



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **A. H. a. s.**
sídlem X
zastoupená advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm
sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22976/19/5300-22443-701728,
ve věci doměření daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá **právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole vydal dne 30. 4. 2018 platební výměry č. j. 1054506/18/3101-51521-809574, 1055010/18/3101-51521-809574, 1055121/18/3101-51521-809574, 1055198/18/3101-51521-809574, 1055289/18/3101-51521-809574, 1055364/18/3101-51521-809574, 1055448/18/3101-51521-809574, 1055522/18/3101-51521-809574, 1055594/18/3101-51521-809574 a 1055662/18/3101-51521-809574 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž žalobkyni doměřil za zdaňovací období leden 2013 až

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

říjen 2013 daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) ve výši celkem 31 208 076 Kč a současně předepsal penále. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl mj. k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala přijetí zdanitelných plnění za nákup pohonných hmot (dále jen „PHM“) od dodavatelů deklarovaných na fakturách a neoprávněným uplatněním nároku na odpočet daně z těchto dokladů porušila § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

2. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil prvostupňová rozhodnutí v části týkající se splatnosti doměřené daně a penále, v ostatním tato rozhodnutí potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně včas podanou žalobou požadovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a rovněž i všech prvostupňových rozhodnutí. V žalobě namítala, že:

a) důkazní břemeno beze zbytku unesla. Ačkoliv dle správce daně žalobkyně neprokázala přijetí plnění deklarovaných na dokladech od dodavatelů uvedených na těchto dokladech, ze spisu, důkazních prostředků i ze zjištěného skutkového stavu plyne, že žalobkyně všechna plnění skutečně přijala a následně použila ke své ekonomické činnosti. Z prodeje PHM přiznala daň na výstupu, přičemž nárok na odpočet daně doložila daňovými doklady s předepsanými náležitostmi, o fiktivní plnění se tedy nejednalo. Správce daně přitom ani existenci dodávaných PHM, jakož ani skutečnost, že ve všech případech byly žalobkyni dodány a následně prodány jejím odběratelům, nezpochybnil. To, že žalobkyně ve všech případech prodala PHM svým odběratelům, pak nepochybně dokládá, že žalobkyni byly PHM dodány a přešlo na ni právo nakládat se zbožím jako vlastník.

b) žalovaný z navržených důkazních prostředků provedl v odvolacím řízení pouze výslechy svědků – zaměstnanců dodavatele K. F., ze kterých dle žalovaného nevyplynulo, že by se místo plnění při dodání PHM nacházelo v tuzemsku a že by přepravu zboží při dodávkách z jiného členského státu organizovala společnost K. F. Ačkoliv žalovaný z okolností případu vyvodil, že naložením PHM na dopravní prostředky smluvního dopravce v jiném členském státě přešlo na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník a že právě žalobkyně na svůj účet organizovala a fakticky realizovala přepravu PHM, ze spisu, důkazních prostředků a ze zjištěného skutkového stavu vyplynulo, že místo plnění při dodání zboží bylo v tuzemsku a že žalobkyně nabyla právo nakládat s PHM jako vlastník až po uvolnění do volného oběhu a ukončení dopravy PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Závěr žalovaného, že místo plnění je v jiném členském státě, protože žalobkyně neprokázala, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla až v tuzemsku, nelze opřít pouze o neunesení důkazního břemene žalobkyní.

c) nevystupovala v roli organizátora přepravy. Organizátorem přepravy byla společnost K. F. D., jejíž pracovníci vydávali sjednanému dopravci, resp. jeho řidiči detailní pokyny o místě nakládky a místě odbavení celním úřadem, instruovali řidiče k zaslání SMS zprávy o každé jednotlivé dodávce s údaji o SPZ tahače a návěsu a o množství a druhu přepravovaných PHM na mobilní telefonní čísla určená pokyny, strojově zpracovávali údaje z SMS a zpracované údaje předávali dalším účastníkům obchodních transakcí, udělovali pokyny pro postup v případě nefunkčního elektronického celního systému a pokyny k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Z obsahu pokynů bylo zřejmé, že společnost K. F. D., rovněž jako ostatní dodavatelé stojící v řetězci před žalobkyní, měla konkrétní informace o celkové řetězové dodávce a měla vytvořený automatizovaný (počítačový) obchodní systém, v němž tyto informace byly ukládány a zpracovávány.

d) v jejím případě došlo k nepřipustnému dvojímu zdanění, kdy byla daň vyměřena v téže věci dvěma různými daňovými subjekty stejným nebo odlišným způsobem ve stejné nebo odlišné výši. Ze závěrů trestního řízení vedeného Generálním ředitelstvím cel pod sp. zn. M-5807/TS-16/2015 jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně nakupovala PHM zahraničního původu vždy ve volném oběhu od českých společností, které byli registrovanými distributory PHM. Oprávněnými příjemci, kteří přepravu PHM v režimu podmíněného osvobození ukončovali a zajišťovali uvolnění do volného oběhu na území ČR, byla společnost E. I. a. s. a společnost E. s. r. o., přičemž místem uvolnění do volného oběhu byly v naprosté většině prostory spediční společnosti G. spol. s. r. o. Z uvedeného trestního řízení rovněž vyplynulo, že největším dodavatelem žalobkyně byla společnost K. F. D. s. r. o., která prostřednictvím svých dispečerů zadávala konkrétní dispoziční přepravy vč. pokynů k jednotlivým nákladkám na zahraničních terminálech. V trestní věci vedené pod sp. zn. B-5307/TS-12/2013 pak Celní úřad pro Jihomoravský kraj prověřoval podezření ze zločinu spáchaného společností A. G. S. nad I. a. s. (do 28. 2. 2013 E. I., a. s.). Toho se měla dopustit tím, že v roce 2012 a 2013 na území ČR dopravovala minerální oleje, přičemž jako oprávněný příjemce neuhradila spotřební daň. V obžalobě v jiné trestní věci, vedené Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, byly jako důkazy navrženy svazky č. 22 a č. 23 obsahující např. dokumentaci z daňového řízení, smluvní dokumentaci k poskytování služeb oprávněného příjemce, výpisy z databáze E. od CÚ Brno, firemní účetnictví, výpisy z databáze E. a přehledy zboží uvolněného do volného oběhu získané Celním úřadem pro Jihomoravský kraj v trestní věci sp. zn. B-5307/TS-12/2013. Vzhledem k tomu, že jednoznačné ztotožnění (řetězových) dodávek je možné prostřednictvím výpisů z databáze E., popř. údajů uvedených na přepravních listech CMR (rovněž jako součásti svazků č. 22 a č. 23), jejichž vydání však Krajský soud v Brně k žádosti žalobkyně odmítl (viz žádost žalobkyně ze dne 2. 11. 2017 a odpověď Krajského soudu v Brně ze dne 27. 12. 2017), navrhla žalobkyně provedení důkazu těmito listinami.

e) byla podstatně porušena zásada dvojího nezávislého posouzení věci, kdy žalovaný prvostupňovému správci daně uložil provést doplnění dokazování v souladu s § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), revizi výsledků kontrolního zjištění, doplnění stanoviska k odvolání a vyhodnocení doplnění řízení ve vzájemné souvislosti s učiněným (revidovaným) závěrem, a žalovaný revidovaný závěr prvostupňového správce daně v podstatě jen převzal. Úřední osoby prvostupňového správce daně se tak podílely na novém hodnocení zjištěných skutečností, kdy byly zapojeny do rozhodování odvolacího orgánu, žalovaný jako odvolací orgán proto nedospěl k odlišnému právnímu názoru sám a nezávisle. Vzhledem k tomu, že úřední osoby, které se na tomto nelegitimním postupu podílely, vzhledem k okolnostem případu musely o své podjatosti vědět, došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před odvolacím orgánem, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

f) žalovaný napadené rozhodnutí vydal dne 5. 6. 2019, ačkoliv žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků, která byla žalobkyní podána obratem po doručení písemnosti č. j. 17904/19/5300-22443-701728 dne 6. 5. 2019, zastavil

až rozhodnutím č. j. 2278/19/5300-22443-701728 vydaným dne 6. 6. 2019, čímž žalobkyni neumožnil se před vydáním rozhodnutí v přiměřené lhůtě seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a rovněž se k nim v této lhůtě vyjádřit, popřípadě navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Tím žalobkyni upřel právo na spravedlivý proces.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný k žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí tvrzenou nezákonností a navrhl její zamítnutí. V úvodu svého vyjádření zrekapituloval dosavadní průběh řízení, shrnul žalobní námitky a vymezil předmět sporu. Konstatoval, že při posouzení věci vycházel ze zákona o dani z přidané hodnoty a judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, přičemž odkázal na body 9 až 32 napadeného rozhodnutí, ve kterých právní základ posuzované věci vymezil. K jednotlivým žalobním bodům uvedl, že:

ad a) v napadeném rozhodnutí dospěl toliko k závěru, že prokázáno nebylo místo plnění v tuzemsku jako jedna z podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných zdanitelných plnění, nikoliv přijetí těchto zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí tento právní závěr neobsahovalo, nezákonnost napadeného rozhodnutí v této skutečnosti ani spočívat nemůže.

ad b) z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně získal v průběhu daňového řízení dostatek důkazních prostředků, aby mohl učinit závěr o tom, že místem zdanitelného plnění není tuzemsko, resp. že o správnosti tohoto tvrzení existují důvodné pochybnosti. V průběhu daňového řízení správce daně žalobkyni k odstranění pochybností ohledně této skutečnosti vyzýval a žalobkyně je měla možnost odstranit. Závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku proto výlučně na neprokázání této skutečnosti důkazními prostředky provedenými v odvolacím řízení založen není. Právní názor žalobkyně, že závěr o místě plnění v jiném členském státě, který musí být prokázán správcem daně, nelze opírat o neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník až v tuzemsku, je nejen v rozporu s právním řádem a relevantní judikaturou, ale i s tzv. zásadou autoaplikace, součástí které je povinnost každého subjektu zvážit, zda jím poskytnutá či přijatá transakce podléhá dani z přidané hodnoty či nikoliv (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7 Afs 124/2016–35). Tato zásada se také rovněž promítá do povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní, která primárně stíhá daňový subjekt (viz Plenární náález Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996), kdy i NSS ve své judikatuře opakovaně uzavřel, že daňové řízení na zásadě vyšetřovací konstruováno není (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/200–119, rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86 aj.). Esenciální podmínkou nároku na odpočet daně je v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH zdanitelné plnění, kterým je dle § 2 odst. 2 ZDPH takové plnění, které je předmětem daně a zároveň není od daně osvobozeno, přičemž dle § 2 odst. 1 ZDPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Pokud tedy žalobkyně nárokovala odpočet daně od tuzemských plátců daně, musela se jednat o plnění zdanitelná, tzn. plnění, která jsou uskutečňována s místem plnění v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v době, kdy její vlastní jednání vyvolalo primární dispozici s předmětným zbožím, věděla, že se zboží nachází v jiném členském státě, bylo nutné klást na unesení důkazního břemene žalobkyní vyšší nároky.

Přepravu zboží by bylo možné přičíst některé z předcházejících transakcí pouze v případě, kdy by žalobkyně prokázala, že přeprava byla objednána žalobkyní na účet některého se subjektů v řetězci transakcí žalobkyni předcházejících. V posuzované věci jediným důkazním prostředkem úmyslu převést vlastnické právo ke zboží v okamžiku, kdy se toto zboží bude nacházet v tuzemsku, byla rámcová kupní smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností K. F. D., dle které přepravu do místa uskutečnění zdanitelného plnění zajišťuje prodávající, kdy místem uskutečnění zdanitelného plnění bude místo, kde bude zboží uvedeno v tuzemsku do volného daňového oběhu. Vzhledem k tomu však, že v dané věci bylo porušování právě tohoto ujednání prokázáno, tato smlouva jako důkaz toho, že se místo zdanitelného plnění nacházelo v tuzemsku, považována být nemůže. V případě, že by žalobkyně obstarávala přepravu zdanitelných plnění z jiného členského státu do tuzemska pro některý ze subjektů zapojených v řetězci transakcí před ní, musela by tuto skutečnost v souladu se zásadou autoaplikace jednoznačně prokázat. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tak neučinila, nelze žalobní námitce, dle které právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyta až po uvolnění zboží do volného oběhu a ukončení dopravy PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, místo plnění bylo proto v tuzemsku, přisvědčit.

ad c) informovanost organizátora přepravy o průběhu přepravy je vedlejším znakem, rozhodující je její samotné spočívající v aktivním ovládání pohybu zboží. To v posuzované věci s ohledem na prokázaný skutkový stav může být přičteno výlučně žalobkyni. Skutečnost, že pokyny dopravci dávala společnost K. F. D. v průběhu daňového řízení prokázána nebyla, naopak z výpovědi dopravců jednoznačně vyplývá, že pokyny k přepravě těmto dopravcům dávala žalobkyně. V odvolacím řízení pak toto tvrzení potvrdila svědkyně P., svědek Ž., který ačkoliv vypověděl, že si nevzpomíná, zda zboží pro žalobkyni bylo vždy s jeho vlastní dopravou, správnost výpovědi dopravců rovněž spíše potvrdil.

ad d) otázkou přezkumu je výlučně daňová povinnost žalobkyně, která je zásadně nezávislá na výsledku daňového řízení jiného daňového subjektu. V daňovém řízení nemůže být z výsledku daňového řízení u jednoho subjektu obecně dovozován výsledek daňového řízení u jiného daňového subjektu, neboť výsledek konkrétního daňového řízení závisí na schopnosti daňového subjektu unést své vlastní důkazní břemeno. Nadto porušení zásady dvojího zdanění žalobkyně dovodila z informací vyplývajících z trestních řízení, ačkoliv trestní a daňové řízení se odlišuje nejen předmětem řízení, ale i zásadami a způsobem vedení, zejména při dokazování, a vzájemným porovnáváním zjištění v obou řízeních porušení zásady dvojího zdanění dovozovat nelze. V této souvislosti žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém se v rámci vypořádání devátého odvolacího důvodu k obdobné odvolací námitce již vyjádřil.

ad e) oprávnění žalovaného uložit správci daně doplnění dokazování vyplývá z § 115 odst. 2 daňového řádu. Jelikož přitom žalovaný považoval za nutné revidovat právní názor správce daně, a to před doplněním dokazování svědeckou výpovědí, musel být správce daně s touto skutečností seznámen. Následné přijetí revidovaných právních názorů správce daně za porušení zásady dvojího zdanění daňového řízení považovat nelze. V posuzované věci je zásadní, že žalobkyně byla s právními názory správce daně obsaženými v písemnosti č. j. 850208/19/3100-11440-800344 seznámena výzvou odvolacího orgánu, a měla tak možnost se k nim vyjádřit. Úřední osoby správce daně pak odvolacímu orgánu předložily úvahy, s nimiž se odvolací orgán ztotožnit mohl a nemusel, s tvrzením žalobkyně, podle

něhož se tyto osoby na rozhodování odvolacího orgánu podílely, se proto ztotožnit rovněž nelze.

ad f) lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit nelze. Tato lhůta byla žalobkyni stanovena v délce 15 dnů, tedy ve smyslu § 115 odst. 3 daňového řádu jako nejdelší možná. Vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí této lhůty, následné rozhodnutí o zastavení řízení nemohlo mít na její plynutí vliv. Ačkoliv v zájmu zachování práva na spravedlivý proces, musí být odvolatel s doplněním řízení, stejně jako se závěry, které odvolací orgán z doplnění dovozuje, seznámen, odvolací řízení není a priori konstruováno jako náhrada řízení vyměřovacího či doměřovacího. Zákaz prodlužování dle § 115 daňového řádu je plně v souladu s účelem zákona, kdy ve srovnání např. se lhůtou podle § 88 daňového řádu měl zákonodárce důvod lhůtu podle § 115 daňového řádu omezit, jednak stanovením její horní hranici, jednak stanovením nemožnosti jejího prodloužení (obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017–67). Její marné uplynutí pak nemá pro daňový subjekt žádné nepříznivé následky, kdy by se na jeho opožděné vyjádření hledělo, jako by vůbec nebylo podáno, naopak odvolací orgán se i opožděnou reakcí daňového subjektu musí zabývat. Uvedené rovněž potvrzuje i gramatický výklad tohoto ustanovení, kdy vzhledem k jeho shodnému znění s § 115 odst. 4 daňového řádu lze dovodit i aplikovatelnost pravidla vyjádřeného v § 36 daňového řádu, dle kterého nelze prodloužit lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. V rozporu se závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, dle kterého § 36 odst. 5 daňového řádu lze aplikovat pouze na lhůty hmotněprávní, má žalovaný za to, že uplynutím procesních lhůt se vždy zánik práva nepojí (např. v případě výzvy dle § 92 odst. 4 či 112 daňového řádu). Z hlediska systematického pak lze poukázat na lhůtu stanovenou § 90 daňového řádu, jež rovněž nelze prodloužit. Ačkoliv novelou zákona byl z § 115 daňového řádu zákaz prodloužení této lhůty odstraněn, historický výklad, který by se opíral o důvodovou zprávu k tomuto zákonu, výkladu gramatickému, systematickému či teleologickému nadřazen být nemůže. Tomu ostatně odpovídá i četná judikatorní činnost Nejvyššího správního soudu, ve kterých byla důvodová zpráva výslovně popřena (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013–78, ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Afs 212/2016–47, ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017–35, ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017–70). K možnosti prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu se aktuálně vyjádřil i Krajský soud v Českých Budějovicích, který ve svém rozhodnutí ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018, uvedl, že § 115 odst. 3 daňového řádu je třeba vyložit v souvislosti § 36 odst. 5 daňového řádu. Předpokládá-li § 115 odst. 3 daňového řádu nemožnost stanovit lhůtu delší než 15 dnů, znamená to, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva vyjádření podat, a proto se jedná o lhůtu, kterou prodloužit nelze. Právě § 115 odst. 3 a § 36 odst. 5 daňového řádu bránily možnosti lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit. Ač podání žalobkyně zaevidované pod č. j. 23927/19 bylo žalovanému doručeno až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a tedy v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí reálně vypořádáno být nemohlo, v kontextu rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 98/2018–27, byla žalovaným dne 12. 6. 2019 pod č. j. 24562/19/5300-22443-701728 vydána písemnost, ve které žalovaný dospěl k závěru, že námitky uplatněné ve výše uvedeném podání žalobkyně nejsou důvodné a nemohly mít na výrok žalobou napadeného rozhodnutí vliv.

V doplnění vyjádření doručeném soudem dne 2. 6. 2020 pak v reakci na judikatorní vývoj řešené problematiky, zejména s ohledem na závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Evropské unie ve věci C-401/2018 ze dne 23. 4. 2020 (dále jen „rozsudek ve věci Herst“) uvedl, že nepochybil, jestliže dospěl k závěru, že žalobkyně nabyla práva nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě, ačkoliv dle soukromoprávních ujednání mezi jednotlivými články v řetězci transakcí bylo smluvně nabytí vlastnického práva žalobkyní coby transakce s místem plnění v tuzemsku. Místo plnění bylo tedy žalovaným optikou ZDPH a směrnice o dani z přidané hodnoty ve smyslu výkladu poskytnutého Soudním dvorem Evropské unie posouzeno správně. Okolnosti vyplývající z napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole pak svědčí o tom, že v dané věci byla realizována jediná přeprava zboží s tím, že aktivním článkem v obchodním řetězci byla toliko žalobkyně, která objednávala a zajišťovala přepravu pohonných hmot do České republiky u společností R. s. r. o., A. H. s. r. o., K. a. s. r. o. a T. s. r. o., a hradila náklady spojené s celou přepravou, ačkoliv se to v některých případech snažila zakrýt. Žalobkyně měla od počátku úmysl pohonné hmoty pořídit a přepravit pro sebe, a se zbožím nakládala jako vlastník dříve, než se uskutečnila jeho přeprava v rámci Evropské unie. Žalobkyně již v době objednávky dopravy znala množství nakupovaného zboží, místo nakládky a v některých případech prokazatelně i místo vykládky (viz bod 37 a 38 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tedy jako jediná ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponovala s předmětnými pohonnými hmotami, a vzhledem k tomu, že sama vybrala a pověřila přepravce, byla jedinou z celého řetězce, kdo fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží. Žalovaný dále uvedl, že formální zapojení deklarovaných dodavatelů jako dalších článků v řetězci transakcí z nich nemůže činit „skutečné dodavatele“ ve smyslu ZDPH, od nichž by „dodání zboží“ odůvodňovalo nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť v takovém případě by nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl v rozporu s právní úpravou a judikaturou vázán ryze na předložení „dokladu“ bez ohledu na to, jakým způsobem se daná transakce udála. V této souvislosti pak citoval mimo jiné z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 19/2018-128, ve kterém bylo mj. poukázáno na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení ve prospěch správce daně a jeho přenášení mezi správcem daně a daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že s ohledem na okolnosti známé žalobkyni v okamžiku vstupu do předmětných transakcí, bylo žalobkyni známo, že její důkazní situace, kdy následně tvrdila přijetí zdanitelného plnění v tuzemsku, bude značně ztížena, měla být žalobkyně zvláště obezřetná v zajištění její budoucí schopnosti unést důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností. Této povinnosti však nedostála, neboť neprokázala, že právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo až na území České republiky. Závěrem pak uvedl, že skutečnost, že by jeden daňový subjekt mohl pro druhého figurovat jako přepravce zboží, které od něj nakonec nakoupí, v žádném případě neodmítá. V souladu s odbornou literaturou má však za to, že v takovém případě by obchodníci museli zcela přesně a průkazně rozlišit moment sjednávání podmínek kupní smlouvy od momentu sjednávání podmínek přepravní smlouvy tak, aby bylo zřejmé, v jakém okamžiku realizuje budoucí kupující práva vyplývající z pozice dopravce a kdy již z pozice kupujícího. Důkazy prokazující takovouto skutečnost však účastníkem v daném řízení předloženy nebyly, ačkoliv žalobce s ohledem na jemu známé skutečnosti mohl potřebu takovýchto důkazů důvodně očekávat. Uzavřel, že vzhledem k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno o deklarovaném místě plnění v tuzemsku, nárok na odpočet z přidané hodnoty uplatnil neoprávněně. Žalobou napadené rozhodnutí proto tvrzenou nezákonností netrpí.

IV. Relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

5. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil dne 19. 6. 2015 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 1282484/15/3101-61562-809395 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen roku 2013 a dne 24. 6. 2016 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 1290248/15/3101-61562-809395 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec roku 2013. Dne 15. 6. 2015 byly správcem daně vydány zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období leden až březen roku 2013 a dne 11. 8. 2015 další zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období leden až říjen roku 2013. Dne 10. 7. 2015 a dne 4. 9. 2015 byla proti výše uvedeným zajišťovacím příkazům podána odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 3. 8. 2015 a ze dne 14. 10. 2015 zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Následné žaloby podané proti oběma rozhodnutím byly zamítnuty rozsudky ze dne 2. 3. 2016, č. j. 65 Af 41/2015-40 a ze dne 11. 4. 2017, č. j. 65 Af 48/2015-69, proti kterým žalobkyně podala kasační stížnosti, které byly rozsudky Nejvyššího správního soudu vydanými dne 16. 8. 2017 pod č. j. 1 Afs 157/2017-36 a dne 1. 11. 2017 pod č. j. 10 Afs 87/2016-53 rovněž zamítnuty. Dne 19. 2. 2018 vydal správce daně rozhodnutí o snížení zajištěné částky, když na základě výsledku kontrolního zjištění dospěl k závěru, že DPH ve výše uvedených zdaňovacích obdobích bude žalobkyni v doměřovacím řízení stanovena v odlišné výši, než jsou částky uvedené v zajišťovacích příkazech. Dne 30. 11. 2017 správce daně pod č. j. 2011108/17/3101-61562-804195 vydal Výzvu k prokázání skutečností, kterou žalobkyni vyzval, aby ve stanovené lhůtě prokázala přijetí na dokladech deklarovaného plnění od dodavatelů uvedených na těchto dokladech, a to společností G.A.S P. s. r. o., G. s. r. o., R. C. s. r. o. a K. F. D. s. r. o. Dne 5. 1. 2018 byla správci daně doručena reakce na tuto výzvu označená jako „Plnění Výzvy k prokázání skutečností č. j. 2011108/17/3101-61562-804195“ a dne 8. 1. 2018 „Příloha k Výzvě o prokázání skutečností ze dne 30. 11. 2017“. Dne 21. 2. 2018 byl žalobkyni doručen výsledek kontrolního zjištění a dne 23. 3. 2018 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobkyně. Správce daně se k tvrzením a k důkazům, kterými žalobkyně navrhla výsledek kontrolního zjištění doplnit, vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, konkrétně na str. 52 – 55. Daňová kontrola byla ukončena dle § 88 odst. 6 daňového řádu projednáním zprávy o daňové kontrole dne 24. 4. 2018, kdy žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole, která s ní byla projednána dne 24. 4. 2018, bez dostatečného důvodu podepsat (viz protokol o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 841281/18/3101-61562-804195). Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že plnění deklarovaná na dokladech přijala právě od dodavatelů uvedených na těchto dokladech, konkrétně od dodavatelů G.A.S P. s. r. o., G. s. r. o., R. C. s. r. o. a K. F. D. s. r. o. Dále konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni bylo přeneseno výzvou správce daně vydanou pod č. j. 2011108/17/3101-61562-804195 a neoprávněným uplatněním nároku na odpočet daně z uvedených dokladů porušila § 73 ZDPH. Dne 30. 4. 2018 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, proti kterým žalobkyně podala dne 30. 5. 2018 odvolání a dne 27. 6. 2018 a dne 27. 8. 2018 jeho doplnění, v rámci kterého mimo jiné konstatovala, že správce daně odmítnul jako důkazní prostředky výsledky svědků – pracovníků dodavatele K. F., přičemž jako přílohu tohoto doplnění předložila protokoly o výsledku některých navrhovaných svědků, jmenovitě Ing. E. S., J. V., D. Ž. a J. P., vyslechnutých ve věci daňového řízení u společnosti J. t. s. r. o. Dne 1. 3. 2019 nařídil žalovaný správci daně doplnit řízení mimo jiné o výsledky Ing. E. S., J. V., D. Ž., J. P., M. P. a A. Š., které proběhly ve dnech 25. 3. – 8. 4. 2019, kdy jejich předmětem bylo ověření obchodní spolupráce proběhnuvší v roce

2013 mezi společnostmi K. F. D. s. r. o. a žalobkyní. Dne 30. 4. 2019 žalovaný žalobkyni seznámil s doplněním řízení po podání odvolání a se změnou právního názoru a vyzval ji k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a k navržení důkazů, k čemuž jí stanovil lhůtu 15 dnů a mimo jiné uvedl, že tuto lhůtu nelze prodloužit. Podáním ze dne 6. 5. 2019 žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31 požádala o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem do 15. 6. 2019. Podáním ze dne 20. 5. 2019 a doplněným dne 5. 6. 2019 se žalobkyně v reakci na výzvu ze dne 30. 4. 2019 vyjádřila ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a ke změně právního názoru odvolacího orgánu, kdy navrhla provedení dalších důkazů. V rámci nahlížení do spisu u prvostupňového správce daně se žalobkyně vyjádřila k průběhu předmětného daňového řízení a vedení daňového spisu. Následně rozhodl žalovaný dne 5. 6. 2019 napadeným rozhodnutím. Dne 6. 6. 2019 žalovaný řízení o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 6. 5. 2019 zastavil.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

a., b., c.

7. Žalobce především namítá, že nebylo provedeno celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky, když žalobce prokázal okamžik vzniku práva nakládat s pohonnými hmotami, k němuž došlo až na území České republiky. Žalobce totiž trvá na tom, že toliko zajišťoval dopravu a řídil se dispozicemi K. F. D. s. r. o., příp. jiných dodavatelů, kteří právě nakládali se zbožím během přepravy jako vlastníci. Tito žalobcovi dodavatelé disponovali všemi informacemi a byli skutečnými organizátory přepravy. Zdůrazňuje, že všechny tyto skutečnosti obsahovaly i smlouvy s dodavateli. Role žalobce při přepravě tak byla čistě pasivní. Správce daně ani žalovaný pak neoznačili konkrétní důkazy prokazující, že právě žalobce již během přepravy nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník.
8. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že přepravu předmětných pohonných hmot uskutečnili dopravci A. H. s. r. o., K. a. s. r. o. a R. s. r. o. Správce daně vyzval tyto dopravce ke sdělení skutečností týkajících se přepravy předmětných pohonných hmot, příp. jejich jednatele vyslechl. Dopravci vesměs sdělili, že objednávky přeprav prováděl žalobce, jemuž byly předány i mezinárodní nákladní listy (CMR). Žalobce přepravu uhradil. Žalobce určoval trasu, místo nakládky a vykládky; dopravci nebyli povinni řídit se pokyny kohokoli jiného než žalobce. K tomu byly správci daně doloženy faktury a výpisy z účtu o přijatých platbách, jakož i CMR listy. Dále přepravu provedl i dopravce T. s. r. o., jehož jednatel v mezidobí zemřel, jeho fakturace (doložená manželkou zemř. jednatele) však vykazuje stejné znaky jako o ostatních dopravcích – žalobci byla fakturována celá přeprava z místa nakládky v jiném členském státě EU až do České republiky.
9. Podle § 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

10. Na tomto místě krajský soud konstatuje, že správce daně od dopravců obdržel odpovědi, které přinejmenším zpochybňují žalobcovu verzi, že v okamžiku přeshraničního dodání předmětných pohonných hmot neměl oprávnění nakládat s nimi jako vlastník. Dopravci se totiž naopak shodli na tom, že to byl právě žalobce, kdo dopravu nejen objednával a platil, ale dával dopravcům též veškeré pokyny, přičemž dopravci se měli řídit právě a jen pokyny žalobce.
11. Za této situace bylo na žalobci, aby svá tvrzení o tom, že v okamžiku přeshraničního dodání předmětných pohonných hmot měl oprávnění nakládat s nimi jako vlastník někdo jiný (K. F. D. s.r.o. a další). Tížilo jej totiž důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 d. ř. (Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních).
12. O této skutečnosti byl žalobce řádně vyrozuměn a k doplnění důkazních návrhů vyzván výzvami správce daně.
13. Žalobce reagoval dne 10. 8. 2016, kdy se zejm. domáhal provedení důkazu výsledky pracovníků K. F. DN. ti byli nakonec vyslechnuti v odvolacím řízení. J. P. uvedla, že žalobce si poptal zboží, většinou měl zajištěnu dopravu, poté si jel zboží odebrat na terminály (např. M.). Kdy získal žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník, si nepamatuje. To nevěděl ani D. Ž., který dále vypověděl, že K. F. D. nikdy zboží fyzicky nepřebírala, žalobce si nakládal zboží na terminálech. J. V. vypověděl, že zboží naložil, dopravil a stočil K. F. D., což je ovšem v rozporu s ostatními provedenými důkazy. Dále uvedl, že v otázkách převodu vlastnictví se nevyzná, předpokládá však, že žalobce se zbožím začal nakládat jako vlastník až v místě dodání. M. P. vypověděl, že po stočení na místě zadaném v objednávce proběhla fakturace. Kdy žalobce začal nakládat se zbožím jako vlastník, určovaly smlouvy, bylo to v ČR po úhradě kupní ceny. A. Š. se na spolupráci s žalobcem nepodílela. E. S. nevěděla, kdy žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, s žalobcem komunikovali dispečeri, kteří rozesílali dispozice pro nakládky a vykládky.
14. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že tyto důkazy nejsou s to zvrátit zjištění skutkového stavu, které vyplynulo ze sdělení dopravců (srov. odst. 8. tohoto rozsudku). Svědci totiž nikterak nepotvrdili, že by se zbožím během přepravy disponovala K. F. D., nevěděli, od kdy nakládal žalobce se zbožím jako vlastník. Pokud se k této otázce jako jediný konkrétně vyjádřil J. V. ten vycházel ve své výpovědi z toho, že zboží naložila, dopravila a stočila K. F. D., což je však v rozporu nejen s ostatními výpověďmi, ale zejména s informacemi získaných od dopravců o tom, že přepravu objednal a zaplatil žalobce, který jediný vydával dopravcům i veškeré pokyny.
15. Podle ustálené judikatury o přeshraničních dodávkách zboží (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43) je pro přiřazení přeshraničního prvku konkrétnímu dodání klíčový okamžik, kdo v okamžiku přeshraničního dodání nakládal se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na otázky nabývání vlastnictví podle soukromoprávních předpisů.
16. V tomto směru krajský soud přisvědčuje žalovanému, že z odpovědí dopravců nelze učinit jiný závěr, že v okamžiku přeshraničního dodání zboží se zbožím nakládal jako vlastník právě žalobce, pokud byl tím, kdo nejen objednal a organizoval přepravu, ale především tím, kdo jako jediný mohl dát dopravcům pokyny náležející obecně vlastníkově věci, tj.

pokyny o místu nakládky a vykládky, aniž by dopravci mohli být vázáni pokyny koho jiného.

17. Tvrdil-li žalobce, že pouze plnil pokyny jiného (K. F. D. s. r. o., příp. jiných dodavatelů), v řízení se mu to nepodařilo prokázat. Všechny doložené listiny totiž mohou nanejvýš vést k závěru o tom, kdo ze subjektů dodavatelského řetězce, jehož byl žalobce součástí, zaevidoval přeshraniční plnění do svého účetnictví a evidencí (bez závěru o tom, že by tak učinil správně po právu) a o tom, kdy na žalobce přecházelo vlastnické právo podle soukromoprávních předpisů (což není okamžik totožný s přechodem práva nakládat s pohonnými hmotami *jako* vlastník).
18. Žalobce dále dovozuje, že byly-li předmětné pohonné hmoty přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohl žalobce předmětné pohonné hmoty nabýt ani s nimi reálně disponovat dříve, než byl tento režim ukončen, tj. až po ukončení přepravy a provedení deklarace v tuzemsku.
19. Žalovaný k této otázce zdůrazňuje, že nezpochybnil a nepopřel jak existenci daného zboží, tak také tu skutečnost, že se jednalo o zboží původem z jiného členského státu a také to, že se jednalo o zboží podléhající spotřební dani a jeho dodání v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, což je však z hlediska DPH pro daný případ zcela nerozhodné. Z hlediska dodání zboží z hlediska určení okamžiku, ve kterém přechází na nabyvatele právo nakládat s věcí jako vlastník, není rozhodný okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně.
20. I tato otázka již byla předmětem rozhodovací činnosti Soudního dvora EU, který v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 sp. zn. C-414/17 uzavřel, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.
21. Z právě uvedeného vyplývá, že pro otázky přičtení přeshraničního prvku konkrétní dodávce uvnitř EU je otázka trvání a ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně zcela nerozhodná, protože jsou irelevantní i důkazní prostředky navržené k této otázce.

d.

22. Dále žalobce namítá, že závěry správce daně se liší od závěrů státního zastupitelství i daňových orgánů prezentovaných ve věci vedené Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, kde je daňová povinnost z týchž dovozů přičítána právě K. F. D. s.r.o.
23. Ve vztahu k této žalobní argumentaci stojí žalovaný na stanovisku, že správnost uplatnění daně z přidané hodnoty u jakéhokoliv daňového subjektu nelze odvozovat od zcela samostatně stojících řízení a jejich předchozích výsledků a závěrů u jiných daňových subjektů, zejména jeví-li se tyto jako nesprávné.
24. I k této otázce se již vyjádřil Nejvyšší správní soud zdejší soud v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, kdy vyslovil, že probíhající trestní řízení u Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 46 T 5/2015 není samo o sobě způsobilé založit legitimní očekávání

žalobkyně, že jí prováděná obchodní transakce nebude správcem daně označena jako intrakomunitární dodání zboží s přepravou.

25. Uvedený právní názor je znám zástupci žalobce (který zastupoval jiného účastníka ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 10 Afs 43/2020) i žalovanému a krajský soud v podrobnostech odkazuje na argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v jeho rozsudku. Uvedený názor krajský soud – při respektování nelehké úlohy Nejvyššího správního soudu při sjednocování judikatury – plně respektuje a v nyní projednávané věci neshledal důvody, pro které by se od něj měl odchýlit.
26. Pokud pak žalobce dále argumentuje, že žalovaný řádně neodůvodnil, proč neprovedl i další navržené důkazy, pak ze správního spisu se podává, že žalobce se domáhal již jen výsledku pracovníků Specializovaného finančního úřadu, kteří zajišťovali dohled nad K. F. D. K tomu se žalovaný v napadených rozhodnutích řádně vyjádřil, pokud uvedl, že Specializovaný finanční úřad neprovedl žádné postupy či úkony k ověření správnosti daňových tvrzení K. F. D. týkající se předmětných zdaňovacích období. Se závěrem žalovaného, že s ohledem na právě uvedené by výsledk zaměstnanců Specializovaného finančního úřadu neměl žádnou vypovídací hodnotu, se krajský soud ztotožňuje, neboť pokud tito pracovníci předmětné obchody neprověřovali, jen stěží o nich mohou co vypovědět.

e.

27. K námitce podjatosti, kdy dle názoru žalobkyně skutečností, že úřední osoby prvostupňového správce daně neprováděly pouze jednotlivé úkony v rámci doplnění dokazování, ale podílely se na novém a jiném hodnocení zjištěných skutečností, došlo k podstatnému porušení zásady dvojího nezávislého posouzení věci, soud uvádí následující.
28. Podle § 12 odst. 1 a 2 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.
29. Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.
30. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
31. Z výše uvedených ustanovení mimo jiné vyplývá, že je nutno odlišovat správce daně jako orgán veřejné moci rozhodující a jednající v oblasti správy daní a úřední osobou, která v rámci této instituce fakticky pravomoc správce daně vykonává. Odvoláním je nutné rozumět podání, prostřednictvím kterého příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Jeho smyslem je umožnit nápravu pochybení prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolacím orgánem, čímž je realizována zásada dvojinstančnosti, tedy dvojího nezávislého posouzení věci. K naplnění tohoto účelu slouží i ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu zakotvující podjatost z důvodu podílu úřední osoby na téže věci v jiném stupni. Toto ustanovení upravuje případ tzv. „absolutní podjatosti“, tedy situace, kdy je pracovník správce daně vyloučen

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

vždy za splnění uvedené podmínky, tedy účasti v daňovém řízení jako pracovník jiného stupně.

32. Ústavní soud k zásadě dvojinstančnosti a vyloučení úředních osob v daňovém řízení ve svém nálezu ze dne 16.5.2007, sp.zn. IV. ÚS 493/06, Sb.n.u.ÚS č. 79/2007, mimo jiné uvedl: „Zakotvil-li zákonodárce jako jednu ze zásad daňového řízení dvojinstančnost tím, že mimo jiné vyloučil pracovníky odvolacího orgánu z činnosti orgánu prvostupňového, je legitimním očekáváním daňových subjektů nestranné posouzení jejich věci odvolacím orgánem. Případné nerespektování zásady dvojinstančnosti stanovené v zákoně o správě daní a poplatků, spočívající např. v tom, že odvolací orgán dá v konkrétní věci orgánu prvního stupně pokyn, jak má být rozhodnuto, vedlo by k tomu, že by odvolání nemohlo dosáhnout zákonem sledovaného účelu dvojího posouzení věci ve správním řízení, což by ve svém důsledku podkopávalo důvěru občanů ve veřejnou správu, a tím i v demokratický právní stát samotný.“
33. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k postupu odvolacího orgánu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134 uvedl, že *odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.*
34. Uvedená právní úprava ve světle judikatury správních soudů i Ústavního soudu směřuje k důslednému oddělení první a druhé instance v daňovém řízení. Je zřejmé, že záměrem zákonodárce bylo při zakotvení odvolacího řízení posouzení věci a případně i doplnění řízení odvolacím orgánem samotným, zároveň však dal odvolacímu orgánu možnost uložit doplnění dokazování, tak jako tomu bylo i v daném případě. Uložením provedení určitého úkonu správci daně a jeho provedením se však věc nevrací zpět do prvoinstančního řízení, ale zůstává v rámci řízení odvolacího. Je tedy možno konstatovat, že úřední osoby správce daně v uvedeném případě provádí úkony v odvolacím řízení, tedy v téže věci v jiném stupni než tak činily jako správce daně. Zákonodárce pak výslovně vyloučil úřední osoby z podílu na téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Zdánlivý rozpor mezi ustanovením § 77 odst. 1 písm. b) a § 115 odst. 1 daňového řádu lze interpretovat tak, že správce daně v odvolacím řízení pověřil k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem správci daně jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni (obdobně i Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 160).
35. Provádět doplnění dokazování nebo odstraňovat vady řízení tedy může odvolací orgán podle svého uvážení sám anebo tuto povinnost může uložit správci daně. Kritériem by měl být především rozsah vad, které mají být odstraňovány, a rozsah doplňovaného dokazování. Bude-li doplnění dokazování provádět správce daně, pak by měl odvolací orgán v rámci uložení této povinnosti správci daně jednoznačně specifikovat, jaké vady řízení je třeba napravit a jaké důkazy je třeba provést, aby poté, kdy správce daně toto provede, měl shromážděny potřebné podklady pro své rozhodnutí.
36. V posuzované věci tak odvolací orgán učinil v písemnosti označené jako Doplnění spisového materiálu vydané pod č. j. 9102/19/5300-22443-701728 dne 1. 3. 2019, ve které

prvostupňovému správci daně uložil provést výsledky svědků Ing. E. S., J. V., D. Ž., J. P., M. P. a A. Š. a následnou revizi jeho závěru, že odvolatel neprokázal, že plnění deklarovaná na dokladech uvedených ve zprávě o daňové kontrole přijal právě od dodavatelů uvedených na těchto dokladech, což jak soud z obsahu spisového materiálu, tak z Doplnění stanoviska k odvolání daňového subjektu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 850208/19/3100-11440-800344, zjistil, správce daně I. stupně učinil. V projednávané věci je zásadní, že odvolací orgán shora uvedenou písemností správcem daně I. stupně pouze specifikoval jaké důkazy v rámci doplnění dokazování má provést. Na základě těchto nově provedených důkazů pak měl znovu posoudit, zda jeho původní závěr o neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů žalovaným je správný. Se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení se měla žalobkyně navíc možnost se seznámit a vyjádřit se k nim.

37. Důvodem podjatosti podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu je skutečnost, že se úřední osoba v téže věci podílela na řízení či jiném postupu na jiném stupni. Tento důvod podjatosti připadá z podstaty věci v úvahu pouze tehdy, pokud je daná věc předána k projednání jiné instanci. Jedná se proto zejména o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání na úrovni finančního úřadu se podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Dále byl jako případ podjatosti ve smyslu ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu shledán i případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 1. 2016, č. j. 3 Afs 53/2015-117, www.nssoud.cz).
38. V daném případě žalobkyně svou námitku postavila toliko na obecném tvrzení o nepřípustnosti postupu, kdy se na novém a jiném hodnocení zjištěných skutečností podílely úřední osoby prvostupňového správce daně. Ačkoliv soud ze spisového materiálu zjistil, že úkony v odvolacím řízení prováděla mimo jiné ta stejná úřední osoba jako v řízení před správcem daně, a sice Bc. P. L., soud v daném v intencích ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zvážil, zda se jedná o natolik intenzivní vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z ničeho totiž nevyplývá, že by se tato osoba skutečně podílela na rozhodovacím procesu nebo ovlivnila důkazní hodnotu opatřených důkazních prostředků. Soud proto nezbyvá než konstatovat, že se v daném případě nejedná o takovou vadu řízení, která by zakládala závěr o tom, že by toto pochybení mělo vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí o odvolání žalobce.

f.

39. K námitce neprodloužení lhůty ze strany žalovaného k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků soud uvádí, že se neztotožňuje s názorem žalovaného, uvedeným v rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 6. 6. 2019 a ve vyjádření k žalobě, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. Právní úprava, která prodloužení uvedené lhůty neumožňovala, byla v ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu obsažena pouze do 28. 2. 2011. Zákonem č. 30/2011 Sb. došlo k odstranění tohoto zákonného omezení prodloužení lhůty, proto na prodloužení lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu je nutné aplikovat postup upravený § 36 daňového řádu.
40. Podle § 36 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně povolí ze *závažného důvodu* na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla

žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon. Správce daně vyhověl první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.

41. Podle § 36 odst. 5 daňového řádu lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.
42. Ustanovení citovaného § 36 odst. 5 daňového řádu však na lhůtu určenou podle § 115 odst. 2 daňového řádu nedopadá, neboť se nejedná o lhůtu, se kterou by zákon spojoval zánik hmotného práva, ale pouze procesního, kdy daňový řád v § 115 odst. 4 daňového řádu stanoví, že po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Z toho tedy pouze vyplývá, že není možné přihlížet k důkazním návrhům učiněným po uplynutí stanovené a popřípadě prodloužené lhůty ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu

43. Tyto závěry jsou plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který např. ve svém rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31 uvedl, že:

„Lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci.

Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní.

Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131).

Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“.

Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.

Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné.

V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

44. Pro posouzení předmětné žalobní námitky považuje krajský soud za podstatné, zda na podkladě žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty ze dne 6. 5. 2019 bylo možné tuto lhůtu skutečně prodloužit. Z obsahu této žádosti totiž vyplývá pouze to, že žalobkyně žádala o prodloužení lhůty, ve které chtěla využít svého práva nahlížet do daňového spisu tak, aby se mohla řádně seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují., přičemž v této souvislosti žádala o zaslání soupisu písemností a o stanovení termínu nahlížení do spisu a určení úřední osoby, která by nahlížení do spisu zajišťovala. Více tato žádost odůvodněna nebyla. Přitom dle § 36 odst. 1 daňového řádu může správce daně lhůtu prodloužit pouze *ze závažného důvodu*. Je potom na žadateli – žalobkyni, aby již při podání žádosti o prodloužení lhůty jednoznačně vymezila důvody, pro které o prodloužení lhůty žádá. Nelze požadovat po správci daně, resp. v daném případě po žalovaném, aby za žalobkyni domýšlel důvody její žádosti. Jestliže tedy žalobkyně svou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření dostatečně neodůvodnila, žalovaný ve výsledku nepochybil, pokud jí stanovenou lhůtu neprodloužil.
45. Žalobkyně přitom ve vztahu k neprodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu neuvedla žádné konkrétní argumenty, ze kterých by bylo možné dovodit, že v důsledku neprodloužení lhůty k vyjádření byla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech, kdy konstatovala pouze, že tímto postupem jí žalovaný upřel základní procesní právo, neboť jí v přiměřené lhůtě neumožnil seznámit se před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a neumožnil jí, aby se k nim v této lhůtě také vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Jaká další doposud v daňovém řízení neuvedená tvrzení a důkazní prostředky však hodlala žalovanému v rámci prodloužení lhůty předložit, však neuvedla.
46. Lze proto konstatovat, že na podkladě žalobcovy žádosti o prodloužení lhůty nebylo možné ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu bez dalšího lhůtu k vyjádření prodloužit, neboť žádný závažný důvod pro její prodloužení tvrzen nebyl. Požadavkům žalobkyně obsažených v žádosti pak navíc vyhověno bylo, neboť dne 15. 5. 2019 obdržela kompletní soupis písemností uložených u žalovaného vč. soupisu obsažených příloh. Podáním ze dne 20. 5. 2019 se následně ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a ke změně právního názoru žalovaného vyjádřila, dne 27. 5. 2019 jí pak rovněž bylo umožněno nahlédnout do kontrolní části daňového spisu. Soud proto uzavírá, že postup žalovaného, který neprodloužil žalobci lhůtu k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu, lze ve výsledku považovat za správný, byť bylo nutno korigovat úvahy žalovaného stran obecné nemožnosti prodloužení takové lhůty. Dílčí nezákonný postup žalovaného spočívající v nesprávném poučení žalobkyně v rámci výzvy k vyjádření, jakož i v nesprávném odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Tato žalobní námitka je proto rovněž nedůvodná.

Shrnutí

47. Žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI. Náklady řízení

48. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný se u dnešního jednání náhrady nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 9. února 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu