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 16. 11. 2006, č. j. 5786/06-1300-607589, 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 7/2007 - 140,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

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 16. 11. 2006, č. j. 5786/06-1300-607589. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2005, č. j. 94811/05/273910/5424, č. j. 94813/05/273910/5424, č. j. 94814/05/273910/5424 a č. j. 94819/05/273910/5424, dodatečným platebním výměrům, kterými byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen roku 2001 ve

výši 1 179 200 Kč, za zdaňovací období prosinec roku 2001 ve výši 1 002 540 Kč, za zdaňovací období březen roku 2002 ve výši 1 181 840 Kč a za zdaňovací období duben roku 2002 ve výši 1 181 840 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 2001 (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. Stěžovatelka dále tvrdí, že teprve z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu se dozvěděla, jak a na základě jakých důkazů byl zjištěn skutkový stav a vyměřena daň v této věci, ačkoli soud není oprávněn nahrazovat odůvodnění správních orgánů. V rozhodnutí o odvolání ani v rozsudku krajského soudu přitom není uvedeno, proč byl jako jediný důkaz uznán výslech svědka Ing. Levého (jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o.) a proč nebyly uznány důkazy předložené stěžovatelkou. Výslech Ing. Levého nadto nepředstavoval definitivní vyvrácení tvrzení stěžovatelky, ale pouze jeden z opačných důkazů. K určení identity Ing. Levého stěžovatelka navrhla v daňovém řízení rekognici, soud však dospěl k závěru, že takový důkazní prostředek odporuje zásadě neveřejnosti daňového řízení. Tento právní názor považuje stěžovatelka za nesprávný. Pro úplnost uvádí, že výslechu Ing. Levého se nezúčastnila z důvodu, že na ni údajně podal trestní oznámení, a stěžovatelka vycházela z předpokladu, že rekognice bude provedena před orgány činnými v trestním řízení. Provedení tohoto důkazu stěžovatelka ani její manžel, který za ni jednal s Ing. Levým, nehodlali zmařit případnou osobní účastí při výslechu jmenovaného svědka.

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 konkrétní obchodní dokumenty, 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, nikoli až o rok později na základě formálního zahájení daňové kontroly v roce 2003. 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, bylo jejím důvodem zkrácení na jejích právech. Byla-li namítána podjatost ředitele finančního úřadu, byla jediným řešením delegace na jiný úřad. Vztah námitky 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 se s žalobní argumentací v tomto bodě zcela míjí. 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 námitky 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 by byly nekonkrétní. Stěžovatelka rovněž podala návrh na delegaci na jiný finanční úřad, v němž uvedla, že pracovníci správce daně nejsou zcela nezaujatí 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 této souvislosti stěžovatelka odmítá výtky krajského soudu, že její žaloba není jasná a prolínají se v ní různá období a rozhodnutí. Žaloba byla původně podána jako jeden celek, neboť správce daně takto vedl daňové řízení. Obdobně stěžovatelka brojí i proti výtce, že žalobní námitky jsou převážně procesního charakteru a nekonkrétní.

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. Stěžovatelka se domnívá, že věc měla být v předchozím řízení u Nejvyššího správního soudu předložena rozšířenému senátu, neboť dřívější rozhodnutí vydané v této věci devátým senátem je v rozporu s právními závěry vyslovené 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 na oprávněnost uplatnění nároku na odpočet neměla vliv náročnost ověření totožnosti obchodního partnera v roce 2001. Zahájení kontroly je pak jednoznačně dáno sepsáním protokolu o ústním jednání a podsouvání skutečnosti, že kontrola byla formálně zahájena dříve, není namístě. Výslech svědka Ing. Levého je dle žalovaného v rozhodnutí o odvolání řádně popsán a jsou zde také uvedeny závěry, které z tohoto výslechu plynou. 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 říjen 2001, prosinec 2001, březen 2002 a duben 2002, v nichž uplatnila nárok na nadměrný odpočet v celkové výši 4 545 420 Kč. Uvedený nárok na odpočet uplatnila na základě dokladů č. 046/2001, 049/2001, 072/2001, 081/2001, 024/2002 a 027/2002, 031/2002 a 035/2002 vystavených společností UNIVERSAL STAV s.r.o., s daty uskutečnění zdanitelného plnění 22. 10. 2001, 26. 10. 2001, 5. 12. 2001, 17. 12. 2001, 12. 3. 2002, 22. 3. 2002, 10. 4. 2002, resp. 23. 4. 2002. Předmětem zdanitelného plnění bylo dodání strojů KOVOPAK VN 150 R a jednotlivých částí strojů v ceně 20 661 000 Kč a DPH v základní sazbě 22 % ve výši 4 545 420 Kč.

Správce daně zahájil u stěžovatelky dne 12. 9. 2002 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2001. Za účelem ověření stěžovatelkou tvrzených skutečností si správce daně vyžádal doložení konkrétních důkazních prostředků. Avšak vzhledem k tomu, že některé ze stěžovatelkou

předložených faktur spadaly i do zdaňovacích období října a prosince 2001 a března a dubna 2002, zahájil správce daně dne 3. 2. 2003 kontrolu na dani z přidané hodnoty také pro tato zdaňovací období. Po provedené kontrole dospěl správce daně k závěru, že mezi společností UNIVERSAL STAV s.r.o. a L. Ž. se neuskutečnilo zdanitelné plnění ve smyslu § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a proto ani výše označené faktury není možné považovat za daňové doklady ve smyslu § 12 odst. 2 téhož zákona, neboť je nevystavil plátce na nich uvedený. Nárok na odpočet daně uplatněný v souvislosti s uvedenými obchodními případy 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 vydaným dodatečným platebním výměrům 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 společnost UNIVERSAL STAV s.r.o. dodávky strojů v její prospěch uskutečnila a že také vystavila daňové doklady, na základě kterých si stěžovatelka nárokovala odpočet daně ve výši 4 545 420 Kč. Naopak bylo zjištěno, že označený subjekt se stěžovatelkou neobchodoval, předmětné zboží jí nedodal a předkládané doklady nevystavil. Vzhledem k tomu, že není známo, kdo předmětné doklady ve skutečnosti vystavil a zda byl plátcem daně, nebyla splněna podmínka nutná pro uplatnění odpočtu daně. Přitom je nesporné, že částka, kterou si stěžovatelka uplatnila jako odpočet daně, nebyla do státního rozpočtu jako daň odvedena při prodeji strojů. 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. Skutečnost, že jednoho z údajných odběratelů předmětného zboží od stěžovatelky se sídlem v Belgii nebylo možno lokalizovat a jedná se o neexistující společnost, svědčí dle žalovaného spíše o tom, že celý obchodní případ (nákup i prodej) byl fiktivní. Žalovaný 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“).

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 3. 2. 2003 sice nemá z pohledu aktuální judikatury všechny potřebné náležitosti, nelze však dospět k závěru, že by jím zahájená daňová kontrola u stěžovatelky byla zahájena pouze formálně, resp. že nebyla zahájena vůbec. Po formálním sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly správce daně následně provedl řadu faktických úkonů daňové kontroly, a to v poměrně rychlém sledu a především v době, kdy do skončení běhu prekluzivní lhůty zbýval více než jeden rok. 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 společností UNIVERSAL STAV s.r.o. a stěžovatelkou realizováno nebylo, výslechu zástupce jmenované společnosti se stěžovatelka o své vůli nezúčastnila, ačkoli jí byl oznámen datum jeho konání. Za rozhodující důkazy pro svůj závěr ve věci označil krajský soud stěžovatelkou předložené faktury, svědeckou výpověď Ing. Levého, svévolnou neúčast stěžovatelky při výslechu jmenovaného svědka a její neschopnost představit správci daně osobu, se kterou jednala. Daňové orgány tak podle názoru soudu postupovaly v souladu se zákonem, pokud předmětné faktury neuznaly za účinné daňové doklady, když se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že údaje na dokladu uvedené odpovídají faktickému stavu. K obsahu zprávy o kontrole krajský soud konstatoval, že správce daně stěžovatelku průběžně seznamoval s průběhem řízení, resp. s úkony v něm provedenými, což jí umožňovalo náležité využití svých práv. Ze zprávy o kontrole je rovněž zřejmé, které skutečnosti a důkazy měl správce daně za osvědčené, a které důkazy naopak absentovaly ze strany stěžovatelky. 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. Všechny námitky byly podle závěru soudu vyřízeny přiléhavým způsobem v rozhodnutích ze dne 26. 10. 2005 a 24. 11. 2005. Opodstatněnými tak nebyla shledána ani tvrzení, že stěžovatelka nevěděla, v jakém

stadiu řízení se nachází, a proto nemohla realizovat svá práva a konkretizovat otázku prekluze. Co se týká důkazní povinnosti v daňovém řízení, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně dostál své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, naproti tomu stěžovatelka svoji povinnost nesplnila. Namítané formální pochybení vztahující se k tomu, zda byla zpráva o daňové kontrole jen spolupodepsána a nikoli projednána, shledal krajský soud nepřípadným. Naopak dospěl k závěru, že zpráva o kontrole byla projednána řádně a že nedošlo k porušení objektivních procesních pravidel, která by stěžovatelku jakkoli omezila v předkládání relevantních důkazů. Na zákonnost rozhodnutí o odvolání vydaného žalovaným neměla vliv ani lhůta, v níž bylo toto rozhodnutí vydáno. Krajský soud se dále neztotožnil s námitkou, že správce daně měl povinnost zahájit spolu řízením o dani z přidané hodnoty i řízení ohledně daně z příjmů. 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. 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. Námitky týkající se pořádku ve spisové službě daňových orgánů, resp. možnosti manipulace se spisy, označil krajský soud za obecná a nekonkrétní tvrzení stěžovatelky. Uzavřel, že návrhu na přezkoumání rozhodnutí o nahlížení do spisů nemohl vyhovět už z toho důvodu, že ačkoli stěžovatelka uvedla, že proti rozsahu, v jakém jí bylo umožněno nahlížet do spisu, podala řadu odvolání, ani jedno z rozhodnutí v žalobě nespecifikovala. Povinností soudu přitom není vyhledávat pochybení správce daně v tomto směru.

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 není důvodná.

I. Hmotněprávní posouzení

Stěžovatelka v kasační stížnosti v prvé 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 přihlédnout 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. Sama připustila, že v předmětné době (v roce 2001) 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. 22 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 strojů a jejich jednotlivých částí (daňové doklady, kupní smlouvy), 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 plátci DPH (až na zákonem stanovené výjimky).

Nejvyšší správní soud v obecné rovině přisvědčuje stěžovatelce 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.

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.

Stěžovatelka sama v kasační stížnosti výslovně uvádí, že o důvěryhodnosti společnosti UNIVERSAL STAV, s.r.o. a jejích představitelů lze pochybovat již jen z důvodu neplnění elementárních zákonných povinností, konkrétně zmiňuje neúplnost vedeného účetnictví a nenaplněnou sbírku listin. K tomu připojuje, že společníky této společnosti jsou v naprosté většině osoby, jejichž jména svědčí o zahraniční národnosti a je nepochybně otázkou, jakou činnost tato společnost vyvíjí a jaké zájmy její jednatel sleduje. Při ústním jednání dne 1. 10. 2002 manžel stěžovatelky Č. Žá., který jednal se společností UNIVERSAL STAV, s.r.o. jako účastník sdružení fyzických osob podnikajících pod názvem L. Ž. – ZAKOV, vypověděl, že osobní totožnost jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o. nikdy neověřoval.

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.

Dle názoru stěžovatelky krajský soud dále v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že hlavním důkazem k doměření daně v této věci byl výslech jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o., Ing. Levého. Tuto skutečnost však žalovaný v rozhodnutí o odvolání popíral. Stěžovatelka opakovaně namítala, že jediným důkazem pro doměření daně byla zpráva o kontrole a že až z rozsudku krajského soudu se dozvěděla, že k ní přistoupil také shora označený výslech. Krajský soud tak nepřípustně doplnil důvody rozhodnutí daňových orgánů. Ve zprávě o kontrole, v odůvodnění rozhodnutí žalovaného ani v odůvodnění rozsudku krajského soudu pak není uvedeno, proč byl výslech Ing. Levého jako důkaz uznán a naopak nebyly uznány důkazy prokazující opak, předložené stěžovatelkou. Ta dále v kasační stížnosti s odkazem na nedůvěryhodnost společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o. a jejího jednatele Ing. Levého zpochybňuje hodnotu výslechu Ing. Levého jakožto důkazního prostředku. Odmítá rovněž právní názor krajského soudu, že rekognice v daňovém řízení je nepřípustným důkazním prostředkem, a to z důvodu neveřejnosti řízení.

Nejvyšší správní soud pokládá právní názor stěžovatelky v této části za zavádějící. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání výslech Ing. Levého nijak nezpochybnil, nepopřel, že by se nestal důkazem. Naopak z rozhodnutí vyplývá, že jej žalovaný považoval za velmi podstatný. Rozlišení, zda se důvodem vedoucím k doměření daně stala pouze zpráva o kontrole nebo k ní přistoupily důkazy provedené v průběhu kontroly, je přepjatě formálním výkladem stěžovatelky. Zpráva o kontrole není důkazem, nýbrž je v ní vylíčen průběh daňové kontroly. Jsou v ní zmíněny důkazní prostředky a provedené důkazy a shrnuty závěry, k nimž dospěl prvostupňový správce daně. Představuje tedy spíše odůvodnění rozhodnutí správce daně, nikoli jeden z důkazních prostředků či provedených důkazů. Krajský soud, který obdobně vypořádal obsahově shodnou žalobní námitku stěžovatelky, tak nijak nepřípustně nedoplňoval důvody rozhodnutí žalovaného. Ze zprávy o kontrole, z rozhodnutí o odvolání i z rozsudku krajského

soudu jednoznačně vyplývá, na základě jakých důkazů došlo u stěžovatelky k doměření daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období a že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno při prokazování, kdo vystavil jí předložené daňové doklady a zda byl plátcem daně. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti spekuluje, jakou činnost společnost UNIVERSAL STAV s.r.o. vyvíjí a jaké zájmy sleduje její jednatel Ing. Levý, sama tím popírá svá vlastní tvrzení, že vyvinula náležitou opatrnost při své podnikatelské činnosti ve vztahu k prověření svých obchodních partnerů. K rekognici pak krajský soud uvedl, že stěžovatelka mohla Ing. Levého identifikovat přímo při jeho výslechu, o němž byla řádně vyrozuměna. Sama se však vzdala této možnosti, neboť se tohoto výslechu nezúčastnila. S uvedeným hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

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 se společností UNIVERSAL STAV s.r.o. 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 stěžovatelce v roce 2002. Jak je však podrobně uvedeno již výše v rámci rekapitulace skutkového stavu projednávané věci, správce daně zahájil u stěžovatelky v září roku 2002 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2001, tedy za období předcházející těm, jež byla kontrolována v této věci. Za účelem ověření skutečností tvrzených stěžovatelkou za označená období si správce daně vyžádal doložení konkrétních důkazních prostředků. Stěžovatelka předložila kupní smlouvy uzavřené mezi společností UNIVERSAL STAV s.r.o. jako prodávajícím a stěžovatelkou jako kupující ze dne 3. 7. 2001, ze dne 3. 10. 2001 a ze dne 5. 11. 2001 a dále faktury vystavené jmenovanou společností a předávací protokoly vztahující se k dodanému zboží. Správce daně následně dožádal finanční úřad místně příslušný dle sídla společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o. za účelem potvrzení stěžovatelkou označených závazkových vztahů i ze strany této společnosti. Ta však sdělila, že stěžovatelkou předložené faktury nevystavila, obchodní případy neuskutečnila, jednatel společnosti stěžovatelku nezná a nikdy s ní nejednal. Nesrovnalosti byly zjištěny i v podpisu jednatele a ve formátu daňových dokladů a razítek užívaných společností UNIVERSAL STAV s.r.o. s těmi, jež předložila stěžovatelka.

Poté, co správce daně zjistil, že některé ze stěžovatelkou předložených faktur spadaly i do zdaňovacích období měsíců října a prosince 2001 a března a dubna 2002, zahájil dne 3. 2. 2003 kontrolu na dani z přidané hodnoty i pro tato období.

Při ústním jednání konaném v červnu 2003 správce daně stěžovatelku seznámil s obsahem jednání provedeného s ní v rámci kontroly za zdaňovací období měsíců července a srpna 2001 a též s výsledky provedeného dožádání. Manžel stěžovatelky označil vyjádření Ing. Levého za nepravdivá a k prokázání toho, že s ním skutečně jednal, navrhl jeho osobní identifikaci. Stěžovatelka, ač řádně vyrozuměna o provedení svědecké výpovědi Ing. Levého, se k následnému ústnímu jednání nedostavila. Ing. Levý zopakoval, že stěžovatelku ani jejího manžela nezná, stěžovatelce žádné zboží nedodal, žádné doklady nepodepsal. Současně uvedl, že stěžovatelka měla pro účely trestního řízení ústně popsat jeho osobu, nicméně její popis se neshodoval se skutečností. Dále vypověděl, že se stěžovatelkou telefonicky dohodl, že mu vysvětlí, kdo s ní jednal jménem jeho společnosti, stěžovatelka přislíbila vyjádření svého manžela, nikdo se však již neozval. Manžel stěžovatelky byl při dalším jednání seznámen s výpovědí Ing. Levého. Uvedl k ní, že trvá na svém předchozím vyjádření ve věci a že svědecké výpovědi Ing. Levého se nezúčastnil záměrně, neboť by mu bylo znemožněno jej identifikovat.

K následné výzvě k prokázání tvrzení obsažených v daňovém přiznání ohledně závazkových vztahů se společností UNIVERSAL STAV s.r.o. stěžovatelka prostřednictvím svého manžela Č. Žá. předložila výpis z obchodního rejstříku společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o. ze dne 21. 11. 2001, vyhotovený rejstříkovým soudem, podpisové oprávnění Ing. Levého za společnost UNIVERSAL STAV s.r.o. s podpisem ověřeným notářem a osvědčení o registraci k daním s ověřovací doložkou notáře o podpisu listiny Ing. Levým. Dožádáním u příslušného notáře pak správce daně zjistil, že došlo ke zfalšování a pozměňování úřední listiny, neboť jmenovaný notář podpis Ing. Levého neověřil (na příslušných řádcích ověřovací knihy se nacházejí jiné zápisy).

Nejvyšší správní soud tak po posouzení všech výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že úkony, které správce daně činil v roce 2002, se týkaly jiných zdaňovacích období, a to měsíců července a srpna 2001. Poté, co při daňové kontrole za tato zdaňovací období správce daně získal pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze strany stěžovatelky i ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím (říjen 2001, prosinec 2001, březen 2002 a duben 2002), formálně zahájil dne 3. 2. 2003 kontrolu i za tato období. Pokud správce daně v rámci první daňové kontroly zjistil skutečnosti odůvodňující zahájení daňové kontroly za další zdaňovací období (byly mu předloženy písemnosti týkající se těchto jiných zdaňovacích období), byl v souladu se zákonem jeho další postup, kdy po zjištění takových skutečností formálně zahájil samostatnou daňovou kontrolu. Za použití argumentu a contrario lze dovodit, že stěžovatelka by se naopak zcela jistě legitimně bránila v opačném případě, kdy by formálně nová daňová kontrola nebyla zahájena. Správce daně by nebyl oprávněn dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období měsíců října a prosince 2001 a března a dubna 2002, jestliže by daňovou kontrolu zahájil pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenci a srpnu 2001. K tomu zdejší soud připojuje, že v rámci později

zahájené daňové kontroly byla stěžovatelka seznámena se zjištěními učiněnými v rámci původní kontroly a rozhodný výslech jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o. se uskutečnil opakovaně.

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. Levého 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 námitka týkající se výslechu Ing. Levého (z hlediska významu, který mu přikládali správce daně, žalovaný i krajský soud) byla již vypořádána výše. 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 výslechem svědka jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o.), 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. 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 jednatele společnosti UNIVERSAL STAV s.r.o., 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. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s posouzením krajského soudu, který za rozhodující důkazy ve věci označil stěžovatelkou předložené faktury, jejichž vydání však společnost UNIVERSAL STAV s.r.o. popřela, svědeckou výpověď Ing. Levého, že se stěžovatelkou (ani jejím manželem) nikdy nejednal, svévolnou neúčast stěžovatelky při výslechu jmenovaného svědka a její neschopnost představit správci daně osobu, se kterou jednala.

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 5. 5. 2004. Správci daně zaslala své písemné vyjádření ze dne 17. 5. 2004, který na ně reagoval v rámci ústního jednání konaného dne 21. 6. 2004. Z protokolu o tomto jednání je patrné, že stěžovatelka považovala zprávu o kontrole za neprojednanou, a z tohoto důvodu věcně nesouhlasila 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 nezaujatí 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. Ačkoli 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 vyměření penále, ve druhém pak o vydání výzvy ve vytýkacím řízení a pozdější vyměření exekučních nákladů. Dle 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 řadu dalších 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), rozhodoval o nich správce daně samostatnými rozhodnutími, např. rozhodnutím ze dne 26. 10. 2005 či 24. 11. 2005. Obě zmíněná rozhodnutí o námitkách podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků byla na základě žalobních námitek přezkoumána krajským soudem (str. 28 až 30 napadeného rozsudku), přičemž krajský soud neshledal, že by rozhodnutí o námitkách byla nedostatečně odůvodněna. Proti závěrům krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nebrojí.

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 nemohou mít na rozhodnutí v této věci žádný vliv. K porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, k níž mělo dle stěžovatelky dojít účastí zaměstnanců žalovaného (jeho exekučního a právního oddělení) na řízení před správcem daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že namítaný postup není ze spisu zjistitelný. Uvedený stížní 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 exekuční 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.

Za nepřijatelné považuje stěžovatelka odůvodnění rozsudku krajského soudu v části nevypořádání námitek o nahlížení do spisů. Soud měl stěžovatelku vyzvat, pokud mu obsah uplatněné žalobní námitky nebyl dostatečně zřejmý. Odmítl-li přezkum s tím, že nebylo jeho povinností vyhledávat za stěžovatelku napříč obsáhlým správním spisem možná pochybení správce daně, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud k této námitce ověřil, že žalobní tvrzení v tomto směru je zcela obecné. Stěžovatelka neuvádí, čím konkrétně byla zkrácena na právech a v čem spatřuje nezákonnost těchto rozhodnutí, pouze žádá soud o jejich přezkoumání. Krajský soud proto nemohl přezkoumat zákonnost rozhodnutí, na která stěžovatelka odkázala obecným výčtem, neboť v žalobě nebylo vymezeno, v jakém rozsahu či z jakého důvodu je považuje za nezákonné. Ke stejnému závěru dospěl ohledně posouzení náležitostí žalobního bodu také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, v němž uvedl: „*Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých" nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně*

individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti." Pro úplnost lze konstatovat, že tento závěr rozšířený senát potvrdil i v aktuálním rozhodnutí ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, dle něhož: „*Náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí.*" Nejvyšší správní soud proto ani tento bod neshledal důvodným.

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, navrhovat důkazy, účastnit se jednání před odvolacím orgánem, pokud by nebyly zatajovány spisy či jejich části a rozhodovali nepodjatí pracovníci, mohl by být výsledek řízení 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 námitek stěžovatelky rozsudek krajského soudu nezákonný. Stěžovatelka výslovně uvádí, že procesní pochybení v průběhu daňového řízení ovlivnila 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. Tvrzení stěžovatelky ohledně jednotlivých 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, především v souvislosti s tím, že stěžovatelka sama si všechny správcem daně opatřené důkazní prostředky sama 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 v souvislosti s předchozí námitkou brojí také proti výtkám krajského soudu, že v žalobě nejsou vytýkána konkrétní pochybení a že obsahuje převážně námitky procesního charakteru. Na tomto místě však nelze přehlédnout, že krajský soud zmíněným konstatováním uvozuje tu část odůvodnění svého rozsudku, v níž se vypořádal s celou řadou procesních námitek obsažených v žalobě. Krajský soud se jednotlivými žalobními body podrobně zabýval a jeho rozsudek tak není v tomto směru nepřezkoumatelný. V daném stížním bodu se tak stěžovatelka pouze vymezila proti obecnému konstatování krajského soudu, což bez dalšího nemůže vést k označení této části vydaného soudního rozhodnutí za nezákonné.

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 nepřípustně 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 říjen 2001, prosinec 2001, březen 2002 a duben 2002, 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 hmotně právní 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, již vyplývající z rozhodnutí žalovaného.

Jestliže stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že setrvává na námitce nesprávného hodnocení plné moci daňového poradce, pokud má být tvrzeno, tj. že se jedná o plnou moc neomezenou, je tato námitka dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. 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 věcně přezkoumána.

III. Závěr

S ohledem na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodnými. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1, ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, žádné náklady v

tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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