájit vytýkací řízení, jelikož zde nastává překážka věci rozhodnuté. Daň byla proto vyměřena tak, jak ji žalobkyně přiznala v podaných daňových přiznáních a to za období 11/02 k 25. 12. 2002, za 12/02 k 25. 1. 2003 a za 1/03 k 25. 2. 2003.

Pokud snad existovaly reálné důvody pro případnou změnu daňové povinnosti tak, jak se to nakonec projevilo na napadených platebních výměrech, měly zde finanční orgány k dispozici celou řadu právních nástrojů (především daňovou kontrolu) a tři léta času. Žalobkyně uvedla námitky o nezákonnosti postupu finančního úřadu do protokolu ze dne 22. 9. 2003, č.j. 76952/03/273910/6492. Zároveň požádala o vrácení přeplatků – nadměrných odpočtů – z konkludentně vyměřených DPH za období 11/2002 až 1/2003. Krom toho jsou předmětné platební výměry skutečně dodatečné a nikoli řádné. I pro správce daně totiž platí zásada § 2 odst. 7 a terminologie § 46 odst. 7 daňového řádu. Po vyměření daně (byť konkludentním způsobem), je další vyměření už jen dodatečné.

G. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů

Na str. 3 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že odvolací námitky mají charakter pseudoproblémů, mají zastírat podstatu případu, a že v něm nejsou uvedeny žádné námitky vycházející ze zákona o DPH. Od počátku je přitom zřejmé, že žádný skutečný problém s dodávkami zboží neexistuje. Ostatně pracovníci orgánu prvního stupně zcela nepokrytě při výše zmíněném jednání dne 22. 9. 2003 přiznali, že vytýkácí řízení bylo vedeno jen uměle a že dodávky robotů a zubních kartáček byly jako umělý problém „vyrobeny“ dodatečně, že ony „pochybnosti správce daně“ vznikly až dodatečně (viz str. 4 protokolu č.j. 76952/03/273910/6492). Na otázku zástupce žalobkyně, kdy a na základě čeho uvedené pochybnosti vznikly totiž správce daně uvedl, že vznikly po odpovědi na původní vytýkácí řízení za listopad 2002 až leden 2003, kdy se ukázalo, že dodavatelem robotů, případně zubních kartáček je firma VUMAR s.r.o. a Ing. K.. Účelovost v postupu pracovníků správce daně je naprosto očividná. Proto ani nebyly v odvolání nijak akcentovány hmotněprávní otázky. Skutečné důvody, proč a co správci daně vadilo, o čem „pochyboval“ a v čem tedy spočívaly důvody neuznání nároku na odpočet DPH, jsme se poprvé věcně a souvisle dozvěděli až z napadeného rozhodnutí. Respektive první skutečné důvody a pochybnosti a jakousi myšlenkovou konstrukci jsme se věcně dozvěděli až po vyměření daně ze sdělení č.j. 1827/06/273910/5424 a podobně také č.j. 1828/06/273910/5424 a č.j. 1829/06/273910/5424. Do té doby nám bylo tvrzeno, že mezinárodní dožádání stále probíhá a jak je důležité. A až nyní se dozvídáme, že to vlastně byl jen „doplňkový“ důkaz (viz str. 6 dole napadeného rozhodnutí).

Žalovaný se věcně nevypořádal se žádnou námitkou, která byla předmětem odvolání. Navíc, pokud považoval odvolací důvody za nedostatečné, protože žalobkyně neuvedla „... žádné konkrétní ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které by měl správce daně porušit...“, šlo bezpochyby o vadu podání ve smyslu ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný ji mohl postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu odstranit. Pokud by však bylo podané odvolání nekonkrétní a tedy i neprojednatelné, pak se žalovaný dopustil porušení ustanovení § 50 odst. 3 a § 48 odst. 5 daňového řádu. V opačném případě se žalovaný nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání a porušil tak jeho ustanovení § 50 odst. 7. Obě varianty znamenají nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

H. Přesun důkazního břemene

V této části žaloby se žalobkyně zabývala rozdělením důkazního břemene. Pozastavovala se nad tím, že žalovaný očekává, že mu budou daňové subjekty do odvolání psát, která konkrétní ustanovení právních předpisů porušily. Ostatně do odvolání prý uvedla konkrétních důvodů až moc na to, že celé řízení je nezákonné. V doplnění odvolání ze dne 31. 1. 2006 přitom uvedla, že: „Daňové doklady mají veškeré náležitosti, byly zaúčtovány a vystavil je plátce. Žádnou z těchto zákonných podmínek správce daně nezpochybnil, DS tak unesl své důkazní břemeno, a to se přesunulo na správce daně. Okolnosti nákupu zboží u dodavatele nás nezajímají ...“

Dodala, že pokud si při dokazování své důkazní břemeno splní, tak se podle § 31 odst. 9 daňového řádu přenáší na správce daně. Odkázala se přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02, z něhož vyjmula: „... Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením účetních dokladů, splnil tak svoji zákonnou povinnost, a tak bylo na SD, aby stěžovateli jeho nárok na nadměrný odpočet uznal nebo aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, že tedy neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně, jak uvádí stěžovatel, důkazní „břemeno“ přesunulo na SD).“ Na toto rozhodnutí byl finanční úřad výslovně upozorněn při jednání dne 22. 9. 2003 (viz protokol č.j. 76952/03/273910/6492).

Pro dokazování odpočtů na vstupu u DPH pak platila speciální úprava v § 19 odst. 2 zákona o DPH, přičemž žalobkyně splnila to, co jí zákon ukládal, když na výzvu správce daně předložila řádné daňové doklady, které vystavil plátce a které byly zaúčtovány. Ostatně žalovaný sám (str. 7 napadeného rozhodnutí) i orgán I. stupně to potvrzují.

Navíc dodavatel zboží potvrdil svědeckou výpověď i čestným prohlášením, že dodávky i platby proběhly přesně tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Žalobkyně připustila, že finanční úřad mohl mít jisté pochybnosti o obchodních transakcích pana Ing. Konečného, avšak důkazní břemeno bylo na něm. Měl proto jinými důkazními prostředky vyvrátit pravdivost a věrohodnost tvrzení žalobkyně, aby prokázal, že doklady nejsou zaúčtovány, že je nevystavil plátce, nebo že nejde o daňové doklady vůbec. Nic takového se nestalo, žádné řízení, ve kterém by se jen náznakem jednalo o takovém problému, neexistuje. O existenci pochybností se žalobkyně dozvěděla až prostřednictvím výzev ze dne 28. 4. 2003, č.j. 45095/03/273910/5424, č.j. 45121/03/273910/5424 a č.j. 45127/03/273910/ 5424, a to opět bez jediného náznaku konkrétních pochybností. I přezkoumání jejich zákonnosti se žalobkyně dožadovala, když byly podkladem pro další řízení a vydání rozhodnutí napadeného touto žalobou.

Žalovaný si tak podle žalobkyně nesplnil své povinnosti kladené na něj právními předpisy a zjevně bezdůvodně uložil žalobkyni povinnost prokázat již prokázané skutkové okolnosti jinými důkazními prostředky. Z tohoto faktu pak vyvodil důvody pro dodatečné vyměření daně jinak, než jak tomu bylo po konkludentním vyměření.

I. Použití pomůcek v dokazování

Ačkoliv žalovaný vychází z toho, že svědek Ing. K. ve svém daňovém řízení neprokázal uskutečnění dodávek, žalobkyně neměla možnost účastnit se daňového řízení s Ing. J. K. a navrhopat v něm důkazy. Dále jsou informace a listiny z daňového řízení vedeného s jiným subjektem a zjevně v jiné věci ve smyslu výslovného ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu („...daňové spisy jiných daňových subjektů...“) pomůckami a nikoli důkazy. Vzhledem k tomu, že žalovaný ani orgán I. stolice netvrdí, že by snad byla daň stanovena za použití pomůcek, je jejich použití v dané věci pojmově vyloučeno.

A v konečném důsledku pokud jiný správce daně v rozporu s ustanovením § 1 odst. 2, § 2 odst. 1 ZSDP a řadou dalších ustanovení, contra legem, nevyměří daň jinému subjektu, jaké účinky to má pro naše daňové řízení? Podle kterého předpisu a kterého jeho ustanovení? A působí-li takové rozhodnutí vůči někomu, je to ex nunc nebo ex tunc?

Třeba přitom zdůraznit, že v přezkoumávané věci je jistý dodavatel, je existující a je plátcem a sám potvrdil uskutečnění plnění. Co jej nakonec vedlo k tomu, že „neprokázal“ uskutečnění plnění na výstupu, popř. že se takovému tvrzení svého správce daně nebránil, nevíme. „Můžeme jen spekulovat, že byl docela normální – snad každý daňový poplatník by, pokud by mu stát chtěl svým rozhodnutím snížit daň, neprotestoval.“

Tento žalobní bod žalobkyně uzavřela s tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval informacemi, které se v jejím daňovém řízení nemohly nikdy stát důkazem, neboť jde podle zákona o pomůcky.

J. Aplikace DPH z pohledu práva EU na tento případ

Ve sdělení finančního úřadu ze dne 9. 1. 2006, č.j. 1827/06/273930/5424 z 9. 1. 2006 (a obdobně i v dalších dvou z toho dne) se jako důvod dodatečného doměření daně uvádí, že „...společnost VUMAR spol. s r.o. a Ing. K. nebyli schopni prokázat ...“. Jinými slovy je buď uložena povinnost prokazovat cosi svědkům, což nejde, nebo jde o informace z jiného řízení u jiného subjektu, a tedy o pomůcky.

Žalovaný pak k tomu na str. 5 shora rozhodnutí uvádí, že: „Z toho tedy vyplývá, že pokud plátcí-dodavateli na základě rozhodnutí správce daně nevznikla v souvislosti s předmětnou transakcí žádná daňová povinnost, potom je tedy i rozhodnuto, že se z daňového hlediska neuskutečnilo ani žádné zdanitelné plnění ...“

Správce daně ale nemůže rozhodnout, že zdanitelné plnění není zdanitelným plněním, a to u kohokoli. Zdanitelné plnění (v dikci DPH dodání zboží nebo služby) je právní skutečnost, která buď nastala nebo ne. Zboží buď bylo dodáno nebo nebylo. Správce daně ale není oprávněn rozhodnout o tom, že dodání zboží není zdanitelným plněním. Je oprávněn osvědčit takovou skutečnost v případě, že pro ni jsou zákonné podmínky – např. zdanitelným plněním nebyla plnění vyjmenovaná v § 8 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. O takové plnění zde ale nešlo.

I v případě, že by u Ing. J. K. a společnosti VUMAR spol. s r.o. bylo najisto zjištěno, že zboží, které dále prodali žalobkyni nenabyli od plátců DPH (jak uvádí žalovaný), neznamenalo by to ani automaticky, ani na základě jakéhokoli rozhodnutí, že prodej takového zboží nepodléhá DPH. Naopak. Podle principů

zákona o DPH se zdaňují na výstupu veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Jestliže bylo potvrzeno dodavatelem i žalobkyní, že zboží bylo dodáno, jestliže zboží reálně existovalo (což ani žalovaný ničím nezpochybnil), pak je naprosto vyloučeno označit dodání zboží za „neuskutečněné“ rozhodnutím správce daně.

Z celého vyjádření žalovaného je patrné, že snad možná nějaký problém nastal u Ing. J. K. a společnosti VUMAR, spol. s r. o. Žalobkyni, jak uvedla již v odvolání, je však jedno, kde dodavatel vzal zboží, jestli u toho měl nebo neměl nárok na odpočet a jaké z toho případně vyvodil důsledky jeho místně příslušný správce daně. Pro žalobkyni je podstatné, jaké důkazy osvědčil její místně příslušný správce daně v daňovém řízení. Případné problémy dodavatele nemohou mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně nebo nárok na odpočet.

Rozhodnutí tak není podloženo patřičnou právní argumentací, přičemž žalovaný se vůbec nezabýval výkladem zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v duchu judikatury ESD i celkové pozice tohoto zákona v právním řádu. Právě v těchto souvislostech žalobkyně namítala, že byt' je pro doměření daně rozhodný stav zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, (tedy k 31. 5. 2000), nelze pominout skutečnost, že rozhodnutí orgánu I. stolice i rozhodnutí žalovaného byla již vydána po účinnosti nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy po našem vstupu do Evropské unie a za stavu, kdy náš právní řád, resp. předmětný zákon o DPH byl plně harmonizován se Šestou směrnicí Rady 388/77. Při výkladu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tak bylo nutno vycházet nikoli jen z jeho textu, ale také přihlížet k výkladu podle Šesté směrnice Rady 388/77 pokud zákonodárce nevyjádřil zcela odlišný záměr. V této souvislosti žalobkyně odkazovala na některé rozsudky Evropského soudního dvora (Optigen, Kittel a další), o něž opírala svoji argumentaci, podle níž je třeba vždy posuzovat každé plnění jednotlivě a odděleně zkoumat i cíl každé transakce. Z nich zdůraznila a podrobně rozváděla tézi, že nárok na odpočet osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí zůstat zachován, jestliže tato osoba o podvodech nevěděla nebo nemohla vědět. Tedy že plněním, která nejsou zasažena podvodem, zůstává jejich objektivní charakter bez ohledu na transakce, které jim předcházely nebo které následovaly a že nárok na odpočet je důležitou součástí mechanismu fungování DPH a nemůže být odmítnut jenom proto, že dotčená transakce je označena za protiprávní nebo neplatnou. Z obsahu jednotlivých rozsudků přitom žalobkyně citovala jejich příslušné části. Z nich pak zdůraznila následující body z rozhodování Evropského soudního dvora:

„-každá transakce podvodného řetězce musí být z hlediska předmětu daně a na něj navazujícího nároku na odpočet posuzována zvlášť;

- není možné nárok na odpočet zpochybnit pouze z důvodů, že některé jiné obchody v řetězci jsou podvodné;

- při posuzování každého jednotlivého případu musí být zachována zásada právní jistoty a břemeno boje proti podvodu nesmí být přenášeno ze státu na

jednotlivce;

- členské státy mohou zavést dle čl. 21(3) taková opatření, která za určitých okolností uvalí daňovou povinnost resp. ručení za daň i na jinou osobu, než je dodavatel (např. na odběratele), pouze v takovém případě je možné vyžadovat zajištění daně od těchto osob dle čl. 22(8);

- absolutní neplatnost smlouvy dle soukromého práva nevylučuje ještě sama o sobě aplikaci DPH včetně nároku na odpočet.“

Vzdor tomu prý žalovaný aplikoval zákon o DPH mechanicky, čistě podle jazykového výkladu předmětného ustanovení o nároku na odpočet daně, argumentací a výkladem teleologickým v kontextu systému DPH v Evropské unii a aplikace Šesté směrnice Rady 388/77, včetně stávající závazné judikatury, se nezabýval vůbec. Za naprosto vyloučené pak má žalobkyně to, aby jí nebyl uznán nárok na odpočet z přijatého plnění, když předmětné zboží bylo ponecháno na výstupu jako uskutečněné, byť v režimu vývoz. To je pro žalobkyni důvod, pro který by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno pro nepřezkoumatelnost. K tomu dodala, že argumentace Evropského soudního dvora se kloní k myšlence, že u osoby, která nevěděla a vědět nemohla o podvodnosti jednání někoho jiného, je plný nárok na odpočet DPH. Žalobkyně nevěděla a nemohla vědět o tom, že Ing. Jan Konečný a obchodní společnost VUMAR mají nějaké potíže. Plnění na výstupu v předmětném období přitom nezpochybnil ani správce daně ani celníci, kteří realizovali dohled nad vývozem.

K. Vztah k dani z příjmů

K této otázce žalobkyně uvedla, že na první pohled se tedy zdá, že pokud šlo o neexistující plnění na vstupu (Ing. J. K. nebo společnost VUMAR spol. s r.o. údajně nedodali žádné zboží), musel by správce daně v duchu zásady oficiality vyjádřené v § 2 odst. 6 daňového řádu zahájit daňové řízení i u daně z příjmů fyzických osob. Jinými slovy, nemohl by ponechat v nákladech na dosažení příjmů tyto „fiktivní“ náklady a musel by nutně doměřit tyto částky i na dani z příjmů.

Žádné daňové řízení ani daňová kontrola však zahájeny nebyly. A to podle žalobkyně proto, že pokud by se otevřela řízení i na dani z příjmů, nutně by se zjistilo, že výdaje byly vynaloženy, že zboží existuje, tedy že skutkový stav je v souladu s podaným přiznáním. Celý doměrek je totiž postaven jen a jen na poměrně snadném tvrzení žalovaného, že doklady nevystavil plátce a tedy že není nárok na odpočet. Tento argument však nemůže ve světle judikatury ESD obstát. Uvedený postup odpovídá době svého vzniku, když nebylo nic jednoduššího, než zpochybnit daňový doklad, neuznat návrhy důkazních prostředků a doměřit daň. Takový postup nemá s principy právního státu nic společného.

L. Zrušení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

V této části žaloby žalobkyně namítala, že po vstupu do Evropské unie nelze vůbec použít ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy podle něho rozhodovat. A to jednak vzhledem k Šesté směrnici Rady 388/77, Přístupové smlouvě a čl. 10a Ústavy České republiky a dále proto, že byl uvedený zákon zrušen a nelze rozhodovat podle neexistujícího zákona. Uvedla přitom, že úmyslem zákonodárce bylo nahradit jeden zákon jiným, tedy v souladu se závazky naší země vydávat po 1. 5. 2004 rozhodnutí na základě takového zákona, který je zcela (nebo alespoň z převážné části) kompatibilní s právem EU.

Jak však plyne z platebních výměrů č.j. 96843/05/273910/5424, 98240/05/273910/5424 a 98237/05/273910/5424, je doměření realizováno na základě zřejmého použití ustanovení § 19a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Přitom platební výměry byly vystaveny k 1. 12. 2005 resp. 12. 12. 2005 (bezmála dva roky po účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, žalované rozhodnutí pak 2. 11. 2006, tedy o rok později. V uvedeném žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

M. Nezákonnost vydání platebních výměrů pro opožděnost a jejich nicotnost

Kromě zaslání nezákonných vytykácích výzev správce daně se žalobkyní v podstatě nekomunikovalo. Pokud by si proto žalobkyně vlastní péčí (nahlížením do spisů) nezjišťovala stav řízení, bylo by jediným úkonem ve vztahu k ní jen vystavení platebních výměrů. Přitom se téměř dva roky nic nedělo. Nejprve si totiž Finanční úřad v Ústí nad Orlicí přípisem č.j. 68884/03/273910/6492 požádal o prodloužení lhůty k ukončení „vytykácího řízení“ do 31. 12. 2003 a žalovaný mu rozhodnutím č.j. 4811/130/2003 – ŠK, vyhověl. Jenže tento stav se ještě několikrát nezákonně opakoval.

Nejprve žádost č.j. 95193/03/273910/6492 a pak rozhodnutí MF ČR č.j. 184/111 857/2003 z 15. 1. 2004, kdy bylo povoleno opakovaně (podruhé) a navíc po uplynutí lhůty, a to do 30. 6. 2004. Hned na to třetí žádost č.j. 62338/04/273910/6492 a třetí rozhodnutí, opět opakované a opět po lhůtě, MF ČR č.j. 18/82779/2004-184 ze 14. 7. 2004, kdy bylo vyhověno do 30. 12. 2004. Zcela zásadním argumentem pro tento postup byla probíhající mezinárodní dožádání, o kterých nakonec žalovaný tvrdí, že vlastně byla pro samotné vyměření daně úplně nepodstatná a doplňková...

Orgán I. stupně však nedodržel ani tuto lhůtu, ale ani další do 30. 6. 2005, o kterou si počtvrté požádal (viz č.j. 102841/04/273910/6492) a kterou mu počtvrté, opět opakovaně a opět po lhůtě, vyšlo MF ČR vstříc (viz č.j. 18/132706/2004-184).

Na opakovaném prodlužování lhůt pro ukončení „vytykácího řízení“ lze demonstrovat, že orgán I. stupně i žalovaný postupovali nezákonně. Přitom v době,

kdy žalovaný postupoval ministerstvu financí žádosti o prodloužení k rozhodnutí, byl již velmi dlouho znám a publikován nálezný Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 146/01, který se zabýval lhůtami stanovenými pokyny MF ČR (D-144 a D-125). V něm je uvedeno, že:

„Jak je zřejmé z použití jazykového výkladu obou pokynů, je pro možnost prodloužení lhůt uveden vid dokonavý, tedy „je možno prodloužit“ a nikoliv vid nedokonavý „je možno prodlužovat“. Z uvedeného je zjevné, že ani interním pokynem (D-144 a D-125) nebyla dána možnost prodlužovat lhůty donekonečna, a to ani v případech mimořádných, zejména s mezinárodním prvkem.“

Rozhodnutí ministerstva financí č.j. 184/111 857/2003 z 15. 1. 2004, č.j. 18/82779/2004-184 ze 14. 7. 2004 a č.j. 18/132706/2004-184 jsou tak dle žalobkyně nezákonná, a proto navrhovala, aby krajský soud dle ustanovení § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal také jejich zákonnost. Citovaná rozhodnutí přitom byla před žalobkyní skryta, ačkoliv právě rozhodnutí o prodloužení lhůty pro ukončení vytykáčského řízení by jí správně mělo být doručeno, a to právě proto, aby měla přehled o zákonnosti postupu finančních orgánů a mohla si lhůty kontrolovat. O existenci těchto rozhodnutí se dozvěděla až po vydání rozhodnutí (platebních výměrů) při nahlížení do spisů dne 10. 1. 2006 (viz protokol č.j. 1914/06/273910/4314 – str. 4 dole).

Vzhledem k tomu a judikatuře NSS žalobkyně namítala, že platební výměry orgánu I. stupně č.j. 96843/05/273910/5424, 98240/05/273910/5424 a 98237/05/273910/5424, jsou nezákonné, neboť byly vydány po lhůtě, která je k tomu stanovena. Nezákonné jsou také proto, že je vydal k tomu nepřislušný orgán, neboť uplyne-li marně lhůta pro rozhodnutí orgánu I. stupně, pak ve smyslu ustanovení § 9 písm. g) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, nastupuje tzv. atrakce, tedy povinnost vydat rozhodnutí místo nečinného orgánu. Tuto povinnost měl v dané době žalovaný. S ohledem na fakt, že věcně a místně příslušným orgánem může být vždy jen jeden, jedná se o nicotná rozhodnutí.

N. Lhůta pro vydání rozhodnutí žalovaným byla překročena

Žalovaný se v rozporu s ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu nevypořádal se všemi odvolacími důvody, přičemž sám byl nečinný a podporoval a schvaloval další nezákonné prodlužování lhůt. Od podání odvolání dne 11. 1. 2006 se opět deset měsíců nic nedělo a napadené rozhodnutí bylo oficiálně vydáno 2. 11. 2006. Bez jakékoli součinnosti se žalobkyní, bez jakéhokoli odstranění vad řízení.

Rovněž žalovaný nedodržel lhůty uložené mu vnitřním interním předpisem – Pokynem D-125. Byl tak bezdůvodně nečinný po dobu delší 4 měsíců a napadené rozhodnutí vydal po lhůtě stanovené těmito interními předpisy. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné také proto, že je vydal k tomu nepřislušný orgán. Jestliže totiž marně uplynula lhůta pro rozhodnutí žalovaného orgánu, pak ve smyslu ustanovení § 11 písm. d) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, zde nastupuje tzv. atrakce, tedy povinnost vydat rozhodnutí

místo nečinného orgánu. Tuto povinnost mělo v dané době ministerstvo financí. S ohledem na fakt, že věcně a místně příslušným orgánem může být vždy jen jeden, jde o nicotné rozhodnutí.

O. Vydání rozhodnutí podjatou osobou

V podání ze dne 30. 7. 2004 byly vedle návrhu na delegaci uplatněny námitky podjatosti proti vedoucím pracovníkům Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí. Zopakovány a doplněny o konkrétní fakta byly dne 5. 5. 2005. Ačkoli žádost o delegaci byla zamítnuta, vznesenými námitkami podjatosti se do dnešního dne nikdo nezabýval. Přitom ve smyslu ustanovení § 26 odst. 5 daňového řádu smí pracovník, o jehož podjatosti jsou pochybnosti, provést ve věci jen nezbytné úkony. Takovým vydání platebního výměru není. Rovněž z těchto důvodů žalobkyně namítala nezákonnost platebních výměrů č.j. 96843/05/273910/5424, 98240/05/273910/5424 a 98237/05/273910/5424, když podle ní byly vydány osobou, o jejíž nepodjatosti jsou pochybnosti.

P. Nahlížení do spisů

Poslední žalobní námitka se týkala nahlížení do spisů dle § 23 daňového řádu. Žalobkyně k tomu uvedla, že několikrát u finančního úřadu nahlížela do spisů a pokaždé se setkala s obstrukcemi a nezákonným chováním, které mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle ní se manipulovalo se spisy, nevede se jejich obsah nebo se tento zcela účelově mění, až po zcela vědomé utajování důkazních prostředků před žalobkyní a jejími zástupci či dokonce úmyslné zcizení spisového materiálu vedoucí pracovníci orgánu I. stupně přímo před zraky ředitele úřadu a zástupce žalobkyně. Vadné je i zařazování jednotlivých listin do části spisů dle § 23 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Způsob vedení spisů umožňuje podle žalobkyně manipulaci s obsahem a znemožňuje kontrolu jak občanovi (ve smyslu ochrany jeho práva na soukromí a ochranu osobnosti), tak kontrolu ze strany jiných orgánů státní moci, zejména soudu.

Proti rozsahu, v jakém žalobkyni bylo umožněno nahlížet do spisů, podala řadu odvolání, jež dílem byly všechny zamítnuty. Vzhledem k tomu žalobkyně navrhovala, aby soud dle ustanovení § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal také zákonnost rozhodnutí o nahlížení do spisů, když tyto úkony byly podkladem pro další řízení a vydání rozhodnutí napadeného touto žalobou.

Vzhledem k tomu žalobkyně navrhovala zrušit jak žalované rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvoinstanční správního orgánu, která mu předcházela.

Žalovaný se vyjádřil k žalobě podáním ze dne 21. března 2007. Uvedl v něm pouze, že žaloba neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na žalobou napadené rozhodnutí. Navrhoval proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a na základě toho rozsudkem ze

dne 19. února 2008, č.j. 30 Ca 4/2007-51, zrušil jak rozhodnutí žalovaného ze dne 2. listopadu 2006, č.j.: 5512/06-1300-601383, tak rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98237/05/273910/5424, ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98240/05/273910/5424 a ze dne 1. prosince 2005, č.j. 96843/05/273910/5424, a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. K tomuto rozhodnutí jej vedl závěr, že zástupce zastupoval v předmětné věci žalobkyni na základě omezené plné moci, takže daňové orgány byly povinny doručovat písemnosti (včetně žalovaného rozhodnutí) nejen tomuto zástupci, ale i zastoupené (žalobkyni). Krajský soud přitom nezjistil, že by žalobkyni bylo žalované rozhodnutí doručeno nebo že by byla ještě v době běhu prekluzivní lhůty o vydání žalovaného rozhodnutí alespoň informována. Tedy že by jí bylo doručeno toto rozhodnutí alespoň jiným vhodným způsobem. A za tohoto stavu konstatoval, že se žalovanému nepodařilo doručit napadené rozhodnutí žalobkyni ještě v průběhu prekluzivní lhůty podle § 47 odstavce druhého daňového řádu, v důsledku čehož žalované rozhodnutí, týkající se doměření daně, nenabývalo v této lhůtě právní moci. Po marném uplynutí prekluzivní lhůty však již daň nebylo možno vyměřit ani doměřit, respektive připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabývalo právní moci po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť proces doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správci daně nesvědčí. Vzhledem k prekluzi práva na dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002, prosinec 2002 a leden 2003 proto krajský soud podle § 78 odst. 1 s.ř.s. obě uvedené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil v souladu s § 78 odst. 4 citovaného předpisu k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku ale podal žalovaný kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. února 2009, č.j. 9 Afs 36/2008-126, tak, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. února 2008, č.j. 30 Ca 4/2007-51, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru (viz odůvodnění uvedeného rozhodnutí), že předmětná plná moc byla neomezenou plnou mocí, takže vývody žalobkyně i krajského soudu ohledně nutnosti doručení napadeného rozhodnutí též žalobkyni ještě v průběhu prekluzivní lhůty podle § 47 odstavce druhého daňového řádu, pokud mělo vyvolat v něm stanovené důsledky, se ukázaly být lichými. Okamžik doručení žalovaného rozhodnutí žalobkyni tak byl pro určení právní moci žalobou napadeného rozhodnutí nerozhodný.

Byv podle § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, postupoval dále krajský soud v intencích jeho závěrů, tedy přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy první a druhé dílu prvního s.ř.s. Za tím účelem nařídil na den 9. března 2010 ústní jednání, a to s ohledem na doplnění žaloby žalobkyní podáním ze dne 3. května 2009, ve snaze dát účastníkům řízení možnost se k věci ještě jednou vyjádřit.

Žalobkyně se v doplňku žaloby předně neztotožnila se závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v rozsudku sp. zn. 9 Afs 36/2008. Dále se vrátila

k otázce prekluze dle § 47 odst. 2 daňového řádu s tím, že k ní skutečně došlo. Znovu podrobně rozebrala nezákonnost vytýkacích výzev z pohledu okamžiku jejich doručení a jejich srozumitelnosti a určitosti, včetně uvedení konkrétních pochybností v nich, a to vše v kontextu judikatury Evropského soudního dvora.

Při jednání krajského soudu dne 9. března 2010 setrvali účastníci řízení na svých dosavadních stanoviscích. Krajský soud poté rozhodl ve věci, a to po předchozím procesním nedorozumění při výkladu podání žalobkyně ze dne 29. května 2009 a dalším jednání provedeném dne 9. 3. 2010, rozsudkem ze dne 19. března 2010, č.j. 30 Ca 4/2007-183, jímž rozhodnutí žalovaného ze dne 2. listopadu 2006, č.j.: 5512/06-1300-601383, opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rovněž proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. září 2010, č.j. 9 Afs 46/2010-227, tak, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. března 2010, č.j. 30 Ca 4/2007-183, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K nosnému závěru zrušeného rozsudku krajského soudu, že správce daně nebyl oprávněn vydat dne 1. 12. a 12. 12. 2005 platební výměry, kterými žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období ve výši odlišné od jí podaných daňových přiznání, neboť k tomuto vyměření došlo na základě nezákonně zahájených vytýkacích řízení a v důsledku toho tak poté, co již pravomocně daňová povinnost vyměřena byla, přitom Nejvyšší správní soud zaujal mimo jiné následující stanovisko:

„V porovnání se závěry rozšířeného senátu tak neobstojí právní názor krajského soudu, podle kterého muselo být v dané věci vytýkací řízení podle § 46 odst. 5 ve spojení s § 48 odst. 1 a 5 zákona o správě daní a poplatků zahájeno ve lhůtě 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné pro přehlednost zopakovat, že žalobkyně podala daňová přiznání za dotčená zdaňovací období ve dnech 23. 12. 2002, 27. 1. 2003 a 25. 2. 2003, a správce daně vydal výzvy k odstranění pochybností vztahující se k těmto daňovým přiznáním dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003. Předmětné výzvy sice nebyly obsahově dostatečné ve světle jiného rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, podle kterého *„ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“*, nicméně žalobkyně na ně reagovala, správci daně předložila na základě těchto výzev podklady a následně je i doplnila. Správce daně následně po přezkoumání všech podkladů vydal dne 28. 4. 2003 další tři výzvy, které již byly bezvadné. Po posouzení takto konstatovaných skutkových okolností nelze mít podle Nejvyššího správního soudu v žádném případě za to, že by správce daně zahájil vytýkací řízení mimo zákonem stanovené podmínky, tedy např. mimo prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Z předestřené časové sledu úkonů správce daně

nelze ani dovodit, že by nepostupoval bez zbytečného prodlení ve smyslu výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu.

pokračování

30Af 36/2010

-15-

Obecně lze v této souvislosti odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Poukázal na to, že v daném případě se tak stalo, neboť stěžovatelka na výzvu reagovala a předložila požadované doklady; poté již správce daně adresoval stěžovatelce další výzvy, a to zcela konkrétní. Nedošlo tedy ani ke konkludentnímu vyměření daně, neboť výzva vyvolala právní následky, přiměla stěžovatelku k reakci a umožnila tak správci daně seznámit se s daňovými doklady a poté přesně formulovat další požadavky (výzvy). Tento rozsudek byl následně za základě podané ústavní stížnosti předmětem přezkumu před Ústavním soudem (ve věci sp. zn. III. ÚS 1046/07), přičemž Ústavní soud v takovém posouzení neshledal porušení stěžovatelčina práva na spravedlivý proces.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z právního názoru, dle něhož muselo být vytýkácí řízení zahájeno ve lhůtě stanovené pro podání odvolání proti fiktivnímu rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, tj. do 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů přisvědčil tvrzení stěžovatele, dle něhož tento závěr není v souladu se zákonem, napadený rozsudek krajského soudu je proto nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v přecházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh žalobce.“

Vzhledem k tomu krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy první a druhé dílu prvního s.ř.s. , přičemž podle § 110 odst. 3 s.ř.s. byl vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Ve věci rozhodl již bez nařízení jednání, když s tímto postupem oba účastníci řízení souhlasili. Dospěl přitom k následujícím zjištěním a právním závěrům.

Z předloženého spisového materiálu krajský soud zjistil, že Finanční úřad v Ústí nad Orlicí vydal dne 12. prosince 2005 pod č.j. 98237/05/273910/5424, platební výměr o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 105.021,--Kč za zdaňovací období listopad 2002, dne 12. prosince 2005 pod č.j. 98240/05/273910/5424, platební výměr o vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 114.871,--Kč za zdaňovací období prosinec 2002 a dne 1. prosince 2005, č.j. 96843/05/273910/5424, platební výměr o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 389.217,-- Kč za zdaňovací období leden 2003. Těmito platebními výměry ukončil vytýkácí řízení se žalobkyní.

Krajský soud rozhodl v dané věci o téže žalobě poprvé rozsudkem ze dne 19. února 2008, č.j. 30 Ca 4/2007-50, a to tak, že jak žalované rozhodnutí, jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti výše uvedeným platebním příkazům, tak tyto platební rozkazy pro prekluzi práva zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm v podstatě přisvědčil žalobkyni v tom, že se žalovanému nepodařilo doručit jí napadené rozhodnutí ještě v průběhu prekluzivní lhůty podle § 47 odstavce druhého,

pokračování

30Af 36/2010

-16-

tehdy platného daňového řádu, v důsledku čehož žalované rozhodnutí nenabýlo v této lhůtě právní moci. Z toho krajský soud dovodil, že nelze akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 daňového řádu, když jejím marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Rozhodující pro tento závěr byla interpretace povahy plné moci zástupce žalobkyně, přičemž tuto otázku následně objasnil a uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. února 2009, č.j. 9 Afs 36/2008-126, s tím, že plná moc udělená žalobkyní dne 16. 9. 2003 jejímu zástupci byla plnou mocí neomezenou. V důsledku toho však bylo žalované rozhodnutí doručeno žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce řádným způsobem (ve lhůtě).

Tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. února 2009, č.j. 9 Afs 36/2008-126, byly zároveň již tehdy vyřízeny námitky žalobkyně, jež uvedla v žalobě pod body I a II na její straně 3 a 4, a proto na něj krajský soud v dalším odkazuje.

Krajský soud se neztotožňuje se žalobkyní ani v tom, že by pro vyměření výše uvedených daňových povinností marně proběhla lhůta pro jejich vyměření ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu. Podle tehdy platného § 37 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, byl totiž plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, přičemž zdaňovacím obdobím žalobkyně byl kalendářní měsíc. Ustanovení § 47 daňového řádu v tehdy platném znění pak v odstavci prvním k otázce žalobkyní namítané prekluze stanovilo, že 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.

Konce daných zdaňovacích období tedy spadaly na data 30. 11. 2002, 31. 12. 2002 a 31. 1. 2003, přičemž žalobkyně podala daňová přiznání za uvedené zdaňovací období ve dnech 23. 12. 2002, 27. 1. 2003 a 25. 2. 2003. Konce lhůt pro nejzazší vyměření daňových povinností ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu byly dny 1. 12. 2005, 1. 1. 2006 a 1. 2. 2006.

V odstavci druhém § 47 daňového řádu je však také stanoveno, že byl-li 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.

Krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně vydal výzvy k odstranění pochybností vztahujících se k uvedeným daňovým přiznáním ve dnech 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003, které ještě doplnil dne 28. 4. 2003. V důsledku

pokračování

30Af 36/2010

-17-

toho se však sjednotila následná lhůta k vyměření předmětných daní z přidané hodnoty ve formě nadměrných odpočtů (pro všechny tři případy) až do dne 31. 12. 2006. Žalobkyně se proto mylí, pokud spojovala zánik lhůty pro doměření daných daňových povinností s daty 1. 12. 2005, 1. 1. 2006 a 1. 2. 2003

Krajský soud tak nemá žádných pochyb o tom, že správce daně učinil v průběhu tříleté lhůty vytýkacími výzvami úkony směřující k vyměření uvedených daní, v jejichž důsledku počala od konce roku 2003 běžet znovu tříletá lhůta k jejich dodatečnému vyměření, která skončila dnem 31. 12. 2006. V této lhůtě bylo o dané daňové povinnosti žalobkyně rozhodnuto a rozhodnutí o tom jí řádně doručeno (viz již rozsudek Nejvyššího správního soudu). Skutečnost, že výzva dle § 43 daňového řádu je úkonem dle jeho § 47 odst. 2 vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č.j. 9 Afs 46/2010-227.

Pokud pak žalobkyně namítala pod bodem D žaloby nezákonnost vytýkacích výzev a navrhovala jejich přezkoumání a v jejím bodu E na jejich údajnou nezákonnost a neplatnost, dlužno poznamenat, že podobného názoru byl původně i nadepsaný krajský soud. Na pravou míru však uvedl tuto záležitost rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č.j. 9 Afs 46/2010-227, a to na stranách pět až osm, z nichž již bylo výše citováno. Vzhledem k povinnosti krajského soudu řídit se po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem při novém projednávání věci jeho právním názorem, nezbylo krajskému soudu v tomto směru, než odkázat na odůvodnění tohoto rozhodnutí, neboť by jinak jen jinými slovy říkal totéž. To se ostatně týká námitek žalobkyně ohledně všech proběhlých vytýkacích řízení. Ve světle toho nemohou obstát ani námitky ohledně konkludentního vyměření DPH za období 11/2002 až 1/2003, když ji Nejvyšší správní soud měl výzvy za řádné a ke konkludentnímu vyměření nedošlo, jak vyplývá z daňových přiznání, čemuž odpovídá zahájení vytýkacích řízení.

V posuzované věci šlo o to, zda měla žalobkyně nárok na odpočet DPH či nikoliv v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. V uvedených zákonných odstavcích bylo stanoveno:

„(1) Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zbožím z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

(2) Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným

podle zvláštního právního předpisu, 16a) případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu. 16d)“.

pokračování

30Af 36/2010

-18-

K věci samé třeba uvést, že dne 23. prosince 2002 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2002, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 4,578.343,--Kč. Výzvou dle § 43 daňového řádu ze dne 14.1. 2003, č. j. 2352/03/273910/5424, vyzval žalovaný žalobkyni k doložení oprávněnosti přijatých zdanitelných plnění uvedených na ř. 304 a 305 daňového přiznání. Žalobkyně na ni reagovala a předložila správci daně příslušné doklady, jakož i vysvětlení k nim (viz její podání ze dne 14. 4. 2003, které správce daně obdržel dne 15. 4. 2003, pod č.j. 43045). Nicméně ten ji znovu vyzval výzvou ze dne 28. dubna 2003, čj. 45095/03/273910/5424, k tomu, aby jiným prokazatelným způsobem, než daňovými doklady, doložila svůj nárok na odpočet DPH, a to i právě u dokladu č. 1115 (6 ks průmyslových robotů včetně řídících jednotek se základem daně 20,100.000,--Kč a daní 4,422.000,-- Kč), vystaveného obchodní společností VUMAR, spol. s r.o., a u dokladu č. 1123 (16.200 ks zubních kartáčků se základem daně 233.280,--Kč a daní 51.321,60 Kč), který byl vystaven Ing. J. K., IČO: 155 59 891, DIČ: 290-5805041561 (dále jen „Ing. J. K.“), respektive aby prokázala, že se jedná skutečně o zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem ve smyslu ustanovení § 19 odst.1 DPH, tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb, o dani z přidané hodnoty.

Odezvu na to obdržel správce daně od žalobkyně dne 12. 5. 2003 a týkala se dokladů č. 801, 1212, 1215, 1115. 1123 a 1125, tedy celého předmětného období listopad 2002 až leden 2003. Žalobkyně trvala na tom, že doložila jiným prokazatelným způsobem, než daňovými doklady, nároky na odpočet daně. K tomu uvedla, že má nárok na odpočet, když podle ní daňové doklady obsahují všechny povinné náležitosti, jsou vystaveny plátcem daně, jsou zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví a došlo ke zdanitelnému plnění, když zdanitelné plnění bylo skutečně dodáno. V důsledku toho prý unesla důkazní břemeno v tomto směru. Na důkaz toho předložila ještě další doklady, a to fotokopie skladových karet zboží, nakoupeného výše uvedenými daňovými doklady, fotokopie skladové evidence (příjemky a dodací listy) a opis čestného prohlášení majitele dodavatelských firem VUMAR spol. s r.o. a Ing. J. K., že zboží na vytýkaných daňových dokladech bylo dodáno, včetně dopravy, do areálu daňového subjektu v Lanškrouně.

Vedle toho vedl správce daně k zajištění důkazních prostředků, které by vedly ke správnému stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období listopad 2002, další šetření. Podáním ze dne 4. 2. 2003, čj. 9990/03/273910/2774, dožádal místně příslušného správce daně společnosti VUMAR spol. s r.o. (dožádání zasláno FÚ v Uherském Hradišti, odtud postoupeno dne 10. 2. 2003 na FÚ v Uherském Brodě a odtud postoupeno FÚ Brno I), aby prověřil uvedené obchody za zdaňovací období listopad 2002 (doklad č. 1115). Finanční úřad Brno I jako místně příslušný správce daně společnosti VUMAR spol. s r.o. vyslechl dne 8. 4. 2003 již bývalého jednatele

obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o., Ing. J. K., o čemž sepsal protokol čj. 74226/03/288934/8656. Z něj vyplynulo, že Ing. J. K. obchodoval se žalobkyní, ale že dne 2. 4. 2003 odevzdal obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. novému jednateli J. O. (účetnictví, majetek a

pokračování

30Af 36/2010

-19-

hotovost firmy) a dne 3. 4. 2003 jmenovanému obchodní společnost VUMAR spol. s r.o., prodal. Sám tuto firmu koupil 11. 9. 2002.

Podle výsledku J. O., nového jednatele obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o., který se uskutečnil na Finančním úřadu Brno I dne 10. 6. 2003 (viz protokol o ústním jednání čj. 116204/03/288934/8656), však jmenovaný žádné účetnictví od Ing. Jana Konečného neobdržel a nebylo tudíž možné prokázat, jak předmětné zboží, které bylo následně prodáno žalobkyni, nabyt.

Na základě těchto zjištění Finanční úřad Brno I ukončil vytýkácí řízení se společností VUMAR spol. s r.o. za 4. čtvrtletí 2002 tak, že ji neuznal nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění za období 4. čtvrtletí 2002, neboť Ing. J. K., jako jednatel společnosti VUMAR spol. s r.o., ani následně J. O. neprokázali jejich nabytí (viz sdělena Finančním úřadem Brno I dne 11. 8. 2005 jako odpověď na dožádání čj. 185434/05/288934/8656).

K nákupu zubních kartáčků podle dokladů (faktur) č. 1123 a č. 1215, od dodavatele Ing. J. K., zaslal správce daně dne 8. 4. 2003 pod čj. 41062/03/273910/2774, dožádání místně příslušnému správci daně jmenovaného, Finančnímu úřadu Brno III. Ten jej dne 13. 5. 2003 vyslechl za účelem prověření uskutečnění zdanitelných plnění a vystavení výše uvedených faktur č. 1123 a č. 1215. O ústním jednání byl sepsán protokol čj. 99156/03/290931/9734, který pak byl doplněn ještě při jednání dne 22. 5. 2003 (viz protokol čj. 103137/03/290/9734). Dlužno přitom poznamenat, že na naprostou většinu dotazů a výzev správce daně při jednání dne 13. 5. 2003 reagoval Ing. J. K. slovy: faktury jsem vystavil, peněžní deník doložím do 19. 5. 2003, záznamní povinnost k DPH za 4. čtvrtletí 2002 doložím do 19. 5. 2003, doklady k nákupu kartáčků jsem zapomněl, doložím do 19. 5. 2003, na otázky jakou formou, kdy, kde a komu hradil faktury za dodání zubních kartáčků taktéž odpověděl že je rovněž zodpoví a doloží do 19. 5. 2003, stejně jako na otázky, kdo zajišťoval přepravu zubních kartáčků, kdy, jakými vozidly, v jakém objemu, kde byly kartáčky naloženy, vyloženy, kdo zboží předával. Platby od žalobkyně pak prý přebíral v hotovosti v kanceláři poté, co je Č. Ž. přinesl v černé igelitce. Jednání se neneslo v jiném duchu ani dne 22. 5. 2003, když se vymlouval na problémy s účetním programem, nepředložil peněžní deník ani záznamní povinnost k DPH za 4. čtvrtletí 2002.

Vyplynulo z něho však, že Ing. J. K. nakoupil zubní kartáčky od společnosti Hoa Lan, s.r.o., a prodal je žalobkyni. Při jednání k tomu předložil daňový doklad na nákup 75 tis. zubních kartáčků ze dne 7. ledna 2003, tedy zjevně z jiného

zdaňovacího období, než šetřeného, což vysvětloval tím, že k vystavení faktury společností Hoa Lan s.r.o. došlo až po úplném zaplacení zboží. Na základě zaslání dožádání na Finanční úřad Ostrava III bylo zjištěno, že jednatel společnosti HOALAN s.r.o. (takto je společnost zapsána v obchodním rejstříku) vypověděl do protokolu o ústním jednání ze dne 18.6.2003, čj. 87081/03/390932/3036, že nikdy se zubními kartáčky neobchodoval a Ing. J. pokračování 30Af 36/2010

-20-

K. nezná. Navíc společnost HAOLAN, s.r.o., od 1.11.2001 nebyla plátcem DPH. Dne 23. 9. 2003 zahájil FÚ Brno III u Ing. J. K. daňovou kontrolu DPH za 4. čtvrtletí 2002. Ing. J. K. doměřil z důvodu neprokázání vstupy z nákupu zubních kartáčků a výstupy z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění snížil o prodej zubních kartáčků L. Ž. (viz odpověď dožádaného správce daně, Finanční úřad Brno III, čj. 25052/04/290931/9734 ze dne 6.2.2004).

Na základě náhodné informace se správce daně dozvěděl, v souvislosti se zjišťováním původu robotů, že je jako použité prodávala společnost Auto Škoda a.s. společnosti E & A, s.r.o., Bradlec. Zástupce této společnosti Ing. V. K. vyslechl správce daně dne 23. 7. 2003 právě za účelem zjištění původu průmyslových robotů řady UK 161 662, vyvezených žalobkyní. O jednání byl sepsán protokol čj. 65205/03/273910/2774, v němž zástupce firmy uvedl, že roboty odkoupili od Auto Škoda, a.s., po 20.000,--Kč za 1 kus. Roboty si měl dále objednat jednatel společnosti VAPEE Morava s.r.o a této také bylo následně prodáno všech 20 ks robotů za cenu 20.000,--Kč/ks bez DPH. Dopisem ze dne 24. 7. 2003 dožádal správce daně FÚ v Olomouci o zjištění, zda VAPEE Morava s.r.o uvedené roboty zahrnul do svého účetnictví, kdo zajišťoval jejich dopravu a kam byly dopraveny, respektive komu byly následně odprodány (za jakou cenu, jakým způsobem došlo k objednání a předání zboží, kdo zajišťoval dopravu atd., včetně toho, zda došlo v daném případě v souladu s § 2 zákona o DPH k uskutečnění zdanitelného plnění a byla odvedena daň z přidané hodnoty, kdy a jakým způsobem byla provedena úhrada předmětných faktur). Finanční úřad v Olomouci v odpovědi na toto dožádání sdělil, že společnost VAPEE Morava s.r.o. uplatnila nadměrný odpočet DPH a všechny roboty dále prodala společnosti DELMAR International s.r.o., DIČ: 289-47356229, což je, jak se později ukázalo, neexistující firma. Poznamenal, že tato situace samozřejmě nemusí být důkazem toho, že roboty nakoupené od společnosti Auto Škoda a.s. jsou totožné s roboty, které nakoupil jím kontrolovaný daňový subjekt od společnosti VUMAR spol. s r.o. Dodal však, že má k dispozici výpověď svědka V. Š., který do protokolu o ústním jednání ze dne 2.2.2005, čj. 9019/05/273910/2124, uvedl, že v prosinci 2002 byl v závodě Auto Škoda Mladá Boleslav, a.s., a nakládal elektroskríně k průmyslovým robotům. Místo popisu, kde zboží skládal, odpovídá areálu společnosti VAPEE Morava s.r.o. Zároveň přiložil i expertní posouzení na roboty, v němž znalec konstatuje, že užitná hodnota strojů není velká. Zjištění původu předmětných robotů však neměl správce daně v dalším kontextu vytýkácího řízení až za tak významné, když obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. nákup robotů svému správci daně neprokázala z důvodu neexistence účetnictví.

Správce daně přistoupil k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002 odlišně od přiznané daně na základě zjištění, že žalobkyně neprokázala dle § 19 odst. 1 DPH, přijetí zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem u dokladů č. 1115 a 1123, když šetřením dožádaných správců daně bylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé, společnost VUMAR spol. s r.o. a Ing. J.

pokračování

30Af 36/2010

-21-

K. nebyli schopni prokázat nárok na odpočet daně u svých místně příslušných správců daně – Finančního úřadu Brno I a III a nedoložili tak nabytí zboží. Zároveň tím bylo ze strany těchto subjektů zpochybněno dodání zboží žalobkyni, a ta ani poté nevyhověla výzvě dle § 43 daňového řádu a neprokázala nárok na odpočet. Na základě těchto skutečností byla stanovena daň z přidané hodnoty za listopad 2002 tak, že daňovému subjektu (žalobkyni) nebyl uznán nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VUMAR spol. s r.o. ve výši 4,422.000,--Kč (doklad č.1115) a Ing. J. K. ve výši 51.322,-- Kč (doklad č.1123). Důkazy, o něž se přitom správce daně opíral, byly výše uvedené protokoly o ústních jednáních s Ing. J. K. aj. O. jako jednatelem společnosti VUMAR spol. s r.o. a s Ing. J. K., jakož i sdělení výše uvedených finančních úřadů k dožádání správců daně. K přepravě robotů od společnosti VUMAR spol. s r.o. (viz protokol o ústním jednání ze dne 20. 5. 2003, čj. 105198/03/288934/8656, sepsaný na Finančním úřadě Brno I) a k přepravě zubních kartáčků od Ing. J. K. k L. Ž. - žalobkyni (viz protokol o ústním jednání ze dne 22., 5. 2003, čj. 103137/03/290931/9734, sepsaný na Finančním úřadě Brno III) Ing. J. K. uvedl, že přepravu zboží zajišťoval pan P. Š., DIČ: 288-6812036589. Taková osoba však není registrována ani na Finančním úřadě Brno IV, ani není evidována v centrálním registru obyvatel ČR.

Platebním výměrem ze dne 12. 12. 2005, čj. 98240/05/273910/5424, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002, ukončil správce daně vytýkáci řízení se žalobkyní (daňovým subjektem) L. Ž.. Platební výměr byl doručen dne 19. 12. 2005. Na základě platebního výměru zástupce žalobkyně požádal ještě téhož dne o sdělení důvodů rozdílů podle § 32 odst. 9 daňového řádu. Důvody rozdílů byly sděleny 10. 1. 2006 písemností čj. 1828/06/273910/5424, ze dne 9.1.2006. Dne 11. 1. 2006 bylo správci daně doručeno odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru. Jelikož však neobsahovalo veškeré náležitosti, byl zástupce daňového subjektu vyzván rozhodnutím čj. 3718/06/273910/5424, ze dne 17.1.2006, aby je doplnil. Doplněné odvolání bylo doručeno správci daně dne 2. 2. 2006 a podle něho správce daně nesprávně zjistil skutkový stav, provedl nesprávné hodnocení důkazů a jako důkazů použil důkazní prostředky získané v rozporu se zákonem.

Dne 27.1. 2003 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2002, ve kterém vykazovala nadměrný odpočet ve výši 3,327.407,--Kč. Rovněž v tomto případě ji správce daně vyzval k doložení oprávněnosti přijatých zdanitelných plnění uvedených na ř. 304 a ř. 305 daňového přiznání. Šlo o to, aby žalobkyně jiným prokazatelným způsobem, než daňovými doklady, doložila nárok na odpočet DPH u dokladu č. 1212 (4 ks průmyslových robotů včetně řídicích jednotek se základem daně 14,800.000,--Kč a daní 3,256.000,--Kč), vystaveného společností

VUMAR spol. s r.o., a dokladu č. 1215 (58.800 ks zubních kartáčků, základ daně 846.720,--Kč a daň 186.278,40 Kč), vystavený Ing. J. K., to, že se jedná skutečně o zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem ve smyslu ustanovení § 19 odst.1 zákona o DPH (viz výzva ze dne 28. 4. 2003, čj. 45121/03/273910/5424).

pokračování

30Af 36/2010

-22-

Ve vyjádření k této výzvě, které správce daně obdržel dne 12. 5. 2003 (viz již výše, v části týkající se listopadového zdaňovacího období), žalobkyně rovněž trvala na tom, že doložila jiným prokazatelným způsobem, než daňovými doklady, nároky na odpočet daně. Uvedla, že daňové doklady mají všechny povinné náležitosti, jsou vystaveny plátcem daně a že došlo ke zdanitelnému plnění, čímž dle svého mínění dostala důkaznímu břemenu. Dále přiložila čestné prohlášení majitele dodavatelských firem VUMAR spol. s r.o. Ing. J. K., že dodal zboží na vytýkaných daňových dokladech, včetně dopravy do areálu daňového subjektu (žalobkyně) v Lanškrouně. Skutkový stav věci je pak totožný, jak již byl popsán výše, když v centru pozornosti správce daně byli titíž dodavatelé žalobkyně (obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. a Ing. J. K., jako osoba samostatně podnikající) a šlo o stejné komodity dodávek (průmyslové roboty a zubní kartáčky), takže zjištěné výsledky byly použitelné pro všechna tři přezkoumávaná zdaňovací období. Nejen pro listopad a prosinec 2002, ale i pro zdaňovací období leden 2003, pro které podala žalobkyně daňové přiznání k DPH dne 25. 2. 2003. Rovněž ve vytýkacím řízení ohledně tohoto zdaňovacího období bylo na žalobkyni, aby jiným prokazatelným způsobem, než daňovými doklady, doložila nárok na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst.1 zákona o DPH, a to u dokladu č. 801 s datem zdanitelného plnění 10. 1. 2003 (3 ks průmyslových robotů včetně řídicích jednotek se základem daně 13,800.000,--Kč a daní 3,036.000,--Kč), vystaveného společností VUMAR spol. s r.o. Třeba přitom zdůraznit, že podle šetření Finančního úřadu Brno I nepodala obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. Finančnímu úřadu Brno I daňové přiznání k DPH za I. čtvrtletí 2003, a to ani po výzvě.

K uvedenému třeba předně uvést, že žalobkyně byla nositelkou důkazního břemene, a to ohledně skutečností, které sama tvrdí, tj. mimo jiné pořízení deklarovaného zboží od plátce daně. Důkazy, které žalobkyně předložila k prokázání nároků na odpočet DPH z jí deklarovaných nákupů robotů a zubních kartáčků (daňové doklady) jsou však jen důkazem formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce skutečně proběhly tak, jak je na dokladech deklarováno. To znamená, že ani formálně správné daňové doklady nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07; dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

V přezkoumávané věci to pak byl Ing. J. K., ať již jako jednatel obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o. nebo podnikatel Ing. J. K., coby samostatně podnikající fyzická osoba (OSVČ), kdo v rozhodném období se žalobkyní

obchodoval. Podle svého „čestného prohlášení“ a daňových dokladů dodával zboží, o něž jde, do areálu žalobkyně v Lanškrouně. Na základě dožádání správce daně žalobkyně, a to ohledně obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o., učiněného dle § 5 odst. 1 daňového řádu, její správce daně Finanční úřad Brno I zjistil, že Ing. J. K. se stal jednatelem uvedené společnosti dne 11. 9. 2002 a dne 3. 4. 2003

pokračování

30Af 36/2010

-23-

prodal tuto společnost J. O.. Při svědecké výpovědi na Finančním úřadu Brno I dne 8. 4. 2003 vypověděl, že novému jednatele J. O. odevzdal dne 2. 4. 2003 předávacím protokolem veškeré účetní doklady, majetek a hotovost firmy VUMAR spol. s r.o. (viz protokol ze dne 8. 4. 2003, čj. :74226/03/288934/8656). J. O. se měl přihlásit jako zájemce o koupi společnosti na základě inzerátu vylepeného na vstupních dveřích do budovy, v níž společnost sídlila a na jeho naléhání s ním prý vše potřebné detailně probral. Podle ústní dohody měl podat přiznání k DPH za I. čtvrtletí roku 2003 J.O.. K fakturám na roboty Ing. J. K. vypověděl, že je vždy sehnal k požadavku žalobkyně a že jejich dopravu k žalobkyni zajišťoval P. Š., Spodní 12, Brno, PSČ 625 00, jako zprostředkovatel. Jak již bylo uvedeno výše, tato osoba však neexistuje.

Z výsledku J. O. ke kontrole zdanitelného plnění za období IV. čtvrtletí roku 2002 na Finančním úřadu Brno I dne 10. 6. 2003 bylo zjištěno, že dnem 3. 4. 2003 se stal jmenovaný jednatelem a 100% vlastníkem obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o. Na otázku, zda se někdy setkal s Ing. J. K. odpověděl: „Toho pána pořádně neznám. Nevím“. Dále vypověděl, že neví, zda navštívil notářskou kancelář JUDr. J. S. v Brně, která dne 3. dubna 2003 sepsala formou notářského zápisu smlouvu o převodu obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o. na něj, byť podle něho byl tomuto aktu přítomen, uvedl, že stejnopis notářského zápisu neobdržel, že neví, co vlastně dne 2. 4. 2003 podepisoval (mělo jít o předávací protokol), neboť špatně vidí, žádné účetní doklady od Ing. J. K. nepřevzal a že podnikat nebude, protože tomu nerozumí. Pokračoval, že neví, proč společnost koupil, není obeznámen s hospodařením obchodní společnosti VUMAR spol. s r.o., nic o ní neví a co bude dělat také ne. Původ robotů se sice nepodařilo zjistit, to je ovšem nerozhodné, když obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. svému správci daně neprokázala jejich nákup prostřednictvím účetnictví.

Pokud jde o zubní kartáčky, měl je Ing. J. K. nakoupit od firmy HOALAN, s.r.o. Přitom nejen že předložil daňový doklad ze dne 7. 1. 2003, tedy z doby mimo předmětné zdaňovací období (listopad, prosinec 2002), ale výsledkem jednatele uvedené společnosti bylo zjištěno, že se zubními kartáčky nikdy neobchodoval a Ing. J. K. nezná.

Výsledkem šetření ze strany Finančního úřadu Brno I bylo, že obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. nebyl ve vytykáacím řízení za období 4. čtvrtletí 2002 uznán nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění za toto období pro porušení §19 odst. 2 zákona o DPH. Přiznání k DPH za I. čtvrtletí roku 2003 pak podáno nebylo.

Za tohoto stavu ovšem nezbylo, než se ztotožnit se závěry žalovaného v tom, že žalobkyně uplatnila odpočty daně z přidané hodnoty podle daňových přiznání za období listopad a prosinec roku 2002 a leden roku 2003, a to na základě výše uvedených daňových dokladů – faktur, vystavených obchodní společností VUMAR

pokračování

30Af 36/2010

-24-

spol. s r.o. a Ing. J. K., neoprávněně. Ani jeden z těchto subjektů totiž v řízení před finančními orgány neprokázal, že se obchody podle jinak jimi vystavených dokladů skutečně realizovaly. Odkazy na to, že předmětné zboží dopravoval do areálu žalobkyně vymyšlený P. Š., že si Ing. J. K. nepamatoval v tak krátkém časovém úseku, kdo byl dodavatelem průmyslových strojů nebo že v případě zubních kartáček měla být dodavatelem firma, která s tímto zbožím vůbec neobchodovala a v níž Ing. J. K. vůbec neznali, jsou toho důkazem. A k tomu přistupují i další skutečnosti dokreslující celou situaci, uvedené v žalovaném rozhodnutí od strany čtvrté dole až po stranu sedmou, které rovněž znevěrohodňují obchody obou daňových subjektů se žalobkyní, s nimiž se krajský soud plně ztotožňuje, a proto na ně v dalším i odkazuje. Zejména jde přitom o úlohu Ing. J. K. v celém obchodním vztahu se žalobkyní, když se stal jednatelem a vlastníkem obchodní společností VUMAR spol. s r.o. v podstatě jen jakoby pro dané obchodní případy, což ostatně i potvrdil s tím, že tomu tak prý bylo vzhledem k nárůstu vzájemné obchodní činnosti, a po nich hned společnost prodal zcela prostoduché osobě, a tak se zbavil svých povinností vůči správci daně. A nezbylo po něm s výjimkou formálně úplných faktur, s nimiž žalobkyně spojuje své nároky, vůbec nic. Doklady o nákupu robotů nikdy nepředložil, na jejich dodavatele si nepamatuje, celé účetnictví potratil.

Výzvami k odstranění pochybností o údajích v předmětných daňových přiznáních ze dne 28. 4. 2003, čj. 45095/03/273910/5424, ze dne 28. 4. 2003, čj. 45121/03/273910/5424, a ze dne 28. 4. 2003, čj. 45127/03/273910/5424, vyzval správce daně žalobkyni, aby doložila jiným prokazatelným způsobem než daňovými doklady nároky na odpočet DPH, tedy že se jedná skutečně o zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně na ně reagovala souhrnně vyjádřením ze dne 7. 5. 2003 s tím, že předmětné daňové doklady mají všechny náležitosti, zda byly vystaveny plátcem DPH, nechť si ověří správce daně a že ke zdanitelnému plnění došlo ve smyslu obchodního zákoníku. Svoji povinnost považovala za splněnou. Správce daně byl však jiného názoru, což žalobkyni sdělil podáním ze dne 10. 6. 2003, č. j. 56836/03/273010/7630, jakož i to, že zjišťuje rozhodné skutečnosti pro stanovení daňových povinností, a to i ve spolupráci s příslušnými správci daní. Zároveň konstatoval, že po zjištění skutečného stavu věci bude platebním výměrem vyměřena žalobkyni daňová povinnost. K čemuž poté také došlo třemi platebními výměry, přičemž o odvoláních žalobkyně proti nim bylo rozhodnuto právě žalovaným rozhodnutím.

V odvoláních proti těmto platebním výměrům spojovala žalobkyně svá tvrzení o nesprávně zjištěném skutkovém stavu věci předně s vývozy zboží, o něž jde, do

Belgie a Jugoslávie, a v těchto souvislostech namítala, že neví, jak byly hodnoceny JCD při vývozech, že nebyly provedeny výslechy tomu účastných celníků apod. Dále trvala na tom, že daňové doklady mají všechny náležitosti a že Ing. J. K. vypověděl, že zboží dodal. Daňový správce tak prý neunesl své důkazní břemeno a přenesl je na žalobkyni. Poukazovala na to, že je pro daný případ úplně jedno, kde

pokračování

30Af 36/2010

-25-

dodavatel vzal zboží, jestli za ně zaplatil či splnil svoji povinnost vůči státu. Skutečnost, že obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. a Ing. J. K. nebyli schopni prokázat nárok na odpočet, nemůže být dle žalobkyně důvodem k tomu, aby byl zkrácen její odpočet na vstupu.

Nejen v průběhu řízení před správcem daně, ale i v průběhu odvolacího řízení tedy žalobkyně nadále ponechávala stranou pravý důvod neuznání jí předložených daňových dokladů, to, že nebylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo prezentováno v dokladech. Žalobkyně neprokázala dle § 19 odst. 1 zákona o DPH přijetí zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem u dokladů č. 1115, 1123, 1212, 1215 a 801, neboť šetřením dožádaných správců daně bylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé obchodní společnost VUMAR spol. s r.o. a Ing. J. K. nejenže neprokázali nárok na odpočet daně u svých místně příslušných správců daně – Finančního úřadu Brno I a Finančního úřadu Brno III a nedoložili způsob nabytí zboží, ale ani jeho dodání žalobkyni.

K argumentaci žalobkyně ohledně DPH z pohledu judikatury Evropského soudního dvora (viz jeho rozsudky ve věci Optigen a Kittel) třeba uvést, že Soudní dvůr v těchto věcech vyslovil závěr, že nárok na odpočet stanovený v čl. 17 a násl. tzv. šesté směrnice o dani z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Toto pravidlo se uplatňuje přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na výstupu (viz rozsudek Optigen bod 53, rozsudek Kittel, bod 47). Otázka, zda daň z přidané hodnoty za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek Kittel, bod 49).

Žalobkyni je tak třeba přisvědčit v tom směru, že z citovaných rozsudků Optigen a Kittel (i dalších) skutečně vyplývají závěry, které uvádí v žalobě. Nicméně ve světle této i související daňové judikatury Soudního dvora nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že by ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nebyla vyložena eurokonformně. Podle rozsudku Optigen je totiž nutné přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě plnění (v řetězci po sobě následujících plnění), která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, a to za předpokladu, že osoba povinná k dani nevěděla nebo nemohla vědět, že plnění je zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. V rozsudku Kittel Soudní dvůr rovněž uvedl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody,

musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (rozsudek Kittel, bod 51, obdobně také rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, bod 33). A contrario pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, nelze této osobě nárok na odpočet daně

pokračování

30Af 36/2010

-26-

z přidané hodnoty přiznat.

Vyjadřovala-li však žalobkyně v odvoláních proti platebním výměrům (jakož i v žalobě) svůj postoj k obchodním případům slovy, že ji okolnosti nákupu zboží u dodavatelů nezajímají, respektive nezajímali, že jí je úplně jedno, kde dodavatel zboží vzal, jestli je zaplatil nebo zda-li plnil své povinnosti vůči státu, tak již jen tyto její výroky jednoznačně ukazují na to, že si s důvěryhodností svých obchodních partnerů starosti nedělala. Za tohoto stavu ale nelze na žalobkyni hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že operace, které provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Naopak, takovýmto přístupem, kdy nepokládala za důležité cokoliv zkoumat k původu zboží, musí počítat s tím, že ji v důsledku toho mohou postihnout s tím spojené nepříznivé důsledky. Tak jako je tomu v dané věci. Takovému to postupu ostatně odpovídají i závěry Soudního dvora EU v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161 jichž se žalobkyně vehementně dovolávala a které již opakovaně aplikoval i Nejvyšší správní soud. Např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147 k otázkám dobré víry uvedl: *„Jiná je ovšem situace v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*

V rozporu s těmito zásadami byla i skutečnost, že žalobkyně neztěžovala předmětné obchody bezhotovostním stykem (např. na základě faktury č. 1115 za dodání robotů měla vyplatit společnosti VUMAR, s. r. o., respektive Ing. J. K., dne 10. 1. 2003 v hotovosti částku 9,522.000,--Kč) a nevyvinula alespoň minimální úsilí k tomu, aby si zkontrolovala identitu osoby, která jí měla zboží dovážet (viz neexistující

P. Š.).

Všechny tyto skutečnosti jednotlivě a o to více v jejich souhrnu vedly krajský soud k závěru, že žalobkyně nedodržovala v obchodních vztazích dostatečnou míru obezřetnosti, která by se jinak v takovýchto případech očekávala. Žalobkyně si tak jako podnikatelka dostatečně neuvědomovala, že je to ona, kdo nese hospodářské riziko. Za tohoto stavu ale nelze rozumně dojít k závěru, že by žalobkyně vynaložila veškerou odbornou péči, aby mohla zjistit, že se stala obětí daňového podvodu. Ostatně ani ona se nepodivovala nad tím, že správce daně „...mohl mít jakési pochybnosti o obchodních transakcích pana Ing. K....“ (viz strana desátá pokračování 30Af 36/2010

-27-

žaloby uprostřed), takže proč by je neměla mít i ona sama.

Krajský soud rovněž nesdílí názor, že je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Taková situace totiž nastává, pokud rozhodnutí neobsahuje ve svém odůvodnění dostatek důvodů pro svůj přezkum, přičemž těmi je nutno rozumět pouze ty, které mají pro posouzení správním orgánem rozhodované věci právní význam. Jinými slovy, pokud by měla být námitka o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí oprávněná, muselo by být z jeho odůvodnění zřejmé, že se žalovaný s jejími relevantními námitkami nevypořádal. Tak tomu ovšem nebylo a byla to naopak žalobkyně sama, která neakceptovala skutečnosti rozhodné pro správné posouzení věci, vyžadované na ni správcem daně a namísto toho se snažila zaplevelit skutkový stav věci otázkami nepřipadnými a nevýznamnými. Požadavky na prošetření skutečností souvisejících s dalším prodejem předmětného zboží do ciziny, tj. obchodních transakcí na výstupu.

Nepochybně i tato skutečnost vedla žalovaného k závěru o vytváření „...pseudoproblémů, jejichž cílem je zjevná snaha zastřít podstatu případu, tj. prokázat, že Vám podle příslušných ustanovení hmotného zákona, tj. zákona o daní z přidané hodnoty opravdu vznikl nárok na odpočet daně.“ Zvláště když žalobkyně v dostatečném předstihu znala požadavky správce daně na důkazy, jež měla k jeho výzvám předložit. Zde je třeba odkázat, vedle již zmíněných výzev k odstranění pochybností ohledně vrácení nadměrných odpočtů DPH, především na dopis správce daně ze dne 10. 6. 2003, č.j.: 56836/03/273010/7630, v němž vyjádřil nedostatečnost předložených daňových dokladů k jejich prokázání a svůj setrvalý požadavek, aby žalobkyně prokázala nároky na ně i jiným způsobem, než jen daňovými doklady. Za takový doklad přitom již tehdy neuznával ověřené čestné prohlášení Ing. J. K., že předmětné zboží žalobkyni dodal. Žalobkyni zároveň informoval o tom, že skutečnosti opravňující ji k uplatnění nároků na nadměrné odpočty zjišťuje u dodavatelů předmětného zboží, a to ve spolupráci s jejich místně příslušnými správci daně a že po zjištění skutkového stavu věci o ní rozhodne. Ve stejném duchu proběhlo i jednání dne 22. 9. 2003 (viz protokol č.j. 76952/03/273910/6492), při němž správce daně znovu specifikoval své pochybnosti v osobě dodavatele předmětných robotů a zubních kartáčků a odůvodnil vydání výzev k prokázání nároku na odpočet DPH jiným způsobem, než daňovými doklady. I při něm žalobkyni seznámil s tím, že vzniklé pochybnosti řeší dožádáními u

příslušných finančních orgánů.

Žalobkyně tedy znala podstatu dané věci a mohla kdykoliv během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i ke shromážděným důkazům, tedy měla možnost vyjádřit se ke všem skutečnostem před vydáním rozhodnutí.

Námitky, které pak žalobkyně uvedla k údajné nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí, nelze hodnotit jinak, než jako obecné, přičemž z nich v podstatě ani nelze dovodit, jak se měly dotknout jejích práv. Obecně v nich totiž

pokračování

30Af 36/2010

-28-

konstatuje, že problémy s dodávkami zboží neexistovaly a že vytýkáci řízení byla vedena uměle, že vzhledem k této účelovosti není o čem hovořit atd. Žalobkyně tak zcela pomíjí zákonné právo správce daně mít pochybnosti o správnosti daňového přiznání. A pokud se snad měla, jak tvrdí, dozvědět „skutečné důvody a pochybnosti a jakousi myšlenkovou konstrukci“, jež k vyměření daní vedly až ze sdělení ze dne 9. 1. 2006, č.j.: 1827/06/273910/5424, ze dne 9. 1. 2006, č.j.: 1828/06/273910/5424, a ze dne 9. 1. 2006, č.j.: 1829/06/273910/5424, nejen že to neodpovídá skutečnosti (viz výše), ale ani na ně žalobkyně poté nereagovala ve svých odvoláních (doplňcích) proti platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98237/05/273910/5424, ze dne 12. prosince 2005, č.j. 98240/05/273910/5424, a ze dne 1. prosince 2005, č.j. 96843/05/273910/5424. Veškerou svoji obranu, a to vzdor výslovným požadavkům správce daně, totiž koncipovala v souvislosti se vztahy (následným prodejem zboží do zahraničí), které byly pro rozhodnutí ve věci irelevantní. Přesto se jimi žalovaný zabýval, a to na straně šesté a sedmé odůvodnění žalovaného rozhodnutí.

Krajský soud nesdílí názor žalobkyně, že by žalovaný jejímu odvolání nerozuměl či že je nedoplnil ve smyslu § 48 odst. 5 daňového řádu pro absenci předepsaných náležitostí. Pod žalovaným konstatovanou nekonkrétností odvolání je totiž třeba rozumět neschopnost žalobkyně prokázat přijetí zdanitelných plnění od plátce daně jako podmínky pro uplatnění nároků na odpočet daně. Krom toho žalobkyně nespecifikovala, na které její odvolací námitky žalovaný nereagoval. Krajský soud je však přesvědčen o tom, že žalovaný věcnou stránku doměření DPH věcně a správně zdůvodnil.

K námitkám ohledně přesunu důkazního břemene nezbyvá, než znovu opakovat, že dokazování v daňovém řízení je založeno na premise, že daňový subjekt dokazuje všechno, co uvedl v daňovém přiznání a dále prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván; stíhá jej jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. V přezkoumávané věci žalobkyně první fázi skutečně splnila svou povinnost předložením formálních dokladů, avšak formální doklady nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo fakticky tak, jak je deklarováno. Navíc daňové doklady nejsou průkaznými jen proto, že obsahují všechny zákonem stanovené náležitosti, jelikož formální náležitosti

daňového dokladu a jeho průkaznost jsou zcela rozdílné věci. Jestliže tedy správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných obchodů, přešlo znovu důkazní břemeno na žalobkyni, aby prokázala, že předložené formální doklady odpovídají i skutečnému stavu.

V čem spočívaly pochybnosti správce daně, to bylo žalobkyni dobře známo. Žalobkyně je však ponechala bez odezvy. Relevantnost výzev k odstranění pochybností ze dne 28. dubna 2003, jejichž přezkumu se dle § 75 odst. 2 s.ř.s. žalobkyně domáhala, přitom byla shledána již Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. září 2010, č.j. 9 Afs 46/2010-227. Pokud tedy žalobkyně

pokračování

30Af 36/2010

-29-

tvrdila, že došlo k přesunu důkazního břemene, tak k němu došlo, ale zpátky na ni, přičemž ta svoji povinnost nesplnila. Pokud by tak učinit mohla, neexistuje žádný rozumně vysvětlitelný argument, proč tak dosud neučinila. Takovéto možnosti žalobkyně k prokázání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty přitom nemohlo být v podstatě znemožněno žádným procesním pochybením ze strany daňových orgánů.

Žalobkyně se rovněž mylí v tom, že bylo v dané věci postupováno při dokazování podle pomůcek. K jejímu odkazu na § 31 odst. 6 daňového řádu totiž třeba uvést, že jde o odkaz na pomůcky použité při stanovení daně v případě, že daňový subjekt nesplní své povinnosti dané mu v rámci dokazování ve smyslu jeho § 31 odst. 5. Doklady získané v dané věci na základě dožádání správce daně v řízeních vedených s jinými daňovými subjekty (VUMAR s.r.o., Ing. J. K. a další, viz výše), a to za účelem zjištění skutečného stavu věci v daňovém řízení vůči žalobkyni, proto pomůckami nebyly. Jednalo se o relevantní důkazy. O vyměření daňové povinnosti pomocí pomůcek se proto může jednat pouze v případě, pokud správce daně dojde k závěru, že byly splněny důvody pro postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu. V přezkoumávané věci však došlo k vyměření daně dokazováním, přičemž za důkazy byly použity právě výsledky řízení s jinými daňovými subjekty.

Pokud jde o žalobkyni opakovaně zmiňované čestné prohlášení Ing. J. K. ze dne 5. 5. 2003 o dodání zboží podle příslušných faktur do areálu její firmy, krajský soud předně poznamenává, že takový institut daňový řád vůbec nezná. Okolnosti v něm uvedené navíc neprokázal Ing. J. K. ani ve svém daňovém řízení, a proto již jen v souladu se zásadou rozumnosti nelze vůbec uvažovat o tom, že by mohlo být důkazem v daňovém řízení žalobkyně. Ta ovšem mohla navrhnout výslech Ing. J. K. co by svědka, to však neučinila.

Pokud se žalobkyně pozastavovala nad tím, že nebyla účastnicí daňového řízení vedeného s daňovým subjektem Ing. J. K., třeba poznamenat, že jednak v něm nebyla nejen daňovým subjektem, s nímž bylo řízení vedeno, ale ani žádnou ze třetích osob, jak jsou vymezeny v 7 odst. 2 daňového řádu. Naopak její připuštění do řízení by kolidovalo s povinností zachování mlčenlivosti stanovené v § 24 daňového řádu.

Žalobkyně dále poukazovala i vztah daně z přidané hodnoty k dani z příjmů a v té souvislosti namítala, že správce daně měl povinnost zahájit daňové řízení i u daně z příjmů. S touto námitkou se krajský soud neztotožnil. Zjištění správce daně u daně z přidané hodnoty nemusejí vždy nutně znamenat stejné důsledky pro daň z příjmů. Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou totiž odlišné. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 pokračování 30Af 36/2010

-30-

zákona o DPH). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Není tedy pravidlem, že pokud nejsou dány podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty, že nejsou naplněny ani podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů. To nastalo i v posuzovaném případě, v němž žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od shora uvedených daňových subjektů, a proto nebylo možno jí předložené doklady (faktury) uznat za daňové doklady (viz shora).

K námitce týkající se nemožnosti aplikace zákona o DPH na daný případ (zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) po vstupu České republiky do Evropské unie, krajský soud uvádí, že tuto problematiku upravuje § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty tak, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Daňové orgány tedy postupovaly správně, pokud při svém rozhodování vycházely právě ze zákona o DPH (zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění). Ostatně v zájmu neporušení zásady retroaktivity je nutné vždy postupovat podle zákona platného v době, kdy k uskutečnění obchodu došlo.

Na nezákonnost žalovaného rozhodnutí, potažmo jemu předcházejících platebních výměrů, neměla vliv ani lhůta, v níž byla tato rozhodnutí vydána, a to ani ve světle pokynu Ministerstva financí D-125, o stanovení lhůt pro vyřizování odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně. Rozhodně však nelze říci, že žalovaný nedodržel lhůty pro rozhodnutí stanovené tímto pokynem, když o prodloužení lhůty pro ukončení vytýkácího řízení vždy požádal Ministerstvo financí o její prodloužení a toho se mu opakovaně dostávalo. Opatřením Ministerstva financí ze dne 9. 12. 2005, č.j. 49/112165/2005-491, pak byla prodloužena lhůta pro uzavření vytýkácího řízení do 31. 1. 2006. Jiné listiny k tomu ve spisu již nebyly, ovšem ani tato skutečnost nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí, když lhůty stanovené v uvedeném pokynu D-125 jsou pouze pořádkové povahy. K ochraně proti tvrzeným průtahům žalovaného ve vytýkáčím řízení přitom žalobkyně měla institut žaloby proti nečinnosti (§ 79 a násl. s.ř.s.). Dlužno též poznamenat, že podle uvedeného pokynu je Ministerstvo financí oprávněno prodlužovat původní stanovené

lhůty k vyřízení odvolání proti vyměření nebo dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty a zvláště pak u případů s mezinárodním prvkem, tak jako tomu bylo po určitý čas i v dané věci.

Časová náročnost vytýkácího řízení byla spojována s potřebou došetřit skutečnosti (dožádání u belgického daňového subjektu), jež nakonec nebyly získány v podobě použitelné pro rozhodnutí ve věci. Konkrétně šlo o dožádání ohledně daňového subjektu S.P.R.L. WALHARDWARE, Rue Paul Pastur 12, 6142 LEERNES, Belgie, s nímž žalobkyně měla obchodovat a dovést mu předmětné roboty. Dožádání bylo prováděno ve snaze prokázat, že byl ve skutečnosti vyvážen pokračování 30Af 36/2010

-31-

kovový odpad a tak dokreslit podstatu obchodů s danou komoditou v obchodním řetězci. Skutečnost, že to nakonec nezdařilo, když na uvedeného belgického obchodníka byl 13. 7. 2004 prohlášen konkurz a správce konkurzní podstaty neměl účetní knihy (manažer firmy pan D. P. měl účetní knihy a doklady pouze pro období do 31. 12. 2001), však nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí, jak bylo vysvětleno výše.

Krajský soud se neztotožňuje se žalobkyní ani v tom, že by žalovaný vydal žalované rozhodnutí s ohledem na jeho nečinnost jako nepříslušný orgán s odkazem na § 11 písm. d) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění. Podle něho (v tehdy platném znění) totiž Ministerstvo financí sice provádělo v odůvodněných případech úkony, které jinak patří do pravomoci územních finančních orgánů, anebo se mohlo na provádění těchto úkonů podílet. K atrakci na uvedený ústřední orgán státní správy ale nedocházelo automaticky, ale až na základě určitého správního úkonu, v jehož rámci bylo třeba onu „odůvodněnost“ posoudit. V přezkoumávané věci nebyla tato otázka předmětem zkoumání a nebyla ani předmětem jakýchkoliv výtek, a to ani ze strany žalobkyně. V této souvislosti proto nemůže být řeči ani o tom, že by v důsledku toho mělo být žalované rozhodnutí rozhodnutím nicotným. Nicotný je takový správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001-96, www.nssoud.cz).

Žalobkyně se proto mýlí, pokud má zato, že po uplynutí lhůty upravené metodickým pokynem Ministerstva financí vydal rozhodnutí k tomu nepříslušný orgán, když dle jejího názoru nastupuje tzv. atrakce. Daňový řád krom toho takový postup ani zmíněný institut v rozhodnou dobu neupravoval, ani za této situace nepředpokládal. V dané věci proto nedošlo ke změně příslušnosti k rozhodnutí o odvolání žalobkyně na Ministerstvo financí, jak žalobkyně namítala.

Pokud se pak žalobkyně zmiňuje na straně dvacáté ve druhém odstavci o rozhodnutích Ministerstva financí s návrhem aby je krajský soud přezkoumal ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s, třeba uvést, že nejde o rozhodnutí či úkony, jež by takovému samostatnému přezkumu podléhaly. Jde totiž o pouhá sdělení k žádostem finančních orgánů o prodloužení lhůty pro uzavření vytýkacího řízení, o procesní úkony upravující fakticky průběh řízení, které samy o sobě přezkumu v rámci správního soudnictví nepodléhají. Co přitom bylo uvedeno výše ve směru k žalovanému rozhodnutí v souvislosti s námitkami týkajícími se prodlužování lhůty pro uzavření vytýkacího řízení, nečinnosti a s ní spojené údajné nezákonnosti či nicotnosti, samozřejmě platí i ohledně všech platebních výměrů, jež žalovanému pokračování 30Af 36/2010

-32-

rozhodnutí předcházely.

K námitce vztahující se k podjatosti krajský soud zjistil, že žalobkyně podala žádost o delegaci místní příslušnosti ze dne 30. 6. 2004 (v žalobě nesprávně uvedeno 30. 7. 2004), která došla správci daně dne 2. 7. 2004. Z jejího obsahu je zřejmé, že žalobkyně žádala o delegaci místní příslušnosti na Finanční úřad v Bruntále. Žádost odůvodňovala tím, že sama má zájem na správném stanovení daňové povinnosti a chce vyloučit všechny negativní vlivy, protože měla pocit, že pracovníci Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí nejsou zcela nezaujatí, když některým jejím před tím podaným žádostem nevyhověli. O této žádosti rozhodlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 11. 8. 2005, č.j. 52/73 182/2005-522. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně nejen že žádost formálně nazvala jako žádost o delegaci místní příslušnosti, ale i z jejího obsahu jednoznačně vyplývá, že požadovanou změnu odůvodňovala právě postupy pracovníků tohoto finančního úřadu, se kterými nesouhlasila. Ve zmíněné žádosti tedy nevznesla námitku podjatosti ve smyslu § 26 daňového řádu, o které by mělo být samostatně rozhodováno, nýbrž pouze vyjádřila svůj nesouhlas s procesním postupem správce daně.

A dlužno rovněž poznamenat, že tyto žalobní námitky, stejně jako naprostou většinu z nich, žalobkyně v odvoláních proti platebním výměrům vůbec neuvedla, že jsou rovněž novotou oproti obsahu vytýkacích řízení, a proto i nekorektní.

K námitce podjatosti, jakož i k dalším procesním námitkám, třeba dále uvést, že se opakují, byť v nepatrných obměnách, ve všech věcech napadlých u nadepsaného krajského soudu dne 5. 1. 2007 pod sp. zn. 30 Ca 4/2007, 30 Ca 5/2007, 30 Ca 6/2007 a 30 Ca 7/2007. Vždy se přitom jednalo o doměření DPH, přičemž věci, týkající se zdaňovacích období květen roku 2000, září až prosinec roku 2001 a únor až duben 2002, již byly skončeny v úrovni Nejvyššího správního soudu zamítnutím kasačních stížností žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2010, č.j. 30 Ca 6/2007-140, ze dne 19. 3. 2010, č.j. 30 Ca 7/2007-140 a ze dne 29. dubna 2011, č.j. 30 Af 54/2010-265. V těchto souvislostech proto byly uvedené procesní námitky také již předmětem posouzení Nejvyšším správním soudem. Ne jinak tomu bylo i v případě námitky, že rozhodnutí byla vydána podjatou osobou, a to se závěrem, že „pokud správce daně o podání stěžovatelky ze dne 30. 6. 2004 samostatně nerozhodoval jako o námitce podjatosti,

nezatížil řízení vadou , která by měla vliv na zákonnost“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2010, č.j. 9 Afs 63/2010-225).

Byla-li v předchozím odstavci zmínka o podobnosti procesních námitek ve čtyřech žalobkyní žalovaných obdobných věcech, pak některé z nich byly zcela totožné. Tak tomu bylo např. i ohledně poslední z námitek žalobkyně, týkající se nahlížení do spisu, jejichž totožné znění bylo uvedeno nejen v dané věci, ale též ve věcech napadlých u krajského soudu původně pod sp. zn. 30 Ca 6/2007 a 30 Ca 7/2007, přičemž o kasačních stížnostech proti nim rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 30. listopadu 2010, č.j. 9 Afs 62/2010-225, a ze dne 30. listopadu 30Af 36/2010 pokračování

-33-

2010, č.j. 9 Afs 63/2010-225, tak, že je zamítl.

Závěry krajského soudu o tom, že námitky proti pořádku u daňových orgánů ve spisové službě, nebo že správní spisy jsou tvořeny způsobem, který s nimi umožňuje manipulovat, jsou pouze obecná tvrzení, tak prošly již testem správnosti. Žalobkyně totiž nejen že neuvedla konkrétní situaci, kterou by měla být v důsledku nepřípustného manipulování se spisem poškozena, ale především neuvedla v čem a jakým způsobem měla být ve svých právech dotčena jí popisovaným jednáním pracovníků daňových orgánů na řízení zúčastněných. Dlužno přitom poznamenat, že potřebné listiny pro rozhodnutí ve věci správní spis obsahoval a že je o něm veden spisový přehled. Návrhu na přezkoumání „rozhodnutí o nahlížení do spisů“ pak nebylo možno vyhovět již jen z toho důvodu, že ačkoliv žalobkyně uváděla, že proti rozsahu, v jakém jí bylo umožněno nahlížet do spisu, podala řadu odvolání, nespécifikovala ani jedno z rozhodnutí. Nebylo přitom povinností krajského soudu vyhledávat za žalobkyni napříč obsáhlým správním spisem všechna možná pochybení správce daně v tomto směru.

Krajský soud tak uzavřel, že rovněž námitky žalobkyně o údajné manipulaci se spisy, utajování důkazních prostředků a nezákonnosti rozhodnutí o nahlížení do spisů, jsou nedůvodné.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

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). Případně-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

pokračování

30Af 36/2010

-34-

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 Hradci Králové dne 30. ledna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu