



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **L. Ž.**, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2006, č. j. 1950/130/2006 - ŠK, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2010, č. j. 30 Ca 5/2007 - 141,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2010, č. j. 30 Ca 5/2007 - 141, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2006, č. j. 1950/130/2006 - ŠK. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2005, č. j. 94792/05/273910/5424, dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen roku 2000 ve výši 429 000 Kč.

Stěžovatelka dle obsahu kasační stížnosti uplatňuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud byl podle jejího přesvědčení povinen přihlédnout ke stavu společnosti a práva v roce 2000 (kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění) a důkladně zvážit a v rozsudku objasnit, jaká další opatření za účelem prověření svých obchodních partnerů vůbec mohla přijmout. Placení hotovostí bylo v tehdejší době docela běžné a v řadě případů i nutné. Soud se dle stěžovatelky též řádně nevypořádal s žalobní argumentací, že v případě dodávek od J. Z. došlo k započtení vzájemných pohledávek a závazků, jelikož byly uskutečnány dvě obchodní transakce, nákup a prodej, které od sebe nelze oddělit. Stěžovatelka tvrdí, že v podstatě šlo o směnu, která buď celá nastala, nebo celá nenastala, a jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že „skutečný J. Z.“ neuskutečnil daňové plnění vůči stěžovateli, pak ani ona nemohla vůči němu žádné plnění uskutečnit. Proto nebylo možno rozlišovat DPH na vstupu a na výstupu.

V dalších stížních bodech stěžovatelka namítá procesní vady daňového řízení. Uvádí, že daňová kontrola byla zahájena již v roce 2002, neboť v té době byly správci daně předloženy dokumenty týkající se obchodů s J. Z., stěžovatelka je později nikdy nepředložila a ohledně těchto obchodů následně došlo k doměření DPH. Lhůta k doměření daně proto uplynula již na konci roku 2005. K samotnému protokolu o zahájení kontroly krajský soud uvedl, že z pohledu aktuální judikatury nemá všechny náležitosti, avšak tuto otázku nelze poměřovat dnešní optikou. Naproti tomu úkony stěžovatelky z roku 2000 krajský soud tímto způsobem hodnotil. Stěžovatelka dále tvrdí, že zpráva o kontrole neobsahuje ucelené hodnocení důkazů ani informace o způsobu jejich získání. Tato procesní pochybení přitom měla zásadní vliv na výsledek řízení, neboť skutkový stav byl jiný, než jak uvádí správce daně. Pokud stěžovatelka v průběhu daňového řízení vznesla námitku podjatosti, nebylo jejím důvodem zaujetí pro práci, jak tvrdí soud, ale zkrácení na jejích právech. Byla-li namítána podjatost ředitele finančního úřadu, byla jediným řešením delegace na jiný úřad. Vztah námítky podjatosti a delegace od sebe nelze oddělit tak jednoduše, jak to učinil krajský soud. Stěžovatelka svůj návrh formulovala dostatečně, nikdo se jím však nezabýval. V žalobě pak stěžovatelka nenamítala, že by jí v odvolacím řízení chyběla veřejnost, jak plyne z odůvodnění rozsudku krajského soudu, ale že jí jako daňovému subjektu vůbec nebyla umožněna účast v odvolacím řízení. Odůvodnění soudu s žalobní argumentací v tomto bodě zcela mýjí. S žalobní námitkou ohledně nahlížení do spisů se krajský soud dle stěžovatelky nepřijatelně vypořádal tak, že nebylo jeho povinností vyhledávat za stěžovatelku napříč obsáhlým spisem všechna možná pochybení správce daně v tomto směru. Z tohoto důvodu stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Pokud nebyl obsah této námítky soudu dostatečně zřejmý, měl stěžovatelku vyzvat, aby označila listiny, kterých se tyto námitky týkají.

Dle názoru stěžovatelky jsou dále nezákonné postupy finančních orgánů v odůvodnění rozsudku krajského soudu bagatelizovány s tím, že vlastně nemají žádný vliv na věc samotnou. Došlo však k souhrnu procesních pochybení, jejichž výsledkem je jednostranný náhled soudu na otázku uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož k tomu stěžovatelka dle svého tvrzení nebyla dříve vyzvána a nebyla náležitě poučena, předložila soudu několik protokolů a listin za účelem posouzení svých námitek. První námitka spočívala v nahodilém a nepřehledném vedení daňového spisu s dopadem na zákonnost správního rozhodnutí. Dále se stěžovatelka domnívá, že správce daně shromáždil více důkazních prostředků, než je nyní obsaženo ve spisu, a tedy nelze vyloučit, že některé svědčily v její prospěch. Existenci takových listin a důkazů si stěžovatelka neumí ani představit, natož aby je sama získala a předložila. Soud se nezabýval otázkou kvality spisu, utajování listin a důkazů, stejně jako se nezabýval tvrzením, že předkládací zpráva je pomůckou, a celkovým vlivem těchto skutečností na zákonnost. Zástupce stěžovatelky dále zjistil, že pracovníci žalovaného se účastní řízení i před správcem daně, tedy v obou stupních, listiny toto prokazující mu však byly odebrány. Kompletní agenda odvolání byla před stěžovatelkou utajena. Stěžovatelka taktéž vznesla námitky podjatosti. Ty byly dle jejího vlastního tvrzení vzneseny v souvislosti s jiným řízením než přímo s daňovou kontrolou, ale nelze rozhodně říci, že byly nekonkrétní. Stěžovatelka rovněž podala návrh na delegaci na jiný finanční úřad, v němž uvedla, že pracovníci správce daně nejsou zcela nezáujatí, a že tyto okolnosti mohou mít vliv na výsledek řízení. O této námitce podjatosti správce daně vůbec nerozhodoval. Správce daně dále vedl listiny z roku 2002 jako písemnosti z kontroly DPH a i z toho podle stěžovatelky vyplývá, že se nejedná o písemnosti z vyhledávací části spisu, ale z daňové kontroly. Uvedené nezákonné postupy správce daně měly negativní dopad na zjištění úplného a správného skutkového stavu a zákonnost vydaného rozhodnutí.

V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že nerozumí tomu, jak bylo nebo mělo být podle rozhodnutí žalovaného aplikováno ustanovení § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný své rozhodnutí v tomto směru nedostatečně odůvodnil. Krajský soud měl z tohoto důvodu přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, namísto toho ve svém rozsudku prakticky nahradil činnost správního orgánu. V posledním bodu kasační stížnosti stěžovatelka setrvává (jak sama uvádí – z formálních důvodů) na námitce nesprávného hodnocení plné moci daňového poradce, dle jehož názoru šlo o plnou moc neomezenou. Stěžovatel se domnívá, že věc měla být v předchozím řízení u Nejvyššího správního soudu předložena rozšířenému senátu, neboť předchozí rozhodnutí vydané v této věci devátým senátem je v rozporu s právními závěry vyslovenými tímto soudem v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 39/2006 - 79. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že v daném případě nezpochybnění uskutečnění plnění ze strany stěžovatelky, nemělo vliv na neuznání nároku na odpočet DPH. Není podstatné, pro koho se plnění uskutečnilo, ale od koho bylo přijato, neboť se musí jednat o plátce daně. Na oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH nemá podle žalovaného vliv ani to, že v roce 2000 bylo složité si ověřit totožnost svého obchodního partnera. Zahájení kontroly je pak jednoznačně dáno sepsáním protokolu o ústním jednání a podsouvání skutečnosti, že kontrola byla formálně zahájena dříve, není namístě. Odkaz na výslech svědka Ing. L. v kasační stížnosti je zcela bezpředmětný, neboť tento svědek figuruje pouze v jiných zdaňovacích obdobích. Rozsáhlé pasáže kasační stížnosti týkající se nahlížení do spisu mají dle názoru žalovaného pouze odvrátit pozornost od podstaty problému, kterým je neprokázání nároku na odpočet daně. Tvrzení stěžovatelky o konzultaci případu se žalovaným ještě před odvolacím řízením označuje žalovaný za zavádějící. Pokud se tak stalo, jednalo se pouze o metodickou konzultaci v obecné rovině. Na základě shora uvedeného žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Z předložené spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatelka podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2000, v němž uplatnila nárok na nadměrný odpočet v celkové výši 1 090 914 Kč. Nárok na odpočet DPH v tomto zdaňovacím období mimo jiné uplatnila na základě dokladu č. 200068 ze dne 2. 6. 2000, vystaveného Janem Zavřelem, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 29. 5. 2000. Předmětem zdanitelného plnění byla dodávka náhradních dílů k výrobní lince na výrobu dámských vložek v částce 1 950 000 Kč a DPH v základní sazbě 22 % ve výši 429 000 Kč.

Správce daně zahájil ve vztahu k uvedenému zdaňovacímu období daňovou kontrolu, a to při ústním jednání dne 30. 4. 2003. Stěžovatelka k tomuto dokladu (faktuře) v rámci kontroly předložila nabídku J. Z. datovanou k 12. 5. 2000 a kupní smlouvu ze dne 23. 5. 2000. V rámci dalšího ověřování rozhodných skutečností za stěžovatelku jako daňový subjekt vystupoval při daňové kontrole Č. Žá., který jednal s J. Z. jako účastník sdružení fyzických osob podnikajících pod názvem L. Ž. – ZAKOV a který v průběhu řízení nepředložil doklad prokazující dodání předmětu kupní smlouvy. Dalším šetřením správce daně zjistil, že J. Z. nemá předmětnou fakturu ve své účetní evidenci; při jednání osobně vypověděl, že žádný obchodní případ se stěžovatelkou neuskutečnil, nabídku náhradních dílů, kupní smlouvu ani fakturu nevystavil ani nepodepsal, náhradní díly Č. Žá. nepředal. Č. Žá. následně nevyužil práva klást jmenovanému svědkovi otázky při ústním jednání s odůvodněním, že tento svědek není osobou, se kterou on jednal. Na základě uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že mezi J. Z. a L. Ž. se neuskutečnilo zdanitelné plnění ve smyslu § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani

z přidané hodnoty“), a proto ani doklad, označený jako faktura č. 200068, není možné považovat za daňový doklad ve smyslu § 12 odst. 2 téhož zákona, neboť jej nevystavil plátce na něm uvedený. Nárok na odpočet daně uplatněný v souvislosti s uvedeným obchodním případem tak byl podle správce daně stěžovatelkou uplatněn v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný odvolání stěžovatelky proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí předně uvedl, že daňová kontrola byla řádně zahájena, nejednalo se o žádný ryze formální akt. Dále konstatoval, že stěžovatelka v průběhu řízení neprokázala, že to skutečně byl J. Z., kdo dodávku náhradních dílů v její prospěch uskutečnil a že také vystavil daňový doklad, na základě kterého si nárokovala odpočet daně ve výši 429 000 Kč. Naopak bylo zjištěno, že označený subjekt se stěžovatelkou neobchodoval, předmět jeho činnosti zapsaný v obchodním rejstříku je odlišný, předmětné zboží nedodal a předkládaný doklad nevystavil. Vzhledem k tomu, že není známo, kdo doklad ve skutečnosti vystavil a zda byl plátcem daně, nebyla splněna podmínka nutná pro uplatnění odpočtu daně. Žalovaný stěžovatelce sdělil, že pokud daň nějaké neznámé osobě skutečně zaplatila, byla jí podvodným jednáním této osoby způsobena ve vztahu k dani z přidané hodnoty škoda, kterou však nemůže uplatňovat vůči státnímu rozpočtu. Dále doplnil, že v odvolání jsou uvedeny pouze námitky procesního charakteru, a to značně nejasné a nekonkrétní. Pochybnosti správce daně ohledně skutkového stavu stěžovatelka podle žalovaného neodstranila, požadavek na účast v řízení a na projednání všech skutkových a právních okolností před vydáním rozhodnutí odvolacího orgánu nemá oporu v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Znalecký posudek navrhovaný jako důkazní prostředek se dle žalovaného nevztahuje k projednávané věci.

Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka obsáhlou žalobu. Krajský soud přisvědčil hned první námitce týkající se prekluze práva vyměřit daň z důvodu pozdního doručení rozhodnutí o odvolání stěžovatelce a rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na základě kasační stížnosti podané žalovaným rozhodoval ve věci Nejvyšší správní soud, který odlišně od krajského soudu posoudil rozhodnou otázku rozsahu plné moci a po tomto dílčím zhodnocení dospěl k závěru, že rozhodnutí bylo řádně doručeno k rukám zástupce stěžovatelky, k čemuž došlo ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Rozsudek krajského soudu proto z tohoto důvodu zrušil.

Krajský soud v dalším řízení žádnou ze žalobních námitek neshledal důvodnou a žalobu zamítl. K otázce prekluze stručně uvedl, že při jejím posouzení byl vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. K námitce formálního zahájení daňové kontroly připustil, že protokol o jejím zahájení ze dne 30. 4. 2003 sice nemá z pohledu aktuální judikatury všechny potřebné náležitosti, avšak ve spojení s protokolem o ústním jednání konaném dne 12. 5. 2003 (tedy

bezprostředně po zahájení kontroly) již oba úkony naplňují požadavek o řádně zahájené daňové kontroly. Velkou část procesních námitek krajský soud označil za nekonkrétní, vyjadřující obecnou nespokojenost stěžovatelky s rozhodnutím žalovaného. K meritu věci krajský soud konstatoval, že zdanitelné plnění mezi Janem Zavřelem a stěžovatelkou realizováno nebylo, což stěžovatelka nakonec sama potvrdila a zaujala pozici podvedené a poškozené osoby. Daňové orgány tak podle názoru soudu postupovaly v souladu se zákonem, pokud předmětnou fakturu neuznaly za účinný daňový doklad, neboť nesplňovala náležitosti daňového dokladu, když se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že údaje na dokladu uvedené odpovídají faktickému stavu. K tvrzení, že stěžovatelka se stala obětí podvodu na dani z přidané hodnoty, krajský soud poukázal na skutečnost, že daňové orgány nebyly povinny zjišťovat, od koho stěžovatelka ve skutečnosti plnění přijala. Ve světle stěžovatelkou zmiňovaných rozsudků Soudního dvora Evropské unie přitom bylo nutno zkoumat, zda věděla či mohla vědět o podvodném plnění. Na otázku, zda stěžovatelka přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že nebude součástí podvodu, krajský soud odpověděl, že nikoli, dokonce podobným případům svým chováním nahrávala.

Důvodným krajský soud neshledal ani ten žalobní bod, že nebyla řádně vypořádána námitka stěžovatelky proti postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly. Co se týká důkazní povinnosti v daňovém řízení, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně dostal své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, naproti tomu stěžovatelka svoji povinnost nesplnila. Na zákonnost rozhodnutí o odvolání vydaného žalovaným neměla vliv ani lhůta, v níž bylo toto rozhodnutí vydáno. K namítané podjatosti krajský soud zjistil, že stěžovatelka žádala o delegaci místní příslušnosti, námitku podjatosti však ve smyslu § 26 zákona o správě daní a poplatků nevznesla. Námitku, že v daném případě došlo ke směně zboží a úhradě zápočtem, přičemž správce daně nezohlednil, že stěžovatelka neměla mít povinnost odvést DPH na výstupu, krajský soud vypořádal s odůvodněním, že v daňovém řízení nebyl učiněn závěr, že by se žádné plnění neuskutečnilo, ale že se neuskutečnilo mezi ní a J. Z. a že stěžovatelka neprokázala, že jí předložený daňový doklad byl vystaven plátcem DPH. Pokud stěžovatelka namítala porušení práva na veřejné projednání věci odmítnutím její účasti v odvolacím řízení, krajský soud poukázal na nutnost rozlišování práva na veřejné projednání věci a práva na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Krajský soud se dále neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, že správce daně měl povinnost spolu s řízením o dani z přidané hodnoty zahájit i řízení ohledně daně z příjmů. Námitky týkající se pořádku ve spisové službě daňových orgánů, resp. možnosti manipulace se spisy, označil krajský soud za obecná a nekonkrétní tvrzení stěžovatelky. Rovněž namítané formální pochybení vztahující se k tomu, zda byla zpráva o daňové kontrole jen spolupodepsána a nikoli projednána, shledal krajský soud nepřipadným. Naopak dospěl k závěru, že zpráva o kontrole byla projednána řádně. Na zákonnost rozhodnutí nemělo podle krajského soudu vliv množství provedených důkazů, nýbrž jejich objektivita a správnost. Závěrem krajský soud

zopakoval, že stěžovatelka nerealizovala daný obchodní případ s J. Z., jiný skutkový stav neprokázala. Z procesního hlediska uzavřel, že nedošlo k porušení procesních pravidel, která by stěžovatelku omezila v předložení jakýchkoli důkazních prostředků v její prospěch.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, je s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; a dále nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a jiné vady řízení před soudem, které mají za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

I. Hmotněprávní posouzení

Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě reaguje na výtku krajského soudu, že nezajistila, aby její plnění nebylo součástí podvodu. Závěry soudu jsou však podle přesvědčení stěžovatelky vystavěny na technických možnostech, zkušenostech a praxi odpovídajících roku 2010, kdy došlo k vydání rozsudku krajského soudu. Ten však byl ve svém rozhodování povinen přihlídnout k tehdejšímu stavu společnosti a práva a důkladně zvážit a v rozsudku objasnit, jaká opatření mohla stěžovatelka tehdy za účelem prověření svých obchodních partnerů přijmout. K tomu stěžovatelka připomíná skutečnost, že v roce 2000 bylo placení hotovostí běžné, v řadě případů i nutné, neboť obchodní partneři požadovali placení proti dodání zboží. Placení v hotovosti bylo zcela legálním způsobem splnění závazku, neboť zákon o omezení plateb v hotovosti byl přijat až o mnoho let později. V žalobě pak stěžovatelka k téže otázce namítla, že z průběhu daňového řízení, materiálů ve spisu i dalších okolností případu je zřejmé, že nevěděla a nemohla vědět o tom, že osoba, se kterou jednala, nebyl J. Z. Sama připustila, že v předmětné době (květen 2000) neměla ve firmě žádný počítač s přístupem na internet a bylo o ní obecně známo, že se běžně spokojila s kopií osvědčení o registraci k daním nebo živnostenského listu či výpisu z rejstříku (str. 19 žaloby). S vysokou pravděpodobností se proto dle svých vlastních tvrzení stala obětí lidí, kteří si ji vytipovali pro její důvěřivost a přitom spolehlivost v obchodních vztazích.

Pokud jde o námitky hmotněprávní, pak v této části není kasační stížnost důvodná. Stěžovatelka je primárně nositelkou důkazního břemene, a to ohledně skutečností, které sama tvrdí, tj. mimo jiné pořízení deklarovaného zboží od plátce daně. Důkazy, které stěžovatelka předložila k prokázání nároku na odpočet DPH z jí deklarovaného nákupu náhradních dílů (daňový doklad, smlouva) jsou důkazem formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce proběhly tak, jak je na dokladech deklarováno. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi 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. nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07; všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

Pro nárok na odpočet daně je nezbytné, aby přijaté plnění bylo skutečně přijato od odběratele, plátce DPH. Jedním ze základních principů daně z přidané hodnoty je princip neutrality, jehož základním smyslem je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Proto je plátce daně obecně oprávněn odečíst z vlastní daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil svému dodavateli, jinému plátcí DPH (až na zákonem stanovené výjimky).

Nejvyšší správní soud v obecné rovině přisvědčuje stěžovateli v tom, že by bylo zjevně nepřiměřené, aby nesla v režimu daňového práva v podstatě objektivní odpovědnost za podvodné jednání třetích osob. Tvrzení stěžovatelky, že se s vysokou pravděpodobností stala obětí lidí, kteří si ji vytipovali pro její důvěřivost a přitom spolehlivost v obchodních vztazích, však nemůže vést k závěru, že byla v dobré víře a nárok na odpočet DPH ji měl být po právu přiznán. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení nepředložila žádný důkaz, jakým způsobem ověřovala totožnost a důvěryhodnost J. Z. jakožto svého dodavatele. Pouze namítala, že ze spisu není možno zjistit, na základě jakých důkazů došlo k dodatečnému vyměření daně a které důkazní prostředky se staly důkazy. Ve vyjádření ke zprávě o kontrole i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru přitom oproti výše uvedenému uváděla, že veškerá kontrolní zjištění jsou založena na jediném důkazu, a to výpovědi J. Z. V průběhu daňového řízení stěžovatelka nenamítala, že by si odpovědně ověřila totožnost J. Z. a zjistila o něm potřebné informace. Pouze tvrdila, že správce daně dospěl k nezákonnému závěru, že J. Z. neexistuje, a proto plnění přijaté stěžovatelkou od něj nelze mít za uskutečněné. K tomu správce daně v rámci projednání zprávy o kontrole uvedl, že takový závěr nevyslovil, jelikož své rozhodnutí odůvodnil tím, že stěžovatelka neprokázala, že subjekt, od kterého plnění přijala, je plátcem daně. S takovým posouzením ze strany správce daně se

Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Zmíněné závěry odpovídají provedenému právnímu hodnocení věci a mají oporu ve správních spisech.

K námitce, že krajský soud v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku neobjasnil, jaká opatření mohla stěžovatelka za účelem prověření svých obchodních partnerů přijmout, Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo úkolem krajského soudu, aby stěžovatelce vysvětloval, jakými důkazními prostředky mohla prokázat, že přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že jí přijaté plnění nebude součástí podvodu. Jeho povinností bylo na základě žaloby podané stěžovatelkou přezkoumat zákonnost postupu a rozhodnutí žalovaného, což také v předmětné věci učinil.

V daném případě je tedy nepochybné, že na stěžovatelku nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu. Pokud stěžovatelka sama o sobě svým jednáním vytvořila obraz, že je v obchodních stycích důvěřivá, přičemž současně neměla vytvořené interní kontrolní mechanismy za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti svých obchodních partnerů (což sama výslovně připustila), tím spíše lze přisvědčit závěru, že stěžovatelce jde k tíži, pokud si v projednávané věci neověřila, od koho předmětné zdanitelné plnění přijala. Tomu 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 na které ostatně sama stěžovatelka odkazuje a které 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.“* (pozn.: zvýraznění doplněno). U stěžovatelky se nejedná o složité řetězce, do kterých by bylo zapojeno několik různých subjektů, ale jedná se o posouzení vzájemného vztahu dvou subjektů, bez dalšího propojení na ostatní subjekty, a tím spíše jsou proto výše uvedené závěry obecně plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc.

Krajský soud se dle stěžovatelky dále dostatečně nevypořádal s žalobní argumentací, že v případě dodávek od J. Z. došlo k započtení vzájemných pohledávek a závazků, neboť tomuto svému dodavateli stěžovatelka zároveň sama dodala zboží. Obě obchodní transakce vypořádané započtením od sebe přitom nelze oddělit. Stěžovatelka tvrdí, že v podstatě šlo o směnu, která buď celá nastala či nenastala. Jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že „skutečný J. Z.“ neuskutečnil daňové plnění vůči stěžovateli, pak ani ona nemohla vůči němu žádné plnění uskutečnit. Proto nebylo možno rozlišovat DPH na vstupu a na výstupu.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že i v tomto případě se krajský soud se těmito žalobními námitkami vypořádal dostatečně. Na rozdíl od kasační stížnosti stěžovatelka v žalobě argumentovala tak, že na druhé straně smluvního vztahu stála neexistující osoba, a to při obou obchodních transakcích. Z toho stěžovatelka dovodila, že se žádné zdanitelné plnění neuskutečnilo a že žalovaný k této skutečnosti při konečném stanovení daně nepřihlédl. Nález Ústavního soudu, který stěžovatelka uvedla na podporu své argumentace, se týkal absolutní neplatnosti právních úkonů a jejich účinků. Správce daně však stěžovatelce neuznal jí uplatněný nárok na nadměrný odpočet nikoli z důvodu, že by se zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo, nýbrž proto, že smluvním partnerem stěžovatelky nebyl J. Z., přičemž stěžovatelka neprokázala, zda osoba, se kterou jednala, byla plátcem daně z přidané hodnoty.

Námitky stěžovatelky nejsou důvodné. Pokud stěžovatelka v průběhu daňového řízení tvrdila, že plnění vůči J. Z. uskutečnila, pak měla povinnost z tohoto plnění odvést daň na výstupu bez ohledu na to, vůči které konkrétní osobě plnění na výstupu ve skutečnosti směřovalo. To že plnění skutečně přijala i uskutečnila, nikoli však vůči osobě, deklarované na souvisejících dokladech stěžovatelka nijak nepopírá, a proto neprokázání zákonem stanovených podmínek pro nárok na odpočet DPH u plnění na vstupu nemůže samo o sobě automaticky bez dalšího znamenat zpochybnění jiného plnění na výstupu. Argumentace nálezem Ústavního soudu týkající se absolutní neplatnosti právních úkonů proto není relevantní, na projednávanou věc nedopadá. Stěžovatelka jej použila na podporu svých tvrzení, jelikož z několika rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (které v žalobě cituje) dovodila, že absolutní neplatnost smlouvy dle soukromého práva ještě sama o sobě nezamezuje aplikaci mechanismů daně z přidané hodnoty včetně nároku na odpočet. K tomu nezbyvá než zopakovat, že správce daně v této věci nedospěl k závěru o absolutní neplatnosti stěžovatelkou přijatého plnění od J. Z. pro neexistenci jmenovaného, a tedy pro faktické neuskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž pro neprokázání přijetí plnění od plátce daně. Ke stejným právním závěrům dospěl i krajský soud a v odůvodnění svého rozsudku je srozumitelně vysvětlil. Uvedená námitka stěžovatelky tak není důvodná.

II. Vypořádání procesních námitek

V dalším bodu kasační stížnosti stěžovatelka trvá na svém právním názoru, že daňová kontrola byla u ní v této věci zahájena v roce 2002, kdy již byly správci daně předloženy dokumenty týkající se obchodů s J. Z. Docházelo tak již k prověřování daňového základu. V důsledku této skutečnosti má stěžovatelka za to, že lhůta pro doměření daně uplynula na konci roku 2005, a daň tedy byla vyměřena po prekluzi.

K takto uplatněné stížní námitce Nejvyšší správní soud ověřil, že předložená spisová dokumentace skutečně obsahuje záznamy o provedení úkonů správce daně vůči stěžovateli v roce 2002. V té době však finanční úřad u stěžovatelky neprováděl daňovou kontrolu, a to ani formálně ani fakticky. Jediným provedeným úkonem bylo místní šetření konané na základě dožádání Finančního úřadu v Hustopečích, a to za účelem zjištění skutečností vztahujících se k obchodním případům mezi J. P., u něhož prováděl daňovou kontrolu dožadující finanční úřad, a stěžovatelkou. Ze správního spisu je patrné, že při tomto místním šetření byly pořízeny fotokopie účetních dokladů a dodacích listů. Označený postup správce daně tak v době jeho provádění nesouvisel s daňovou kontrolou zahájenou o více než rok později. Přestože správce daně použil některá zjištění z místního šetření v řízení následujícím po zahájení daňové kontroly v projednávané věci, nelze toto místní šetření označit za faktické provádění daňové kontroly. Stěžovatelka netvrdí, že by správce daně při kontrole daně z přidané hodnoty za květen 2000 použil důkazy provedené při výše zmíněném místním šetření. Uvádí pouze, že zmíněné listiny jí nebyly ze strany správce daně předloženy. Předmětná kupní smlouva i faktura však jsou součástí daňového spisu, jsou založeny za protokolem o ústním jednání s J. Z., provedeném v rámci daňové kontroly, a před zprávou o daňové kontrole. Úkony správce daně provedené při místním šetření u stěžovatelky v roce 2002 tak neměly žádný vliv na počátek běhu lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za květen 2000, ani na postup správce daně při kontrole zahájené v roce 2003.

Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že i krajský soud připustil, že protokol o zahájení daňové kontroly nemá sám o sobě z pohledu aktuální judikatury všechny potřebné náležitosti. Konstatováním, že tuto otázku nelze poměřovat optikou dnešních zkušeností, soud dle názoru stěžovatelky popírá své dřívější hodnocení ve vztahu k úkonům stěžovatelky učiněný v roce 2000 (viz výše), resp. používá nespravedlivě dvojí různé hodnocení úkonů provedených v minulosti v neprospěch stěžovatelky. Ta současně tvrdí, že pokud by mělo být při hodnocení úkonů správce daně vždy postupováno shovívavě a s ohledem na tehdejší praxi a zkušenosti, bylo by možné přistupovat k rušení správních rozhodnutí jen velmi obtížně, neboť většina nezákonných postupů správních orgánů je založena na nesprávné praxi.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na tomto místě odkázat na závěry, které vyslovil ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném pod č. 1480/2008 Sb. NSS: „*Formální sepis protokolu o zahájení*

daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.“ Správce daně v projednávané věci formálně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu dne 30. 4. 2003, přičemž při tomto ústním jednání oznámil, že kontrola bude provedena v provozovně stěžovatelky dne 12. 5. 2003, jak se také následně stalo (proběhlo ústní jednání, při němž podal vysvětlení Č. Žá., manžel stěžovatelky a člen sdružení ZAKOV; stěžovatelka se jednání zúčastnila, neměla žádných námitek), a také další úkony správce daně následovaly s odstupem v řádu několika dnů. Takový postup je odlišný od procesní situace popsané v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť formální zahájení daňové kontroly v tomto případě nevykazuje znaky účelovosti, jejímž důsledkem by byla nezákonnost daňového řízení a potažmo v něm vydaného rozhodnutí. I z pohledu aktuální judikatury je tak možno postup správce daně pokládat za udržitelný, a nikoli nezákonný. S ohledem na tento dílčí závěr se pak nejeví relevantními ani námitky stěžovatelky, že krajský soud nedůvodně nahlížel na zákonnost procesního postupu správce daně shovívavě s odkazem na praxi a zkušenosti z doby zahájení daňové kontroly. Krajský soud naopak hodnotil zahájení daňové kontroly v souvislosti s jednáním konaným několik dnů poté a dovodil, že zahájení daňové kontroly nebylo formálním aktem. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek krajského soudu pouze v té jeho části, kde krajský soud uvádí, že protokol o zahájení kontroly nemá všechny náležitosti z pohledu aktuální judikatury, avšak blíže nespecifikuje, o jaké náležitosti se jedná či jaký vliv by měla mít jejich absence na zákonnost daňového řízení.

Shora učiněné závěry jsou v souladu též s aktuální judikaturou Ústavního soudu. Poukázat lze např. na jeho usnesení ze dne 30. 9. 2010, vydané ve věci vedené pod sp. zn. III. ÚS 2357/10, v němž je uvedeno následující: *„Ústavní soud musí konstatovat, že shodnou námitku o tom, že zahájení daňové kontroly bylo pouze formální a nemohlo způsobit přerušování prekluzivní lhůty, vznesla stěžovatelka již před Nejvyšším správním soudem. Z napadeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je přitom zřejmé (viz i shrnutí výše), že tento soud se danou otázkou řádně zabýval, přičemž z odůvodnění jeho rozhodnutí se podávají srozumitelně úvahy, které jej vedly k závěru, že ve stěžovatelčině věci nešlo s ohledem na okolnosti dalšího (brzkého) postupu správce daně o úkon, který by nesměřoval k vyměření daně (stěžovatelka přitom nezpochybňuje to, že daňová kontrola jako taková může náležet mezi úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu ani nezpochybňuje závěr Nejvyššího správního soudu, že daňovou kontrolu je třeba chápat jako celek). Z ústavní stížnosti je zřejmé, že zatímco stěžovatelka hodnotí zahájení daňové kontroly samostatně, Nejvyšší správní soud je hodnotí v rámci daňové kontroly jako celku (úkonu rozpadajícího se do dílčích fází) a s ohledem na další úkony správce daně (časový interval) při současném zdůraznění nutnosti postupu správce daně bez průtahů, kdy úkony daňové kontroly musí navazovat,*

být transparentní a směřovat k účelu dle daňového řádu (při minimalizaci zásahů do sféry daňového subjektu). V úvahách Nejvyššího správního soudu ohledně skutkového stavu a při interpretaci a aplikaci podústavního práva Ústavní soud neshledal libovůli, nelogičnost či nekonzistentnost; sám odlišný náhled stěžovatelky na tuto otázku přitom ještě nevypovídá o porušení ústavních práv.“

Vedle výše uvedeného stěžovatelka v kasační stížnosti také upozorňuje na skutečnost, že zpráva o kontrole neobsahuje ucelené hodnocení důkazů, ani informace o způsobu jejich získání. Stěžovatelka tak může pouze spekulovat o tom, jaké skutečnosti a jakým způsobem ovlivnily doměření daně. Podle rozsudku krajského soudu představoval výslech Ing. L. klíčový důkaz, což však žalovaný ve svém rozhodnutí popírá. Stěžovatelka tak z uvedeného pochybení dovozuje zásadní vliv na výsledek řízení, neboť skutkový stav byl jiný, než jak uvádí správce daně.

K této námitce je třeba předně podotknout, že Ing. L. nebyl v této věci vyslýchán jako svědek, ale v rámci kontroly DPH za jiná zdaňovací období. Proto se Nejvyšší správní soud nebude v projednávané věci k této části námitky vyjadřovat. Dále považuje zdejší soud s ohledem na obsah námitky stěžovatelky za vhodné stručně připomenout právní konstrukci důkazního břemene v zákoně o správě daní a poplatků. Podle tohoto zákona je to primárně daňový subjekt, kdo má povinnost prokázat svá tvrzení obsažená v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). V dané věci stěžovatelka poskytla správci daně své vyjádření k jeho výzvám a pochybnostem a nastínila svou verzi skutkové reality. Správce daně však vyvrátil její tvrzení (především výsledkem svědka J. Z.), a přenesl tak důkazní břemeno (dle § 31 odst. 8 téhož zákona) zpět na stěžovatelku. Stěžovatelka by toto důkazní břemeno unesla, pokud by svá tvrzení prokázala jiným způsobem nebo zpochybnila závěry správce daně. To však neučinila, naopak ve shodě se správcem daně konstatovala, že předmětné plnění nepřijala od osoby, která vystavila daňový doklad. Obecné spekulace stěžovatelky o tom, jaké skutečnosti a jakým způsobem měly vliv na doměření daně, tak nejsou z tohoto pohledu relevantní. K jednotlivým důkazům a jejich hodnocení kasační soud odkazuje na obsah zprávy o daňové kontrole, v níž jsou konkrétně označeny předmětné doklady, popsána vyjádření daňového subjektu (stěžovatelky a jejího manžela, člena sdružení ZAKOV), zmíněna svědecká výpověď J. Z., a v níž jsou dále uvedeny také závěry správce daně ohledně aplikace § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani za přidané hodnoty na zjištěné skutečnosti.

Z kasační stížnosti dále vyplývá, že stěžovatelka považuje zprávu o kontrole za nedostatečně projednanou. K této otázce Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka byla se zprávou o kontrole seznámena prostřednictvím svého zástupce dne 8. 9. 2003. Správci daně zaslala své písemné vyjádření ze dne 3. 10. 2003, který na ně reagoval v rámci ústního jednání konaného dne 11. 11. 2003 pouze stručným konstatováním, že vyjádření neobsahovalo žádné nové skutečnosti, a proto není důvod pro změnu zprávy o kontrole. Po jednání dne 8. 9. 2005 stěžovatelka zaslala

správci daně další vyjádření datované 4. 10. 2005. Následně se dne 23. 11. 2005 konalo další ústní jednání, při kterém správce daně seznámil stěžovatelku prostřednictvím jejího zástupce se závěry, k nimž v této věci dospěl. Z protokolu o tomto jednání je patrné, že stěžovatelka považovala zprávu o kontrole za neprojednanou, a to z důvodu, že se nemohla vyjádřit k tomu, co je jejím zákonným právem. V této souvislosti namítla, že v případě zákonného projednání zprávy o kontrole by správce daně dospěl k závěru shodnému se stěžovatelkou. Ze zprávy o kontrole dál nelze vyčíst způsob zjištění výsledku kontroly ani získání jednotlivých důkazních prostředků správcem daně. Podle názoru kasačního soudu však ze zprávy o kontrole jednoznačně vyplývá, jaké důkazy správce daně provedl, že se ve svých závěrech opírá především o výsledky J. Z. a k jakým závěrům dospěl. Z celkového průběhu daňového řízení pak vyplývá, že stěžovatelka měla dostatek prostoru k prokázání svých tvrzení. V kasační stížnosti stěžovatelka jen obecně uvádí, že správce daně odmítl doplnit do zprávy o kontrole informace, které žádala. Odkazuje k tomu na část žaloby, kde pojednává o uskutečnění zdanitelného plnění v případě jeho přijetí od neexistující osoby. Je tak zřejmé, že stěžovatelka věcně nesouhlasí se závěry správce daně. Odlišný názor na věcné posouzení nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty však nemůže mít vliv na zákonnost projednání zprávy o kontrole a dodržení procesních práv daňového subjektu.

Dle názoru stěžovatelky krajský soud rovněž nesprávně zhodnotil námitku podjatosti vznesenou stěžovatelkou v průběhu daňového řízení. Důvodem, pro který stěžovatelka uplatnila tuto námitku, byla dle jejího tvrzení obsaženého v kasační stížnosti jednotlivá zkrácení na jejích právech. Byla-li vznesena námitka podjatosti vůči řediteli finančního úřadu, byla jediným řešením delegace věci na jiný věcně příslušný úřad. Přestože byl dle názoru stěžovatelky návrh formulován dostatečně, nikdo se jím nezabýval. Později v kasační stížnosti stěžovatelka doplňuje, že vznesla námitky podjatosti, které sice byly uplatněny v souvislosti s jiným řízením, ale rozhodně nelze říci, že by byly nekonkrétní či neadresné. Stěžovatelka cituje ze svého návrhu na delegaci, dle kterého pracovníci finančního úřadu nebyli zcela nezaujatí, a tyto okolnosti mohly mít vliv na výsledek řízení. Následně sama stěžovatelka (v rozporu s výše uvedeným) připouští, že námitku podjatosti vznesla nedokonale a nekonkrétně, správce daně však měl využít postupu k odstranění vad podání a o této námitce podjatosti poté rozhodnout. Vedle toho stěžovatelka uvádí, že pracovníci žalovaného se účastnili řízení v obou stupních.

Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku zabýval podáním stěžovatelky ze dne 30. 6. 2004, formálně označeným „žádost o delegaci místní příslušnosti“, tak i vyjádřením ke zprávě o kontrole ze dne 17. 5. 2004. Dospěl k závěru, že ani jedno z uvedených podání neobsahovalo námitku podjatosti ve smyslu § 26 zákona o správě daní a poplatků, o které by mělo být samostatně rozhodováno. Ohledně žádosti stěžovatelky o delegaci místní příslušnosti, v níž dle svého tvrzení vznesla námitku podjatosti, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem. Stěžovatelka v tomto podání toliko uvedla, že „pracovníci FÚ v

Ústí nad Orlicí nejsou zcela nezaopatřeni a tyto okolnosti pak mohou mít vliv na výsledek řízení". Podání je třeba vždy posuzovat a hodnotit podle jeho obsahu, přičemž z pouhého citovaného tvrzení nelze dovodit, že by stěžovatelka skutečně vznesla námitku podjatosti. Ačkoliv stěžovatelka sama své podání ze dne 30. 6. 2004 nazvala jako žádost o delegaci místní příslušnosti, v odůvodnění této své žádosti brojí proti postupu správce daně v jiných případech. V prvním z nich (týkajícím se schopnosti stěžovatelky plnit své daňové závazky v lednu 2004) se jednalo o posečkání s placením daně a následné předsání penále, ve druhém pak o vydání výzvy ve vytykáacím řízení a pozdější předpis exekucních nákladů. Dle svého obsahu tak nelze toto podání stěžovatelky hodnotit jako námitku podjatosti ve smyslu § 26 zákona o správě daní a poplatků, o níž by byl správce daně povinen rozhodnout. Stěžovatelka jím pouze vyjádřila svůj nesouhlas s procesním postupem správce daně v různých řízeních. 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. Stejně tak podání stěžovatelky ze dne 17. 5. 2004 se nevztahuje k projednávané věci, nýbrž k daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za jiná zdaňovací období. K výše uvedenému pak kasační soud považuje za vhodné připojit, že stěžovatelka učinila v řízení prostřednictvím svého zástupce další podání, přičemž pokud prostřednictvím některých z nich vznesla námitky proti postupu pracovníků správce daně (jmenovitě např. podáními ze dne 11. 10. 2005, reagujícími na zprávu o kontrole provedené ve věci, kdy tato věc je u zdejšího soudu projednávána pod sp. zn. 9 Afs 63/2010), rozhodoval o nich správce daně samostatnými rozhodnutími (ze dne 26. 10. 2005 či ze dne 24. 11. 2005).

Pokud stěžovatelka sama připouští, že námitky podjatosti vznesla v souvislosti s jiným řízením, není podstatné, zda byly vzneseny konkrétně a adresně či nikoli. Tyto okolnosti na rozhodnutí v této věci nemohou mít žádný vliv. K porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, k níž mělo dle stěžovatelky dojít účastí zaměstnanců žalovaného (jeho exekucního a právního oddělení) na řízení před správcem daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že namítaný postup není ze spisu zjiitelný. Uvedený stížný bod úzce souvisí též s námitkou manipulace se spisy a jejich nepřehledným vedením (podrobnosti viz dále). Aby stěžovatelka takové pochybení prokázala, musela by k němu předložit relevantní důkazy. Žalovaný k této námitce uvedl, že do prvostupňového řízení před správcem daně přímo nezasahuje (právní ani exekucní oddělení u něj zřízeno nebylo a není), ale podřízené finanční úřady pouze v obecné rovině metodicky řídí. Takové vysvětlení je legální a legitimní, metodické pokyny se ve spisech logicky vyskytovat mohou, nelze jim však přisuzovat přímý vliv na konkrétní probíhající řízení. Ani námitka nesprávného zhodnocení námitky podjatosti krajským soudem tak není důvodná.

Stěžovatelka dále namítá, že právo na projednání věci za účasti daňového subjektu v žalobě neformulovala (s odkazem na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 425/01) v tom smyslu, že by jí v daňovém řízení chyběla veřejnost, ale že jí nebyla umožněna účast v odvolacím řízení tím, že nebyla informována

o postoupení spisového materiálu odvolacímu orgánu. Krajský soud se přitom nezabýval právy daňového subjektu, ale zásadou neveřejnosti.

Nejvyšší správní soud k této námitce podotýká, že je předně povinností účastníka řízení, aby svou námitku jednoznačně formuloval a vymezil tak rozsah přezkumu ze strany soudu. Stěžovatelka tak měla svou žalobní námitku týkající se nemožnosti účastnit se řízení uplatnit řádně a konkrétně. Krajský soud uvedenou námitku vypořádal dle stěžovatelkou formulovaného obsahu. Vyložil, že je třeba rozlišovat právo na veřejné projednání věci a právo na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Následně se krátce vyjádřil jak k zásadě veřejnosti a neveřejnosti řízení, tak i k účasti a procesním oprávněním účastníka v řízení. K posledně uvedenému objasnil, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům. Rovněž má právo podané odvolání doplňovat, čímž je zaručeno právo na to být slyšen, tedy mít možnost vyjádřit se ke všem skutečnostem před vydáním rozhodnutí. Nelze se tedy ztotožnit se stěžovatelkou v tom směru, že by se krajský soud její námitkou zabýval nedostatečně nebo v jiném smyslu. Stěžovatelka navíc tuto svou námitku v kasační stížnosti vznáší toliko v obecné rovině. Upřesňuje pouze, že nebyla informována o postoupení věci, aniž by přitom uvedla, jakým způsobem byla či měla být zkrácena na svých právech a jaký vliv na uplatňování jejích práv měl jí tvrzený postup finančních orgánů. Také v žalobě jen obecně namítala, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, pokud jde o důvody, pro které žalovaný odmítl součinnost a spolupráci se stěžovatelkou. Stěžovatelka byla přitom po podání blanketního odvolání vyzvána k jeho doplnění, což učinila svým následným podáním, v němž sama výslovně uvedla, že splnila obě části výzvy správce daně. Nic jí tedy nebránilo, aby své podání dále jakkoli doplnila, nahlédla do spisu apod. Pokud stěžovatelka svou námitkou nedostatečné spolupráce směřovala vůči jí dále tvrzenému utajování listin, je tato námitka vypořádána samostatně níže. V této části lze uzavřít, že námitka směřující do neumožnění účasti v odvolacím řízení v dostatečném rozsahu byla vznesena v žalobě v natolik obecné rovině, že krajský soud na ni mohl reagovat stejně tak pouze obecně. Odůvodnění jeho rozsudku k tomuto bodu je dostatečné, je z něj zřejmé, jak se krajský soud s námitkou stěžovatelky vypořádal. Krajský soud se přitom nezabýval výlučně zásadou veřejnosti řízení, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Také tento stížní bod tak Nejvyšší správní soud posoudil jako nedůvodný.

Nezákonné postupy finančních orgánů jsou podle přesvědčení stěžovatelky v odůvodnění rozsudku krajského soudu bagatelizovány s tím, že nemají žádný vliv na posouzení věci. Pokud by však stěžovatelce byla poskytnuta možnost účastnit se dokazování, navrhopvat důkazy, účastnit se jednání před odvolacím orgánem, pokud by nebyly zatajovány spisy či jejich části a rozhodovali nepodjatí pracovníci, mohl by být výsledek řízení jiný – pro stěžovatelku příznivější. Ve svém souhrnu pak řada těchto procesních pochybení způsobuje jednostranný náhled soudu na otázku, zda došlo k tvrzenému zdanitelnému plnění. Stěžovatelka v kasační

stížnosti namítaná procesní pochybení dále specifikuje. Tvrdí, že nahodilé a nepřehledné vedení jejího daňového spisu mělo vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Nikdo se nezabýval otázkou kvality spisu, utajováním listin a důkazů – je pravděpodobné, že správce daně shromáždil více důkazních prostředků, než se nachází ve spisu, přičemž nelze vyloučit, že některé svědčily ve prospěch stěžovatelky, ale byly zatajeny. Šlo přitom o důkazy, které si stěžovatelka neumí ani představit, natož aby je sama získala a předložila. Rovněž kompletní agenda odvolání zůstala před stěžovatelkou utajena. Listiny o úkonech provedených v roce 2002 pak správce daně vedl podle stěžovatelky jako písemnosti z kontroly DPH, nebyly to písemnosti z vyhledávací části spisu, ale z daňové kontroly. Povinností soudu bylo uvedené otázky nestranně a spravedlivě posoudit, nikoli přezkum paušálně odmítnout.

Nejvyšší správní soud neshledal v rozsahu shora uvedených stížných námitek rozsudek krajského soudu nezákonný. Stěžovatelka výslovně uvádí, že procesní pochybení v průběhu daňového řízení měla vliv na náhled soudu na uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný ani krajský soud však své závěry o hmotněprávních otázkách v této věci nezaložili na posouzení, že by k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, ale že jej stěžovatelka nepřijala od jí označeného dodavatele (což stěžovatelka ještě v průběhu daňové kontroly potvrdila). Jelikož jinou osobu neoznačila, neprokázala přijetí zdanitelného plnění od plátce daně, což je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. V tomto smyslu pak namítaná procesní pochybení nemohou být relevantní, neboť se vztahují k otázce, která mezi žalovaným a krajským soudem na jedné straně a stěžovatelkou na straně druhé nebyla sporná. Tvzení stěžovatelky ohledně jednotlivých procesních pochybení, o nahodilosti a nepřehlednosti daňového spisu nemůže vést samo o sobě bez dalšího ke zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu. Bez spojení s konkrétní námitkou je příliš obecné, vliv na posouzení samotného uskutečnění zdanitelného plnění není relevantní, jak je uvedeno výše. Námitka ohledně utajování důkazů, manipulace se spisy a nezohlednění všech důkazních prostředků je pouhou spekulací stěžovatelky, a to především v souvislosti s tím, že stěžovatelka sama si všechny správcem daně opatřené důkazní prostředky neumí představit a tím spíše je nemohla předložit. Ze správního spisu nevyplývá, že by bylo s listinami manipulováno, spis je založen v deskách a jeho listy (resp. strany) jsou postupně chronologicky číslovány. Listiny zachycující průběh úkonů provedených v roce 2002 rovněž nejsou v předmětné věci relevantní, neboť (jak je vyloženo shora) dotčené úkony nebyly součástí kontroly daně z přidané hodnoty, na jejímž základě nebyl stěžovatelce v této věci uznán nárok na nadměrný odpočet, resp. jí byla vyměřena daň.

Stěžovatelka dále namítá, že nerozumí tomu, jak byl nebo měl být podle žalobou napadeného rozhodnutí aplikován § 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb. Podle tohoto ustanovení platí, 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. Stěžovatelka považuje v tomto směru rozhodnutí žalovaného za nedostatečně odůvodněné. Pokud se k této otázce věcně vyslovil krajský soud ve svém rozsudku, dle stěžovatelky nepřipustně nahradil nedostatek odůvodnění správního rozhodnutí.

Pro pochopení této námitky je třeba nejprve uvést, že kontrola na dani z přidané hodnoty u stěžovatelky byla provedena za zdaňovací období květen roku 2000, kdy byl účinný zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný však vydal rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně až dne 21. 11. 2006, tedy za účinnosti nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Pro určení hmotné správní úpravy aplikovatelné na projednávanou věc je tak rozhodné výše citované přechodné ustanovení § 111 zákona č. 235/2004 Sb., podle kterého se na tuto věc uplatní dosavadní právní předpisy, tedy zákon č. 588/1992 Sb. Nejvyšší správní soud k této námitce ověřil, že žalovaný ve svém rozhodnutí neprovedl podrobný výklad ustanovení § 111 zákona č. 235/2004 Sb., tento zákon pouze obecně zmínil ve výroku svého rozhodnutí jako jeden z předpisů, podle kterých bylo rozhodováno (stejně jako zákon č. 588/1992 Sb.). Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že daňové orgány správně vycházely ze zákona č. 588/1992 Sb. Proti tomuto závěru stěžovatelka v kasační stížnosti věcně nebrojí; pouze zmiňuje, že krajský soud tímto postupem nahradil činnost správního orgánu (žalovaného). Z kasační stížnosti stěžovatelky lze tedy dovodit, že žalovaný měl ve svém rozhodnutí výslovně označit, že jako rozhodnou hmotněprávní úpravu aplikoval zákon č. 588/1992 Sb. Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku stěžovatelky za nedůvodnou. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, podle kterého zákona postupoval a že za relevantní a rozhodnou hmotněprávní úpravu považoval zákon č. 588/1992 Sb. Nedostatek odůvodnění v této části tak není vadou natolik zásadní mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného. Z tohoto důvodu není nezákonný ani rozsudek krajského soudu, který toliko výslovně zopakoval závěry, které již vyplývají z rozhodnutí žalovaného.

Jestliže stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že setrvává na námitce nesprávného hodnocení plné moci daňového poradce, tj. že se jedná o plnou moc neomezenou, je tato námitka dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Nejvyšší správní soud se k této námitce vyjádřil již ve svém předchozím rozhodnutí v této věci (č. j. 9 Afs 37/2008 - 118) a její posouzení bylo důvodem pro zrušení předcházejícího rozsudku vydaného krajským soudem. V souladu s ustanovením § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. by tak pro stěžovatelku přicházelo v úvahu namítat, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Tak ovšem stěžovatelka nečiní a v kasační stížnosti výslovně konstatuje, že na své námitce setrvává pouze z formálních důvodů. Je si tedy sama zřejmě vědoma, že její námitka nemůže být v tomto řízení opětovně předmětem věcného přezkumu.

III. Závěr

Nejvyšší správní soud tak neshledal žádnou ze stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek důvodnou. V řízení o kasační stížnosti však zjistil, že napadené rozhodnutí krajského soudu je zatíženo vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti. Této vady se krajský soud dopustil při vypořádání posledního žalobního bodu obsáhlé stěžovatelčiny žaloby. Vedle manipulace se spisy a utajování důkazních prostředků stěžovatelka vznesla též námitku, aby soud přezkoumal zákonnost rozhodnutí o nahlížení do spisů, kterými byla v daňovém řízení zamítnuta řada odvolání stěžovatelky proti rozsahu, v jakém jí bylo nahlížení umožněno. Krajský soud se však k poslední citované žalobní námitce nijak nevyjádřil. Stěžovatelka sice namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v této části, nicméně brojí proti závěru, který krajský soud k předmětnému bodu učinil až ve dvou ostatních, souběžně projednávaných věcech (sp. zn. 30 Ca 6/2007 a 30 Ca 7/2007), tj. že nebylo jeho povinností vyhledávat napříč obsáhlým daňovým spisem všechna pochybení správce daně v tomto směru, když stěžovatelka sama žádné konkrétní rozhodnutí neoznačila. Tato námitka stěžovatelky se zcela míjí s odůvodněním rozsudku krajského soudu v právě projednávané věci (resp. směřuje proti důvodům, které krajský soud ve svém rozhodnutí vůbec neuvedl). Přesto však Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti shledal, že odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí je v této části nedostatečné, resp. zcela absentuje a z tohoto důvodu nemůže rozhodnutí krajského soudu obstát v této části.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). 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 stěžovatele, konkrétně dodatečně řádně vypořádat žalobní námitku vztahující se k nahlížení do spisů.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu