



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: DC Metalux s.r.o.**, se sídlem Družstevní 2330/17, Plzeň, *zastoupeného společností 3 LSA, a.s., daňovým poradcem se sídlem Na Pankráci 1062/58, Praha 4*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 13.345.260,- Kč [platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 30. 4. 2014, čj. 898152/14/2301-24903-400595, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2012 (dále též jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

II. Žalobní body

V části **II.** žaloby [odst. 1 až 3] žalobce namítá, že správce daně daň nikdy v zákonem předpokládané lhůtě pravomocně nevyměřil a po uplynutí zákonem předvídané lhůty daň dle žalobce vyměřit již nelze. Daňová povinnost žalobce za rozhodné období byla vyměřena po zákonem předpokládané lhůtě, dle právního názoru žalobce má být daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 stanovena ve výši „0“. Je skutečností, že oproti minulé právní úpravě dnes správce daně daň vyměřit nemusí (a také často nevyměřuje) a k vyměření daně nedochází ani konkludentně – jen na základě podaného daňového přiznání. Pokud správce daně daň z přidané hodnoty na základě přiznání nevyměří a zahájí úkony k ověření údajů v daňovém přiznání, nese riziko, ale i důsledky, spojené s postupem rezignujícím na vyměření daně. Vyměření daně je fakticky nahrazeno prověřováním údajů, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání. Daňový subjekt podal daňové přiznání v zákonem předpokládané lhůtě a správce daně následně zahájil výzvou ze dne 21. 8. 2012, čj. 497578/12/738573400595, postup na odstranění pochybností. Postup na odstranění pochybností byl ukončen ke dni 3. 4. 2013 přechodem do daňové kontroly – daňová kontrola tedy byla zahájena dne 3. 4. 2013. Rozhodnutí žalovaného o podaném odvolání bylo doručeno žalobci až dne 30. 3. 2016, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty dle podmínek vymezených ust. § 148 daňového řádu. Pro uvedený právní názor svědčí dle žalobce i dnes obecně deklarovaný stav, podle kterého podáním daňového přiznání se zahajuje vyměřovací řízení. Pokud není v zákonem předpokládané lhůtě vyměřovací řízení ukončeno pravomocným vyměřením daně, není dle žalobce možné daň vyměřit a musí být vykázána ve výši „0“.

Dle žalobce je pro posouzení věci irrelevantní postup, kdy na zahájené vyměřovací řízení (podaným daňovým přiznáním) reagoval správce daně postupem na odstranění pochybností. Dle žalobce i tento postup byl vadný – správce daně od samého počátku svých úkonů fakticky realizoval daňovou kontrolu. Tomu svědčí i rozsah šetření, včetně rozsahu prováděných důkazů v období od 21. 8. 2013 [patrně: od 21. 8. 2012] do 3. 4. 2013, kdy teprve k návrhu daňového subjektu přešel správce daně formálně do daňové kontroly. Spor o postup faktický obsah úkonů u správce daně, tedy zda se jednalo o postup na odstranění pochybností nebo o daňovou kontrolu, by měl význam v situaci, kdyby byl sporný běh lhůty. V situaci, kdy ale správce daně zahájil bez vyměření daně daňovou kontrolu dne 3. 4. 2013 s pravomocným vyměřením daně až dne 30. 5. 2016 [patrně: až dne 30. 3. 2016], není důvodné otázku obsahu právních úkonů jako spornou činit. Nicméně na úkony v rámci postupu na odstranění pochybností je nutné odkázat s ohledem na přerušení běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Správce daně realizoval v dané věci mezinárodní dožádání a podle hodnocení důkazů, stejně tak i dle jeho vyjádření ve zprávě o kontrole se daného zdaňovací období týkalo mezinárodní dožádání odeslané dne 30. 7. 2012 s doručením odpovědi z mezinárodního dožádání dne 8. 10. 2012 (str. 4 zprávy o kontrole). Ve smyslu výše namítaném nemá tento úkon správce daně vliv na závěr stran prekluze práva na vyměření daně za rozhodné období, současně je dle žalobce důvodné i tvrzení, podle kterého s odkazem na obsah zprávy o kontrole žádný jiný úkon přerušující běh lhůty správce daně nerealizoval.

Relevantní je skutečný obsah právních úkonů. Správce daně sice označil svůj postup výzvou ze dne 21. 8. 2012 za postup na odstranění pochybností s tím, že dále dle jeho dokumentace zahájil daňovou kontrolu až ke dni 3. 4. 2013. Žalobce tvrdí, že stranou správce

daně deklarovaný úkon jako postup na odstranění pochybností byl obsahově faktickým zahájením daňové kontroly. Tzv. překlopení postupu na odstranění pochybností do daňové kontroly ke dni 3. 4. 2013 již dle žalobce nemohlo mít vliv na běh prekluzivní lhůty. K výše uvedenému je dle žalobce nutné srovnat smysl a účel jednotlivých postupů předvídaných daňovým řádem. Zde je postup na odstranění pochybností dle žalobce deklarován jako rychlý a relativně jednoduchý sled právních úkonů k odstranění konkrétních pochybností správce daně. Oproti tomu je daňová kontrola svým obsahem zaměřena na celkové a „hluboké“ ověření skutečností rozhodných pro vyměření daně. Tento základní rozdíl je dle žalobce dnes již obecně judikován v řadě soudních rozhodnutí. Je další skutečností, podle které daňové řízení vede strana správce daně. Je to správce daně, který rozhoduje o použití jednotlivých procesních postupů, to ale dle žalobce neznamená, že správce daně může své postupy libovolně zaměňovat, libovolně volit či označovat dle své potřeby, v rozporu se smyslem a obsahem řízení. Záměnou právních úkonů a formálním označením si pak správce daně nezákonně prodlužuje lhůtu pro vyměření daně. V posuzované věci byl postup správce daně od samého počátku daňovou kontrolou bez ohledu na jeho formální označení. Správce daně znal rozsah problémů potřebných k objasnění, tento rozsah je zřejmý nejen z obsahu výzvy správce daně ke zdaňovacímu období za 2. čtvrtletí roku 2012, ale zejména z faktu vydání zajišťovacího příkazu, který správce daně vydal již dne 20. 6. 2012 a kdy požadoval zajistit částku celkem 52.411.775,- Kč. Postup k odstranění pochybností dle žalobce nemůže a ani nemá sloužit k objasnění všech pro stranu správce daně „pochybných“ či nejasných okolností, za kterých daňový subjekt podniká. Správce daně kromě svých pochybností vymezených ve výzvě k objasnění pochybností musel k danému zdaňovacímu období objasnit vše, co zmínil jako důvody svých pochybností vedoucích k vydání zajišťovacího příkazu, zejména pak skutečný rozsah podnikání, rozsah dovozů a vývozů a zdanitelných plnění v tuzemsku, na kterých k danému zdaňovacímu období postavil svůj výpočet výše zajištění daně, musel řešit a také řešil mezinárodní dožádání – a to vše bylo zřejmé již před zahájením postupu na odstranění pochybností. V podrobnostech, o čem všem správce daně pochyboval, se odkazuje jak na obsah správního spisu, tak i na obsah spisu vedeného zdejším soudem pod čj. 30 Af 33/2012. Při takto rozsáhlých pochybnostech je dle žalobce důvodné tvrzení, podle kterého správce daně ke dni 21. 8. 2012 zahajoval nikoliv postup na odstranění pochybností, ale daňovou kontrolu, a to bez ohledu, jak správce daně formálně svůj právní úkon označil. Prolongace lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu pak již není možná. V takovém případě platí, že žalovaný rozhodl o dani po lhůtě vymezené zákonem.

V části **III.** žaloby [odst. 4] se uvádí, že žalovaný je zavázán v každém stádiu řízení zkoumat podmínky pro vyměření daně. S ohledem na běh lhůty v dané věci je zřejmé, že otázka prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 měla být předmětem posouzení práva a vyjádřena v rozhodnutí. Pokud tak žalovaný neučinil, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

V části **IV.** žaloby [odst. 5 až 13] žalobce namítá, že v případě podvodu na DPH musí být postaveno najisto, kde vznikl daňový nedoplatek, v jaké výši a jakou to má souvislost s obchodní činností žalobce. Důkazní břemeno nese správce daně a žalovaný. Správce daně ve zprávě o kontrole o případném daňovém nedoplatku u nikoho ani nehovořil, ani nebylo ze zprávy o kontrole zřejmé, že by kdekoliv daňový nedoplatek existoval. Žalobce přiznal v rozhodném období daň vyšší než 13.000.000,- Kč, ale správce daně ji nevyměřil.

Z žalobou dotčeného rozhodnutí je sice patrný a stále opakovaný rozbor podmínek daňových podvodů, nicméně podstaty věci – tedy kde, kdy, v jaké výši a v jaké souvislosti vznikl daňový nedoplatek – se týká odst. 41 žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu žalobce uvedl, že žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec poprvé zmiňuje firmy [= společnosti IMPROFEX CZ a SATURITAS], o kterých žalobce nikdy neslyšel a nic o nich neví. O jakékoliv souvislosti s nimi nikdy po celou dobu kontroly nebylo vedeno žádné šetření, natož dokazování, což při důkazní povinnosti správce daně je značně kuriózní v situaci, kdy správce daně a žalovaný tvrdí, že to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno. Dle názoru žalobce se nemůže vůbec jednat o závěrech stran možného podvodu, když není jisto, kde vlastně a zda vůbec vznikla škoda na dani a jakou to mělo souvislost se žalobcem.

Daňové řízení stádium pokusu nebo přípravy podvodu na dani z přidané hodnoty nezná a škoda na dani v příčinné souvislosti, v dostatečně objasněném a důkazy podloženém skutkovém zjištění je nutnou podmínkou úvahy o možné účasti žalobce na podvodu s daní z přidané hodnoty. Konstatovat bez jakýchkoliv důkazů blíže neuvedený dluh na daních u firem, o kterých žalobce nikdy neslyšel, které neznal, se kterými nejednal, o kterých se nikdy v řízení o vyměření daně nikdy nic nedokazovalo, které neprochází v žádné podobě správním spisem ani dosavadním dokazováním, je bez ohledu na jakoukoliv teorii o daňových podvodech jen účelový postup bez splnění důkazního břemene. Kdy škoda vznikla a proč – i to je nezbytné, neboť pokud škoda na dani vznikla např. z důvodu nevyměření daně při nečinnosti nebo prodlení správce daně, lze jen stěží hovořit o daňovém podvodu.

V této souvislosti žalobce odkazuje na argumentaci jiného žalobce v žalobě vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Af 27/2016. Dle žalobce lze dovodit, že nevyměření daně a její vybírání, kde to je dostupné, neurčení „řetězce“ a ani neprokázání škody na dani není ojedinělou a náhodnou věcí. Při tomto stavu je požadavek na jasné dokázání škody a prokázání kauzální souvislosti s jednáním žalobce legitimním požadavkem, na který nemůže správce daně rezignovat neurčitým a nepřezkoumatelným odkazem v textu rozhodnutí na jakési nedoplatky u jakýchsi firem.

Pokud není zřejmé, kde a kolik je na dani z přidané hodnoty škoda – a to v dané věci dle žalobce vůbec správním spisem prokázáno není - jedná se o závěr nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Dle žalobce je takový závěr zcela zásadní a navíc podporovaný stavem, kdy k námitce žalobce v podaném odvolání stran neustanovení tzv. „podvodného řetězce firem“ žalovaný dle žalobce takové firmy ve svém rozhodnutí nevymezil způsobem, který by se dal přezkoumat či přešetřit. Jinak řešeno – žalovaný ve svém rozhodnutí jednak nevymezil tzv. podvodný řetězec a dále vůbec nevymezil kde, kdo, jak, kým a v jaké výši byla škoda na daních způsobena.

Na druhou stranu žalobce předložil v řízení o dani v žalobě specifikované doklady, resp. byly provedeny v žalobě specifikované důkazy. Dle žalobce nikde z žalobou dotčeného rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jak jsou tyto důkazy hodnoceny ve svých souvislostech, nicméně závěr o účastenství na podvodu a neunesení důkazního břemene žalovaný přednáší. O absenci jeho důkazů kromě nic neříkajícího odkazu v textu rozhodnutí a přednesu obecně známé teorie o daňových podvodech již bylo konstatováno výše. Žalovaný tedy daň z přidané

hodnoty vyměřil v rozporu s obsahem správního spisu při neunesení vlastní důkazní povinnosti.

V části V. žaloby [odst. 14 až 17] se namítá, že správce daně a následně žalovaný k uvedenému zdaňovacímu období vydal a následně potvrdil zajišťovací příkaz s požadavkem na zjištění daně ve výši cca 52 milionů korun. Takto stanovené zajištění daně bylo likvidační s fatálními důsledky pro žalobce. Je otázkou, proč správce daně v prvním stupni vydal platební výměr, ze kterého není vůbec zřejmé, jak došel k výpočtu daně – a to v situaci, kdy dle názoru žalobce nemohl zprávu o kontrole použít jako odůvodnění. Jinak řečeno – z platebního výměru v prvním stupni nebylo zřejmé, jak byla daň vlastně vyměřena. Odvolací orgán tento stav opravil – nicméně po uplynutí prekluzivní lhůty s odkazem na daňový podvod, aniž by bylo dokázáno, že nějaká daň z přidané hodnoty někde chybí. Žalobcem přiznaná, nevyměřená daň přitom byla dána výší 13.345.260,- Kč (viz tabulka str. 15 zprávy o daňové kontrole) a žalovaný „po lhůtě“ potvrdil daň z důvodu údajného podvodu ve výši 28.248.639,- Kč při nároku na odpočet daně ve výši 14.903.379,- Kč, což dává daňovou povinnost 13.345.260,- Kč (str. 1-2 žalobou dotčené rozhodnutí). Jinak řečeno – správce daně a žalovaný se po letech výsledkem sešli s tím, co žalobce sám deklaroval jako svoji daňovou povinnost. Je ale pravda, že správce daně ve shodě se žalovaným v mezidobí stačili nesmyslným zajištěním daně firmu prakticky zničit. Dle žalobce je paradoxem, že v této věci je dnes k rozhodnutí otázka, zda může být daň vůbec vyměřena nebo zda si stát postupem, a i nečinností, způsobil sám škodu ve výši žalobcem původně vykázané daně. Správce daně tuto daň pravomocně nevyměřil ve lhůtě a trvalo mu to více než tři roky, než se v praxi sešel s tím, co daňový subjekt deklaroval jako svoji povinnost – a co se zdálo asi jako nedostatečné.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 11. 8. 2016 pod čj. 35154/16/5100-41453-711845.

K průběhu daňového řízení žalovaný odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah předkládaného správního spisu.

Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006 (dále jen „Kittel“) vyplývá nutnost zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani (žalobce) věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu sice leží na správci daně, nicméně toto důkazní břemeno se přenáší zpět na daňový subjekt na základě tzv. vědomostního testu. Jelikož žalovaný zjistil okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu a provedl vědomostní test, podle něhož vzhledem k objektivním okolnostem a nepřijetí rozumných opatření žalobce prokazatelně mohl a měl vědět, že předmětné obchody jsou zatíženy podvodným jednáním, a bylo tedy na žalobci, aby přijal taková opatření, která jeho účast na tomto podvodném jednání vyloučí a prokáží tak jeho dobrou víru. Žalovaný tak splnil povinnost uloženou mu v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť zhodnotil veškeré okolnosti předmětných plnění, na základě čehož pak dospěl k výše uvedenému závěru.

Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, popř. tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pro účely Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, musí být daňový subjekt v takové situaci považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží (služby) prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 55 až 59 Kittel).

K žalobcovu tvrzení, že žalovaný fakticky zahájil daňovou kontrolu již výzvou žalobci k odstranění pochybností, tj. nikoliv 3. 4. 2013, ale již 21. 8. 2012 (zahájením postupu k odstranění pochybností) a že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvádí: Co se týče tvrzení žalobce, že je faktické zahájení daňové kontroly zřejmé z obsahu výzvy k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2012, čj. 491578/12/138513400595, zůstal žalobce pouze v rovině obecného tvrzení. Žalovaný tudíž též obecně uvádí, že předmětná výzva obsahuje požadavky, které jsou v rámci postupu k odstranění pochybností zcela obvyklé. Ohledně argumentu vydání zajišťovacího příkazu žalovaný uvádí, že v průběhu nalézacího procesu, v jehož rámci správce daně postupně shromažďuje a vyhodnocuje důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu, může vyvstat důvodná obava z nedobytnosti daně, která správce daně opravňuje přikročit k aplikaci zajišťovacího institutu. Správce daně v rámci své vyhledávací činnosti získal takové indicie, které vyplynuly ze shromážděných podkladů, dostačující pro vydání zajišťovacího příkazu, to ovšem neznamená, ani z daňového řádu či judikatury nevyplývá, že by měl správce daně povinnost zároveň přistoupit i k zahájení daňové kontroly.

Z daňového řádu nevyplývá ani povinnost zahájit daňovou kontrolu k nějakému určitému okamžiku, pouze ve svém ust. § 87 uvádí: „*Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly ...*“. Zmíněný první úkon vůči žalobci, čímž byla zahájena daňová kontrola, byl učiněn dne 3. 4. 2013 (viz protokol ze dne 3. 4. 2013, čj. 605213/13/2301-05404-402127). Žalovaný na základě výše zmíněného shledává námitku prekluze lhůty pro stanovení daně za nedůvodnou, neboť žalovaný předmětnou daň stanovil v zákonem požadované lhůtě (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu).

K žalobní námitce, že otázka prekluze lhůty pro stanovení daně měla být vyjádřena v rozhodnutí o odvolání, žalovaný uvádí: Žalovaný v pozici odvolacího orgánu, jako i prvostupňový správce daně, má povinnost *ex offio* zkoumat prekluzi lhůt, ať už se jedná o lhůtu pro stanovení daně, pro placení daně apod. Není však již povinností daňového orgánu v případě dodržení prekluzivní lhůty tuto skutečnost uvádět v každém rozhodnutí, které vydá. To ovšem neznamená, že dodržení prekluzivní lhůty nepodřídil kontrole. Na druhou stranu v případě zjištění prekluze lhůty, která měla být při řízení daňového orgánu dodržena, vydá tento příslušné rozhodnutí, které je dle daňového řádu v takové situaci povinen vydat. Jinak řečeno: pokud daňový orgán neshledá, že byla určitá prekluzivní lhůta překročena, vydáním

rozhodnutí o meritu věci konkludentně potvrzuje dodržení prekluzivní lhůty. Z výše uvedeného důvodu pokládá žalovaný danou žalobní námitku za nedůvodnou.

Co se týče v žalobě uvedeného údajného neustanovení předmětného podvodného řetězce, žalovaný odkazuje na rozhodnutí o odvolání, zejména pak na bod [33], kde je uvedeno, že „*veškeré zboží v souvislosti s drahými kovy bylo pořízováno z jiného členského státu od společnosti Caprice. Z předložených faktur je patrné, že veškeré takto nakoupené zboží bylo dále prodáno odběrateli společnosti A.J. Company & Trade. Společnost A.J. Company & Trade dále zboží dodávala společností Daim, IMPROFEX CZ a SATURITAS*“. Podle žalovaného byl tedy podvodný řetězec v rozhodnutí o odvolání uveden zcela jasně.

K přesvědčení žalobce, že v daném případě musí být v rozhodnutí o odvolání určeno, kde vznikl daňový nedoplatek, v jaké výši a jakou má souvislost s obchodní činností žalobce, příp. kdo, kdy a jak měl DPH v této věci odvést, či kde, kdo, jak, kým a v jaké výši byla škoda na daních způsobena, žalovaný uvádí, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274, a ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50). V jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, je pak zřejmé jak z rozhodnutí o odvolání, tak i ze zprávy o daňové kontrole. Cílem předmětného daňového podvodu bylo vymožení neoprávněného odpočtu daně.

K žalobní námitce, že z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak jsou získané důkazy hodnoceny ve svých souvislostech, žalovaný uvádí, že správní řízení tvoří jeden celek (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2003, čj. 7 A 124/2000-39, a ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014-86). Pokud tedy prvostupňový správce daně v platebním výměru, resp. ve zprávě o daňové kontrole posuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a žalovaný z pozice odvolacího orgánu posoudil, že postup správce daně byl v souladu s danou základní zásadou upravenou v § 8 daňového řádu, nebylo proto nutné, aby se žalovaný znovu podrobně zabýval předmětnými důkazy.

Žalobce namítá, že teprve v rozhodnutí o odvolání jsou poprvé zmíněny obchodní společnosti IMPROFEX CZ a SATURITAS. K tomu žalovaný uvádí, že obchodní společnosti IMPROFEX CZ s.r.o., Vyšehradská 49/320, 128 00 Praha 2, DIČ: CZ27573133 (vymazáno z Obchodního rejstříku ke dni 1. 8. 2013, dále jen „IMPROFEX CZ s.r.o.“) a SATURITAS s.r.o., Křenová 438/7, 162 00 Praha 6, DIČ: CZ28543238 (dále jen „SATURITAS s.r.o.“), byly několikrát zmíněny ve zprávě o daňové kontrole. Je třeba podotknout, že sám žalobce předložil notářsky ověřené čestné prohlášení paní D.D., jednatelky odběratele žalobce obchodní společnosti A.J. Company & Trade, ze dne 13. 7. 2012. V čestném prohlášení uvádí, že zboží převzaté od žalobce následně dodala odběratelům, což dokládá notářsky ověřenými vydanými fakturami pro odběratele Daim s.r.o., Hvoždanská 2237/5, 148 00 Praha 4, DIČ: CZ29026709, IMPROFEX CZ s.r.o. a SATURITAS s.r.o. Tato skutečnost byla uvedena jak v rozhodnutí o odvolání (viz bod [6]), ale též ve zprávě o daňové kontrole (viz 4. odstavec na str. 6). Z výše uvedeného je pak zřejmé, že nemůže být pravdou, že by žalobce o

obchodních společnostech IMPROFEX CZ s.r.o. a SATURITAS s.r.o., jak sám uvádí „*nikdy neslyšel a nic o nich neví*“.

IV. Jednání před soudem

Na nařízení jednání trval zástupce žalobce. K jednání před soudem nařízenému na 14. 6. 2017 se však dostavil jen žalovaný správní orgán, žalobce ani jeho zástupce se k jednání před soudem bez omluvy nedostavili. Žalovaný správní orgán při uvedeném jednání setrval na své argumentaci obsažené ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Lhůta pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Podle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Ve smyslu § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

K části II. žaloby [odst. 1 až 3] soud připomíná, že mezi postupy při správě daní patří daňová kontrola (§ 85 až 88 daňového řádu) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu).

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

K tomu se odborná literatura vyjádřila takto: „*Komentované ustanovení upravuje vazbu postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu. Pokud se postupem zahájeným výzvou vydanou podle odstavce 1 neodstraní pochybnosti vyslovené ve výzvě, popř. vzniknou další navazující pochybnosti na základě předložených dokladů, což vyplývá z protokolu, případně úředního záznamu, pak vznikne daňovému subjektu právo požádat správce daně ve lhůtě 15 dnů o pokračování v dokazování provedením dalších důkazů, které v žádosti navrhne,*

ovšem s vědomím, že k dokazování dojde již v jiném postupu, tj. v daňové kontrole. ... Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, žádosti daňového subjektu vyhovějí a v rozsahu těchto důvodů a svých vlastních pochybností zahájí podle odstavce 3 daňovou kontrolu. Jedná se tedy o výjimečný případ, kdy zahájení daňové kontroly iniciuje daňový subjekt sám.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha 2013, str. 425).

K výše zmíněným postupům zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „*Daňovou kontrolu nelze považovat za součást postupu k odstranění pochybností. »Je pravdou, že postup k odstranění pochybností může být „překlopen“ do daňové kontroly, ale to pouze pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují. I v takovém případě ale musí být nejprve ukončen postup k odstranění pochybností a poté je zahájena daňová kontrola«* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. února 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 - 43). *Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné postupy, které probíhají nezávisle na sobě* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31). *Každý z těchto postupů přitom sleduje jiný cíl; postup k odstranění pochybností má sloužit zejména k odstranění dílčích, již konkrétně vyjádřených pochybností, zatímco daňová kontrola zpravidla zahrnuje obsáhlejší dokazování* [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52 (č. 2729/2013 Sb. NSS)].“ (rozsudek ze dne 26. 4. 2017, čj. 6 Afs 36/2017-25).

Ohledně zahájení daňové kontroly zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „*Jedním ze způsobů ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „přechod“ k daňové kontrole. Citovaná ustanovení nicméně způsob zahájení a vedení daňové kontroly již výslovně nestanoví (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že „[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“; při zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají. ... V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu. Podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*“ (rozsudek ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015-29).

Žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 u Finančního úřadu v Plzni dne 25. 7. 2012.

Finanční řád v Plzni dne 21. 8. 2012 pod čj. 491578/12/138513400595 vyzval žalobce k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení podle § 89 odst. 1 a násl. daňového řádu. Správci daně po přezkoumání žalobcem podaného řádného daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2012 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto tvrzení vykázaných a o pravdivosti údajů v něm uvedených, neboť došlo k významnému navýšení tuzemských zdanitelných plnění a významnému navýšení

vykazovaného pořízení zboží z jiného členského státu oproti hodnotám vykazovaným v předchozím zdaňovacím období. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda byl prokazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Důvody, proč v průběhu provedeného postupu k odstranění pochybností nebyly pochybnosti správce daně odstraněny, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podrobně uvedl a žalobci sdělil ve výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 4. 2. 2013, čj. 243661/13/2301-05404-402127.

Po seznámení se s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností žalobce dne 28. 2. 2013 podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, a to provedení svědeckého výslechu osoby, která vypovídala v dané věci dne 28. 8. 2012 u Finančního úřadu Brno I, a doplnění spisového materiálu o listiny od Finančního úřadu Brno I a od slovenské daňové správy.

Jelikož Finanční úřad pro Plzeňský kraj shledal důvody k pokračování v dokazování, zahájil dne 3. 4. 2013 u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 (viz protokol o zahájení daňové kontroly čj. 605213/13/2301-05404-402). O zahájení, průběhu a ukončení této daňové kontroly sepsal Finanční úřad pro Plzeňský kraj zprávu o daňové kontrole čj. 1479019/13/2301-05404-402127. S žalobcem byla uvedena zpráva o daňové kontrole projednána dne 10. 4. 2014. Na základě výsledků daňové kontroly Finanční úřad pro Plzeňský kraj vydal dne 30. 4. 2014 platební výměr na daň z přidané hodnoty čj. 898152/14/2301-24903-400595. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání. O podaném odvolání rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 21. 3. 2016 pod čj. 12509/16/5300-22441-711309. Toto rozhodnutí odvolacího orgánu bylo žalobci doručeno, a tudíž nabylo právní moci dne 30. 3. 2016.

Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Ve smyslu § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Přiznání k dani z přidané hodnoty se podává do 25 dnů po skončení příslušného kalendářního měsíce. Přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 byl žalobce povinen podat do 25. 7. 2012 (středa). Posledním dnem lhůty pro stanovení daně tu tedy byl 25. červenec 2012. Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. U žalobce byla kontrola daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 zahájena dne 3. 4. 2013. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tudíž běžela od 4. 4. 2013 do 4. 4. 2016. Jelikož rozhodnutí o dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012 nabylo právní moci dne 30. 3. 2016, byla v daném případě příslušná daň stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty pro její stanovení.

Žalobce nejprve uvádí, že spor o faktický obsah úkonů u správce daně, tedy zda se jednalo o postup na odstranění pochybností nebo o daňovou kontrolu, by měl význam v situaci, kdy by byl sporný běh lhůty. V situaci, kdy ale správce daně zahájil bez vyměření daně daňovou kontrolu dne 3. 4. 2013 s pravomocným vyměřením daně až dne 30. 5. 2016 [patrně: až dne 30. 3. 2016], není důvodné otázku obsahu právních úkonů jako spornou činit. Nicméně na úkony v rámci postupu na odstranění pochybností je nutné odkázat s ohledem na přerušení běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

K tomu soud shrnuje, že posledním dnem původní lhůty pro stanovení daně byl 25. červenec 2015. K zahájení daňové kontroly, od něhož se odvíjí počátek nové lhůty pro stanovení daně, došlo dne 3. 4. 2013. Nová lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu začne plynout jenom tehdy, jestliže daňová kontrola byla zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Jelikož daňová kontrola byla zahájena více než dva a čtvrt roku před 25. červencem 2015, je vcelku irelevantní, zda posledním dnem původní lhůty pro stanovení daně byl 25. červenec 2015 nebo nějaké pozdější datum, když by bylo zohledněno, že původní lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu vyřizování žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní v dané věci [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu].

Dále žalobce namítá, že správcem daně deklarovaný úkon jako postup na odstranění pochybností byl obsahově faktickým zahájením daňové kontroly. Tzv. překlopení postupu na odstranění pochybností do daňové kontroly ke dni 3. 4. 2013 již nemohlo mít vliv na běh prekluzivní lhůty. Rozsah problémů potřebných k objasnění byl zřejmý zejména ze zajišťovacího příkazu vydaného dne 20. 6. 2012 na částku 52.411.775,- Kč. Při takto rozsáhlých pochybnostech správce daně ke dni 21. 8. 2012 zahajoval nikoliv postup na odstranění pochybností, ale daňovou kontrolu, a to bez ohledu na to, jak správce daně formálně svůj právní úkon označil.

V rozsudcích týkajících se zajišťovacího příkazu (sp. zn. 30Af 33/2012) zdejší soud rekapituloval, že v rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 7. 2012, čj. 5441/12-1500-402566, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen zajišťovací příkaz Finančního úřadu v Plzni ze dne 20. 6. 2012, čj. 405823/12/138513400595, bylo především konstatováno: „(...) *Odvolatel - společnost DC Metalux s.r.o. - byl do obchodního rejstříku zapsán Krajským soudem v Plzni (...) dne 8. 2. 2012 se základním kapitálem v minimální zákonné výši Kč 200.000,- Kč. Na základě přihlášky k dobrovolné registraci k dani z přidané hodnoty byl odvolatel k této dani zaregistrován od 2. 3. 2012 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Jednatelem je paní J.R. (...) J.R. má v obchodním rejstříku a současně v celostátním registru obyvatel zapsanu adresu trvalého pobytu (...) sídlo Úřadu městského obvodu Plzeň 3. (...) Dne 4. 6. 2012 v rámci institutu vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provedl správce daně místní šetření na adrese sídla odvolatele. (...) Na výše uvedené adrese sídla odvolatele má zároveň bydliště společník odvolatele J.P. (...) Při tomto místním šetření správce daně zjistil, že na předmětné adrese nemá odvolatel žádné označení, z něhož by bylo patrné, že na této adrese sídlí; na zvonku je uvedeno pouze „P... Restaurace JP s.r.o.“; při místním šetření nebyl nikdo ze společnosti DC Metalux s.r.o. zastížen, na opakované zvonění nikdo nereagoval. (...)“.* Prvoinstanční správní orgán rovněž doplnil, že: (...) *Správce daně má pochybnosti o vykazované daňové povinnosti, neboť z výpisů z bankovních účtů (...) je zřejmé, že proběhly úhrady pouze ve výši vykázaného porřízení zboží z jiného členského státu a platby za dodané zboží v tuzemsku. Úhrady za zboží, které je vykázáno v podaném daňovém přiznání k DPH jako nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, nejsou na bankovních účtech zaevidovány. Vzhledem k výši plnění (s odkazem na zákon o omezení platby v hotovosti č. 254/2004 Sb.) správce daně nepředpokládá, že by úhrady za porřízení zboží byly hrazeny hotově. Dle zjištění správce daně bankovní účet společnosti (= eurový) vykázal k 28. 5. 2012 zůstatek pouze ve výši 11.385,46 a bankovní účet společnosti (= korunový) k 28. 5. 2012 zůstatek pouze ve výši 1.878,38. Částky, které byly připisovány ve prospěch daňového subjektu, byly obratem odepisovány, a to jak co se týče splaceného obchodního podílu, a tedy*

základního kapitálu, tak i osmi plateb ze zahraničí v řádech statisíců EUR, které až na jednu výjimku byly téhož dne poukázány v téměř celé výši dál, opět do zahraničí. Jak již bylo výše uvedeno, daňový subjekt se zabývá obchodováním s drahými kovy. Na webových stránkách Puncovního úřadu Praha jsou registrovány právnické osoby, jejichž činnost spočívá v zprostředkování, výkupu a dalších činnostech spojených s touto komoditou. Společnost DC Metalux, s.r.o. v tomto seznamu registrována není. Je tedy otázkou, zda plnění proběhla tak, jak byla daňovým subjektem deklarována, a zda by daňový subjekt vůbec měl nárok na uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty, resp. vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vznikla správci daně důvodná obava, že daňový subjekt neprokáže podmínky uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH. (...) Na základě shora uvedených skutečností a s ohledem na zjištěný obrat na Vašem bankovním účtu a dosavadní výši Vaší daňové povinnosti má správce daně důvodnou obavu, že daň z přidané hodnoty bude v době její splatnosti nedobytná. Uvedenou správní úvahu správce daně konkrétně podporují dále například tyto skutečnosti: Výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádech desítek miliónů korun a z nich vyplývající výše vlastní daňové povinnosti; Společnost není přihlášena k silniční dani; Společnost není přihlášena k dani ze závislé činnosti, tzv. že nemá žádné zaměstnance; Nebyla zjištěna žádná vozidla evidovaná na společnost; Nebyla zjištěna žádná nemovitost; Sídlo společnosti je v bytovém domě s neoznačenou schránkou a jménem společnosti; Správcem daně nebyly zjištěny žádné skladovací prostory; Na bankovních účtech neprobíhají žádné operace spojené s podnikatelskou činností daňového subjektu.“.

K tomu soud uvádí, že správce daně vydal – před podáním daňového přiznání – zajišťovací příkaz, protože měl důvodnou obavu, že daň z přidané hodnoty bude v době její vymahatelnosti nedobytná (§ 167 odst. 1 daňového řádu). K této důvodné obavě správce daně dospěl na základě informací získaných vyhledávací činností (§ 78 daňového řádu). Podle § 78 odst. 1 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Podle § 78 odst. 2 tohoto zákona vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle § 78 odst. 3 uvedeného zákona v rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření. Vyhledávací činnost, jak patrně, může probíhat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Ani při místním šetření na adrese sídla žalobce nedošlo k součinnosti s ním, neboť při tomto při tomto místním šetření nebyl nikdo ze společnosti DC Metalux s.r.o. zastížen. V době vydávání zajišťovacího příkazu tedy správce daně neměl k dispozici žádné vyjádření žalobce k informacím získaným vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu a opodstatňujícím důvodnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 téhož zákona.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2012, čj. 491578/12/138513400595, Finanční úřad v Plzni uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném daňovém přiznání, neboť došlo k významnému navýšení tuzemských zdanitelných plnění a významnému navýšení vykazovaného pořízení zboží z jiného členského státu oproti hodnotám vykazovaným v předchozím zdaňovacím období a

zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Správce daně vyzval žalobce, aby sdělil, co bylo ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2012 předmětem jeho ekonomické činnosti, kde ekonomickou činnost uskutečňuje, zda má zaměstnance a kdo jsou jeho obchodními partnery. Žalobce má odůvodnit nárůst pořízení zboží z jiného členského státu a sdělit, od jakých osob registrovaných k dani v jiném členském státě zboží pořídil. Žalobce také může předložit evidenci pro daňové účely vedenou podle § 100 ZDPH, veškeré doklady, na jejichž podkladě byla evidence pro daňové účely sestavena – zejména daňové doklady přijaté, vydané, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, evidenci zásob, popř. jiné další důkazní prostředky prokazující deklarovanou výši daňové povinnosti.

K tomu soud uvádí, že po podání daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném daňovém přiznání. Jelikož měl takové pochybnosti, mohl zahájit buď postup k odstranění pochybností, anebo daňovou kontrolu. Při této volbě se správce daně může opírat i o tyto závěry soudní praxe (věcně tu není mezi vytýkacím řízením podle předchozí právní úpravy a postupem k odstranění pochybností podle daňového řádu zásadní rozdíl): *„Vytýkací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2 d. ř.), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností.“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS) a *„I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř. ... Jelikož vytýkací řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytýkací řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkací řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo (například proto, že součinnost daňového subjektu není pravděpodobně očekávat, či proto, že bez neprodleného zahájení daňové kontroly by daňový subjekt mohl uzpůsobit určité skutečnosti či doklady tak, že by mu to mohlo napomoci k vyhnutí se daňové povinnosti či k jejímu neoprávněnému snížení).“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, publikované pod č. 2137/2010 Sb. NSS).

Je třeba rozlišovat důvodnost obavy u vydání zajišťovacího příkazu a určitost pochybností u postupu k odstranění pochybností či u daňové kontroly. Obava se musí týkat budoucí nedobytnosti daně nebo značných obtíží spojených s jejím vybráním, kdežto pochybnosti se musí vztahovat ke správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo k pravdivosti údajů v nich uvedených. Jedno nelze zaměňovat s druhým. U pochybností nejde o jejich rozsah, nýbrž o jejich určitost. Jsou-li konkrétní, mohou být rozsáhlé. Námitka rozsahu proto nemůže být úspěšným argumentem. Podstatné je, aby ve výzvě správce daně byly jeho pochybnosti uvedeny způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje

doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (§ 89 odst. 2 daňového řádu). Je-li tomu tak, mohou být odstraňovány i rozsáhlé pochybnosti. V daném případě tu před pochybnostmi o daňovém přiznání nebyla součinnost s daňovým subjektem. Povaha pochybností správce daně v přezkoumávané věci nevyklučovala v případě příslušné aktivity daňového subjektu možnost jejich odstranění postupem podle § 89 a § 90 daňového řádu. Jak náročné dokazování zde bude třeba provádět, nemohlo být správcí daně k 21. srpnu 2012 ještě zřejmé. Soud proto nemůže akceptovat podezření žalobce, že záměnou právních úkonů a formálním označením si správce daně nezákonně prodlužoval lhůtu pro vyměření daně. Jelikož k postupu k odstranění pochybností přistoupil správce daně v prvním měsíci a k zahájení daňové kontroly ve třech čtvrtinách prvního roku původní lhůty ke stanovení daně, neměl k něčemu takovému správce daně důvod.

S ohledem na uvedené nepokládá soud žalobní námitky uvedené v odst. 1 až 3 žaloby za důvodné.

K části *III.* žaloby [odst. 4] soud konstatuje, že k prekluzi má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Tento názor však nelze chápat tak, že by správce daně nebo odvolací orgán musely v každém svém rozhodnutí explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 148 daňového řádu. Pokud daňový subjekt prekluzi nenamítal a správní orgán poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. Správní orgán má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. Soud proto dává za pravdu žalovanému správnímu orgánu v tom, že není povinností daňového orgánu v případě dodržení prekluzivní lhůty tuto skutečnost uvádět v každém rozhodnutí, které vydá, a že pokud daňový orgán neshledá, že byla určitá prekluzivní lhůta překročena, vydáním rozhodnutí o merituu věci konkludentně potvrzuje dodržení prekluzivní lhůty. Vzhledem k uvedenému nepovažuje soud za důvodnou ani žalobní námitku uvedenou v odst. 4 žaloby.

Účast na podvodu na DPH

K odst. 5 až 11 žaloby soud konstatuje, že k podvodům na DPH se soudní praxe opakovaně vyjadřovala.

V rozsudku ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl:

„... při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 77/388/EHS, (dále jen „šestá směrnice“), neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit [(odst. 58 rozsudku C-439/04), bod 76 rozsudku C-487/01 a C-7/02: *boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou*

směrnici uznán a podporován]. Pouze za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet – viz právní závěr Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (odst. 55 - 57 citovaného rozhodnutí).

Stěžovatel se mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: „Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k pojmu podvod na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pouze za situace, kdy by stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují

tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.“.

Jelikož pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z článků v řetězci byl spáchán podvod, není možno žalovanému úspěšně vytýkat, že v daném případě není postaveno na jisto, kde vznikl daňový nedoplatek, v jaké výši a jakou to má souvislost s obchodní činností žalobce nebo kde, kdy, v jaké výši a v jaké souvislosti vznikl daňový nedoplatek anebo kde vlastně a zda vůbec vznikla škoda na dani a jakou to mělo souvislost se žalobcem. Odpovědi na relevantní otázky jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí o odvolání. Správce daně došel k tomu, že daňový subjekt tím, že ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodních případů vědět musel či měl, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Účelem podvodného jednání bylo neoprávněné čerpání nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (zpráva o daňové kontrole čj. 1479019/13/2301-05404-402127, str. 22 a 21). Odvolací orgán tuto záležitost upřesnil v bodech 38 a 41 žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309, takto: *„Z objektivních okolností, které byly uvedeny výše, je patrné, že odvolatel figuroval v řetězci dodávek drahých kovů jako účelový subjekt, neboť nebylo důvodu, aby dodávky neprobíhaly přímo mezi společnostmi Caprice a A.J. Company & Trade, které byly personálně propojeny. Odvolatel svým jednáním umožnil dalším společnostem v odběratelském řetězci porušit neutralitu daně, přestože jeho vlastní daňová povinnost tímto faktem ovlivněna nebyla. Skutečnost, zda má daňový subjekt z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli, není pro účely Směrnice podstatná, neboť i taková osoba je považována za osobu účastnící se tohoto podvodu. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (bod 55 - 59 rozsudku Kittel).“* a takto: *„Správce daně prokázal, že odvolatel vědět měl nebo vědět mohl, že je uskutečněné plnění součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a seznámil jej s objektivními okolnostmi svědčícími o jeho účasti na řetězci zatíženém daňovým podvodem. Odvolatel neunesl důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečnosti, že se v daném obchodním styku choval tak, aby vyloučil účinky podvodného chování a postupoval obezřetně. Závěr odvolacího orgánu o tom, že k porušení neutrality došlo až na člancích řetězce za odvolatelem, posiluje rovněž fakt, že společnosti IMPROFEX CZ a SATURITAS vykazují vysoké daňové nedoplatky.“*.

Podvodný řetězec je ze zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání seznatelný. Jeho jednotlivé články jsou dobře patrné např. z bodu 33 žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309: *„Veškeré zboží v souvislosti s drahými kovy bylo pořizováno z jiného členského státu od společnosti Caprice. Z předložených faktur je patrné, že veškeré takto nakoupené zboží bylo dále prodáno odběrateli společnosti A.J. Company & Trade. Společnost A.J. Company & Trade dále zboží dodávala společnostem Daim, IMPROFEX CZ a SATURITAS“*.

Žalobcovu tvrzení o firmách, o kterých žalobce nikdy neslyšel, o kterých se nikdy v řízení o vyměření daně nic nedokazovalo a které neprocházejí v žádné podobě správním spisem ani dosavadním dokazováním, protirečí několik důkazů. Daňový subjekt předložil notářsky ověřené čestné prohlášení D.D., jednatelky společnosti A.J. Company & Trade s.r.o., ze dne 13. 7. 2012, v němž D. D. prohlašuje, že zboží převzaté od dodavatele DC Metalux

s.r.o. následně předala odběratelům, což dokládá notářsky ověřenými vydanými fakturami pro odběratele Saturitas s.r.o., Improfex s.r.o. a DAIM s.r.o. (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole čj. 1479019/13/2301-05404-402127). A.J., zástupkyně společnosti A.J. Company & Trade s.r.o., která od žalobce zboží koupila, před Finančním úřadem Brno I dne 28. 8. 2012 na otázku správce daně, komu bylo zboží dále prodané, odpověděla: „společnostem Improfex, Saturitas a Daim“ (viz protokol o ústním jednání sepsaný Finančním úřadem Brno I dne 28. 8. 2012 pod čj. 356138/12/288936702642). K tomu bylo ověřeno, že zboží bylo prodáno společnosti SATURITAS s.r.o. (z faktur č. 20800009 - 20800012, 20800003, 20800004, 20800006, 20800009), Daim s.r.o. (z faktur č. 20800014 - 20800017) a IMPROFEX CZ, s.r.o. (z faktur č. 20800005, 20800008). Tyto skutečnosti jsou uvedeny na str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole čj. 1479019/13/2301-05404-402127. Soud proto souhlasí s žalovaným, že nemůže být pravdou, že by žalobce o obchodních společnostech IMPROFEX CZ s.r.o. a SATURITAS s.r.o., jak sám uvádí, „*nikdy neslyšel a nic o nich neví*“.

V přezkoumávané věci nebylo nutné prokázat, že se žalobce aktivně do podvodného jednání zapojil a jakým způsobem. Postačovalo pouze prokázat, že si žalobce podvodného jednání jiných článků řetězce mohl být vědom, což v daňovém řízení prokázáno beze zbytku bylo.

V odst. 12 žaloby žalobce namítá, že nikde z žalobou dotčeného rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jak jsou ve svých souvislostech hodnoceny důkazy specifikované na str. 5 a 6 žaloby. K tomu soud konstatuje, že ustálená praxe považuje rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterým se odvoláním napadené rozhodnutí potvrzuje nebo mění, za jeden celek. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Na zásadu zakotvenou v tomto ustanovení se vztahuje mimo jiné i tento závěr Nejvyššího správního soudu: „*Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.*“ (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS). Hodnocení shromážděných důkazů správcem daně je v daném případě seznatelné ze zprávy o daňové kontrole. Jelikož odvolací orgán se s hodnocením důkazů provedeným správcem daně z větší části ztotožnil, bylo třeba, aby tuto skutečnost uvedl a odůvodnil, nebylo však nutno, aby se znovu podrobně zabýval předmětnými důkazy. Na velice obecný žalobní bod pak může soud reagovat toliko tak, že odvolací orgán (ve spojení se správcem daně) v přezkoumávané věci sdělil, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důvodů je vyvodil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jaký je jeho konečný závěr o skutkovém stavu věci. V této souvislosti je možno odkázat na příslušnou zprávu o daňové kontrole a na žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309. Za této situace nemůže obstát ani tvrzení žalobce

o „absenci jeho důkazů [patrně: důkazů žalovaného] kromě nic neříkajícího odkazu v textu rozhodnutí a přednesu obecně známé teorie o daňových podvodech“.

Z predestřených důvodů nebyly žalobní námitky uplatněné v odst. 5 až 13 žaloby soudem shledány důvodnými.

Ostatní

V části V. žaloby [odst. 14 až 17] žalobce – ze svého pohledu – spíše konstatuje určité skutečnosti, než uplatňuje žalobní body. Z žalobních bodů musí být patrné, z jakých konkrétních skutkových a/nebo právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí správního orgánu za nezákonné nebo nicotné (srov. i Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2014, str. 629). K žalobcově textu lze tak dodat, že na něco si žalobce odpověděl sám („*Odvolací orgán tento stav opravil ...*“), s něčím se soud vypořádal výše a ve zbytku nejde o námitky uplatnitelné v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 3. 2016, čj. 12509/16/5300-22441-711309.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Úspěšný žalovaný správní orgán žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 14. června 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková