



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobkyně: **ALTEGORDE, a.s.**, IČ 28188331
sídlem Fáblovka 404, 533 52 Pardubice
zastoupena advokátkou Mgr. Ing. Lucií Kolmanovou
sídlem Ke Klíčovu 8, 190 00 Praha 9

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2018, č. j. 16803/18/5300-21444-710132

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dodatečné platební výměry) ze dne 21. 4. 2017, č. j. 880227/17/2801-50524-604152, č. j. 896716/17/2801-50524-604152 a

č. j. 918518/17/2801-50524-604152, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011, 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. čtvrtletí roku 2013.

2. Žalobkyně shledává žalované rozhodnutí nezákonným, jelikož se žalovaný nikterak nevypořádal se skutečností, že k nápravě procesního pochybení správce daně a k řádnému ukončení daňové kontroly došlo až 16. 3. 2018, tedy až po tomto datu mohl správce daně doměřit daň z moci úřední, jelikož doměřit daň lze pouze na základě výsledku daňové kontroly.
3. Žalobkyně k tomu uvádí, že pokud nebyla daňová kontrola řádně ukončena, a to kvůli pochybení správce daně, nikoliv kvůli pochybení žalobkyně, nebyla tak dána žalobkyni možnost projednat zprávu o daňové kontrole a vyjádřit se k ní. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyni bylo během řízení umožněno nahlížet do spisu, a ani skutečnost, že žalobkyně byla seznámena s výsledky daňové kontroly o 11 měsíců později dne 16. 3. 2018.
4. Tímto způsobem vydané dodatečné platební výměry byly vydány na základě „zlovůle“ správce daně a nemůžou být legitimním důvodem pro prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“). Nadto žalobkyně dodává, že je nezákonný postup žalovaného, který pro nápravu procesních pochybení správce daně deklaroval prodloužení prekluzivní lhůty z důvodu předčasně vydaných dodatečných platebních výměrů, tedy vydaných před řádným ukončením daňové kontroly.
5. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobkyně uplatnila právo na náhradu nákladů řízení.
6. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním názoru uvedeném v žalovaném rozhodnutí, zejména trval na tom, že v odvolacím řízení lze zhojit pochybení správce daně, který neprojednal zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem, tudíž postup žalovaného nemohl být nezákonný. Dále uvedl, že nedůvodná je též námitka co do uplynutí prekluzivní lhůty, jelikož dle § 148 odst. 2 daňového řádu se prekluzivní lhůta prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty dojde k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Jelikož dodatečné platební výměry zůstaly nezměněny v odvolacím řízení, jedná se tak stále o důvod prodlužující prekluzivní lhůtu dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
7. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
8. Krajský soud zjistil ze správního spisu tyto rozhodné okolnosti. Dne 6. 5. 2014 byla u žalobkyně za předmětná zdaňovací období zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), což je zaznamenáno v protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 2230425/14/2110-05402-203968. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytu a nebytových prostor.

9. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 1. 12. 2016 (viz písemnost č. j. 4730334/16/2110-60562-203968 ze dne 30. 11. 2016). Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, zda přijatá zdanitelná plnění použila v rámci svých ekonomických činností definovaných v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), čímž nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobkyně se ke zjištěným skutečnostem vyjádřila dne 1. 2. 2017 a zároveň navrhla výslech svědků a místní šetření. Správce daně následně vydal dne 21. 2. 2017 oznámení o projednání zprávy o daňové kontrole a datum stanovil na den 8. 3. 2017. Proti tomuto postupu podala žalobkyně stížnost, jelikož se správce daně nevyjádřil k navrhovaným důkazům. Této stížnosti bylo vyhověno dne 10. 3. 2017, v tento den se též správce daně vyjádřil k navrhovaným důkazům, přičemž žalobkyni sdělil, že výslech svědků nebude provádět pro jejich nadbytečnost.
10. Dne 10. 3. 2017 správce daně opět vydal oznámení o projednání zprávy o daňové kontrole a stanovil termín projednání na den 21. 3. 2017. Žalobkyně dne 14. 3. 2017 zplnomocnila Mgr. Ing. Lucii Kolmanovou zastupováním pro daňové řízení. Zástupkyně žalobkyně požádala o umožnění nahlédnutí do spisu, správce daně stanovil zástupkyni termín na den 23. 3. 2017. Z tohoto termínu se zástupkyně omluvila (nový termín stanoven na den 27. 3. 2017) a požádala o odložení termínu projednání zprávy o daňové kontrole až do dne, kdy jí bude umožněno nahlédnout do spisu. Této žádosti správce daně nevyhověl a zaslal žalobkyni dne 21. 3. 2017 zprávu o daňové kontrole, na základě čehož byly vydány dodatečné platební výměry na DPH.
11. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně včasné odvolání, ve kterém namítala hrubé procesní pochybení, jelikož zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, správce daně neprovedl a nesprávně vyhodnotil důkazy navrhované žalobkyní a také provedl navrhované místní šetření bez její účasti. Na závěr namítala uplynutí prekluzivní lhůty.
12. Žalovaný uznal námitku žalobkyně, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, jako důvodnou a nařídil správci daně zprávu o daňové kontrole řádně projednat. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (č. j. 7 Afs 20/2012 – 41; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz) zvolil postup dle § 115 odst. 1 daňového řádu, žalobkyně tedy byla správcem daně opětovně vyzvána, aby se dostavila k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 16. 3. 2018 se dostavila zástupkyně žalobkyně ke správci daně a byla projednána zpráva o daňové kontrole, čímž došlo dle žalovaného k nápravě pochybení správce daně. Další odvolací námitky shledal žalovaný jako nedůvodné a odvolání dne 17. 4. 2018 žalovaným rozhodnutím zamítl.
13. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí žalovaného v rámci žalobkyní uplatněných žalobních bodů dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako „s.ř.s.“), a dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
14. Na tomto místě soud považuje za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku

Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9; ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13; rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

15. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
16. Ve zde projednávané věci žalobkyně v žalobě proti skutkovým zjištěním nebrojí, sporným zůstávají otázky právní, a to konkrétně zákonnost postupu žalovaného, který v odvolacím řízení zhojil pochybení správce daně, spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, a dále s tím spojené uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z důvodu, že na běh prekluzivní lhůty má ve zde projednávané věci vliv platnost dodatečných platebních

výměrů, má krajský soud za vhodné se prvně vypořádat s námitkou žalobkyně, proti zhojení pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, a to v odvolacím řízení, čímž žalovaný ponechal dodatečné platební výměry v platnosti.

17. Odvolací daňové řízení je ovládáno § 109 a násl. daňového řádu, přičemž takové řízení se v jistých aspektech liší od standardního odvolacího řízení dle správního řádu. Dle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Další ze zmiňovaných rozdílů od standardního správního odvolacího řízení podle zák. č. 500/2004 Sb., správního řádu, zakládá také § 116 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení buď rozhodnutí změní, rozhodnutí zruší a řízení zastaví nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Žalovaný tedy nemá v rámci odvolacího řízení dle zákona možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. K tomu lze plně odkázat na právní větu vytvořenou z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu: „*Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ (usnesení NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému tak zákon stanoví pravomoc v odvolacím řízení napravit jakoukoliv odstranitelnou vadu daňového řízení, pokud při tom budou zachovány procesní práva daňového subjektu. Mezi takovou pravomoc žalovaného je nutno řadit i možnost napravit vady při projednání zprávy o daňové kontrole. Zákon tak odvolacímu orgánu zakládá pravomoc dodatečně projednat zprávu o daňové kontrole. K nápravě takových pochybení je odvolací orgán oprávněn i prostřednictvím správce daně na základě § 115 daňového řádu. Lze tedy plně aplikovat závěr uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, čj. 9 Afs 169/2015 - 97: „*Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole před vydáním platebního výměru. Není tedy vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného platebního výměru, že zpráva o daňové kontrole (odůvodnění platebního výměru) byla se stěžovatelkou projednána až po jeho vydání, a to za situace, kdy i přes dodatečné výsledky svědků nebyly vyvráceny pochybnosti o průkaznosti daňových výdajů uplatněných stěžovatelkou v daňovém přiznání.*“
18. Mezi stranami není sporu, že jednáním správce daně došlo k procesnímu pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole, když toto pochybení shledal sám žalovaný a ve svém rozhodnutí uvedl: „*Zástupce odvolatele měl být pozván k projednání zprávy o daňové kontrole v konkrétním termínu, a to opakovaně, což ve zde řešené věci učiněno nebylo, neboť první termín projednání zprávy o kontrole byl zrušen z důvodu nevyřízení stížnosti odvolatele (viz bod [23]) a před druhým termínem projednání zprávy o kontrole nebylo zástupci odvolatele umožněno nahlédnout do spisu. Z toho důvodu odvolací orgán dospěl k závěru, že řízení vedené v prvním stupni bylo zatíženo vadou spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole.*“ Ze správního spisu pak vyplývá, že v návaznosti na zjištěné pochybení zaslal žalovaný správci

daně doplnění spisového materiálu (č. j. 8829/18/5300-21444-710132), kterým mu uložil řádně projednat zprávu o daňové kontrole, k čemuž došlo při ústním jednání dne 16. 3. 2018 (protokol č. j. 1107758/18/2110-60561-203968). Z protokolu jasně vyplývá, že zástupkyně žalobkyně svým podpisem stvrdila projednání zprávy o daňové kontrole v plném rozsahu. Při projednávání zprávy o daňové kontrole již nebylo znovu namítáno, že by nebylo zástupkyni žalobkyně umožněno nahlédnout do spisu, jelikož zástupkyně nahlédla do spisu již dne 27. 3. 2017.

19. Dle krajského soudu došlo uvedeným postupem dle § 115 odst. 1 daňového řádu ke zhojení vady v postupu správce daně, a jelikož nedošlo ze strany daňových orgánů k přehodnocení skutkových a právních okolností v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, nebyly dotčené platební výměry žalovaným zrušeny. V tomto postupu neshledává krajský soud žádná pochybení, postup žalovaného lze bez dalšího označit za zcela zákonný, mající oporu jak v literě zákona, tak v ustálené judikatuře správních soudů. Žalobkyně namítá, že došlo k porušení jejích práv, jelikož se nemohla před vydáním platebních příkazů vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole, což nemůže změnit ani ta skutečnost, že žalobkyně byla seznámena s výsledky daňové kontroly o 11 měsíců později dne 16. 3. 2018. K tomu krajský soud uvádí, že je nutno rozlišovat od sebe dva okamžiky, které v rámci daňové kontroly nastávají. Jedním okamžikem je seznámení daňového subjektu s výsledkem daňové kontroly (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a druhým je okamžik projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36: *„Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 – 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 – 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 – 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu). V návaznosti na odlišný smysl těchto dvou procesních fází judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebních výměrů v rámci odvolacího řízení možné je.“* Námitka žalobkyně je tedy s ohledem na výše uvedené nedůvodná. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 1. 12. 2016 a následně se vyjádřila k výsledku daňové kontroly a navrhla doplnění dokazování. Skutečnost, že jejím důkazním návrhům nebylo vyhověno, již nemá na zde řešenou otázku vliv. Správce daně

však následně pochybil, když s žalobkyní řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, nicméně jde pouze o formální zakončení daňové kontroly, tuto vadu lze napravit v odvolacím řízení, k čemuž také došlo a s žalobkyní byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána. Skutečnost, že platební výměry byly vydány již o 11 měsíců dříve, na věci nic nemění, jelikož pokud by došlo v rámci opožděného projednání zprávy o daňové kontrole ke zjištění, že byly vydány platební výměry nezákonně, byly by zrušeny. K takovému zjištění však nedošlo. Postup správce daně byl sice zatížen vadou procesního charakteru, nicméně aniž by došlo k porušení práv žalobkyně, a proto byly platební výměry ponechány v platnosti a odvolání žalobkyně zamítnuto. Žalobkyně tímto postupem nebyla v žádném případě zkrácena na svých procesních právech, jelikož jí byly oznámeny výsledky daňové kontroly, žalobkyně se k nim vyjádřila, žalobkyni bylo, byť opožděně, umožněno nahlédnout do spisu a projednat se správcem daně zprávu o daňové kontrole. Krajský soud tak hodnotí tuto námitku žalobkyně jako nedůvodnou.

20. Krajský soud následně přezkoumal žalované rozhodnutí co do námítky žalobkyně spočívající v tvrzeném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 141 odst. 1 daňového řádu. K tomu nejprve krajský soud shrne právní úpravu dopadající na běh prekluzivní lhůty dle daňového zákona. Základní prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v ust. § 141 odst. 1 daňového řádu, dle kterého daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Zároveň dle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž začne tato lhůta běžet znovu od začátku. Na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty dle odst. 1, je zde vázán počátek „obnovené“ lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty způsobil. Pro stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je tak rozhodný den následující po dni, ve kterém k onomu úkonu došlo. Dle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b)]. Již z pouhé dikce zákona jasně vyplývá, že se prodlužuje lhůta pro stanovení daně (3 roky), nikoliv že od nastalé skutečnosti mají daňové orgány dle § 148 odst. 2 již pouze rok na stanovení daně. Je mylné domnívat se, že se jedná o institut, který by přerušoval běh tříleté prekluzivní lhůty a zahajoval tak běh jednoleté lhůty nové. V situaci, kdy nám § 148 odst. 1 daňového řádu stanovuje lhůtu pro stanovení daně na tři roky, prodlužuje se tato tříletá lhůta na základě § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok. Jinak řečeno, ze tříleté lhůty se stává lhůta čtyřletá. Pro počátek běhu onoho „roku na víc“ je tedy rozhodný den, ve kterém končí standardní tříletá prekluzivní lhůta, nikoliv den, ve kterém v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo ke skutečnosti, která založila ono prodloužení. Ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu tak fakticky přidává jeden rok k tříleté lhůtě.
21. Ve zde projednávaném případě byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola dne 6. 5. 2014, běh tříleté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 7. 5. 2014, tedy

den následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měl dne 9. 5. 2017 (§ 33 odst. 4 daňového řádu). Žalobkyni byly dne 25. 4. 2017 doručeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Na základě této skutečnosti došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení tříleté lhůty o jeden rok, tedy do 9. 5. 2018. Žalované rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 18. 4. 2018, tudíž ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

22. Skutečnost, že platební výměry, které prodlužují prekluzivní lhůtu o jeden rok dle § 148 odst. 2, byly doručeny žalobkyni ještě před řádným projednáním zprávy o daňové kontrole, na věci nic nemění, jelikož tato procesní vada v řízení před správcem daně byla v rámci odvolacího řízení zhojena, žalobkyně nebyla zkrácena na svých procesních právech a vydané platební výměry tak zůstaly nezměněny a výrokem žalovaného rozhodnutí byly potvrzeny. Nadto zákonnost tohoto postupu žalovaného přezkoumal zdejší soud (viz argumentace výše) a shledal jej v souladu s daňovými zákony. Za této situace, kdy platební výměry zůstaly po rozhodnutí žalovaného i zdejšího soudu nezměněny, nelze důvodně zpochybňovat jejich způsobilost vyvolat následky dle § 148 odst. 2 daňového řádu. K takové polemice by mohl krajský soud přistoupit pouze v případě, pokud by shledal vydané platební výměry nezákonnými, k tomuto však nedošlo, a proto nezbylo krajskému soudu než shledat námitku co do uplynutí běhu prekluzivní lhůty za nedůvodnou.
23. Při ústním jednání konaném u krajského soudu dne 20. 2. 2019 zrekapitulovala zástupkyně žalobkyně uplatněné žalobní body, přičemž dle protokolu o jednání mimo jiné uvedla: *„Pokud se jedná o další uplatněné žalobní námitky, a to neakceptované návrhy výsledků svědků a místní šetření bez přítomnosti žalobce, k tomu již žalobce nemá žádné návrhy důkazů a uvádí, že vše bylo sděleno v průběhu daňového řízení.“* (viz protokol o jednání ze dne 20. 2. 2019, č. j. 52 Af 24/2018-34). Krajský soud k tomuto konstatuje, že takto uvedená žalobní námitka nebyla uplatněna v žalobě ani v jiném následujícím podání a je tudíž poprvé uvedena až při ústním jednání dne 20. 2. 2019. Ustanovení § 71 odst. 2 s.ř.s. zakládá koncentrační zásadu soudního řízení správního, když rozšiřovat žalobu o další žalobní body lze pouze ve lhůtě pro podání žaloby, která činí 2 měsíce od doručení žalovaného rozhodnutí (72 odst. 1 s.ř.s.). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 4 Ads 114/2009 - 49, č. 2665/2012 Sb. NSS: *„Možnost uplatňovat námitky a připomínky, navrhopvat důkazy a činit jiné návrhy jen do určitého procesního stádia je totiž jedním z pojmových znaků zásady koncentrace, která je opakem zásady jednotnosti, podle níž lze takové úkony činit po dobu celého řízení až do vydání rozhodnutí.“* Žalované rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 18. 4. 2018, je tudíž bez pochyb, že žalobní bod uvedený nově až při ústním jednání dne 20. 2. 2019 nemůže být považován za řádně a včas uplatněný žalobní bod a nemůže mít tudíž žádný vliv na soudní přezkum žalovaného rozhodnutí (srov. též rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 As 206/2015 - 35).
24. Nicméně krajský soud se nad rámec uvedeného vyjádří k postupu správních orgánů, které se dle žalobkyně nevypořádaly řádně ve svých rozhodnutích s jejími důkazními návrhy, jelikož jejím návrhům nebylo vyhověno. Jelikož žalobkyně tuto „námitku“ v řízení před soudem zmiňuje poprvé až při ústním jednání a nelze tudíž tuto námitku považovat za řádně uplatněný žalobní bod, může se k ní krajský soud vyjádřit pouze v obecné rovině,

když navíc žalobkyně ani při ústním jednání svou argumentaci nijak nerozvinula a zůstala tak pouze u obecného tvrzení, přičemž pouze odkázala na skutečnosti, které uvádí v daňovém řízení. V této souvislosti lze připomenout, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Žalovaný se ve svém rozhodnutí s obdobně koncipovanou námitkou vypořádal v bodě [30] rozhodnutí, ve kterém se ztotožnil s hodnocením správce daně, když uvedl, že „*prvostupňový správce daně neměl pochybnosti o tom, že došlo k dodání zboží a služeb, ale měl pochybnosti o tom, zda byla plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti odvolatele. Odvolatel ani v odvolání neuvedl, že by navrhovaní svědci mohli prokázat, že plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti odvolatele, byt věděl, že toto je důvodem neuznání nároku na odpočet a že navrhovaní svědci nebyli vyslechnuti právě vzhledem k tomu, že tito mohli potvrdit pouze uskutečnění plnění, které správce daně nezpochybnil.*“ S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně navrhovala výslech zástupců jednotlivých dodavatelů, stavbyvedoucích a dalších subjektů odlišných od žalobkyně. To by však do věci nemohlo vnést nové světlo, jelikož takoví svědci mohou pouze potvrdit, že deklarovaným plněním došlo, což daňové orgány nezpochybňují, nemohou však žádným způsobem prokázat, že žalobkyni poskytnutá plnění jsou účinná pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 ZDPH. Je navíc nutné si uvědomit, že správce daně není povinen provádět veškeré navržené důkazy. Jak dlouhodobě judikuje Nejvyšší správní soud: „*Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. O každém navrženém důkazu správce daně uváží, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, anebo do řízení nic nového přinést, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43).*“ (rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 10 Afs 182/2016 – 40). Této své zákonné povinnosti správce daně dostal, když ze správního spisu vyplývá, že k navrženým důkazům se správce daně vyjádřil, uvážil o nich a žalobkyně pouze s jeho úvahami, na rozdíl od žalovaného a krajského soudu, nesouhlasí. K tomu tedy krajský soud uzavírá, že správce daně a posléze též žalovaný se vyjádřili k navrhovaným svědeckým výpovědím, opřeli svá rozhodnutí o ucelené úvahy, se kterými se krajský soud ztotožňuje, a nelze z tohoto důvodu dát žalobkyni zapravdu.

25. Žalobkyni nelze dát za pravdu ani co do její argumentace o pochybení správce daně, který provedl místní šetření bez její účasti. Navíc žalobkyně opět v řízení před soudem ani v odvolání neuvádí konkrétní argumentaci a nelze jinak, než se tedy vyjádřit v obecné rovině. Místní šetření je jako součást vyhledávací činnosti správce daně upraveno v § 80 a násl. daňového řádu, ve kterém se stanovuje rozsah, podmínky a další náležitosti místního šetření. Nicméně z dikce zákona nevyplývá povinnost správce daně provádět místní šetření pouze za přítomnosti daňového subjektu. Lze připustit, že Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 9. 11. 2000, sp. zn. IV. ÚS 169/2000, korigoval postup správce daně, když uvedl: „*Provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zák.*

o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“ Tomuto apelu Ústavního soudu správce daně vyhověl, když ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně o místních šetřeních věděla a správce daně se s ní snažil, leč bezúspěšně, dojednat vyhovující datum místního šetření. Správce daně se totiž snažil žalobkyni opakovaně telefonicky kontaktovat, včetně zaslání SMS dne 25. 5. 2015, jak uvedeno v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Ze zjištěných okolností tak nelze dovodit závěr, že žalovaný pochybil, když potvrdil postup správce daně, který provedl místní šetření bez přítomnosti žalobkyně.

26. Po přezkumu žalovaného rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů krajský soud uzavírá, že nelze spatřovat nezákonný postup žalovaného, který v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu odstranil vadu řízení před správcem daně tím, že zadal správci daně dodatečně projednat zprávu o daňové kontrole řádným způsobem. Tento postup má oporu jak v zákoně, tak v ustálené judikatuře správních soudů, a je tedy nutno označit takovou námitku žalobkyně za nedůvodnou. Stejným způsobem hodnotil krajský soud také námitku žalobkyně co do tvrzené prekluze práva na stanovení daně. Za situace, kdy platební výměry zůstaly nezměněny nelze polemizovat nad jejich účinností dle § 148 odst. 2 daňového řádu. K opožděně uplatněným žalobním námitkám neprovedení svědeckých výpovědí a provedení místního šetření bez přítomnosti žalobkyně krajský soud doplňuje, že ani v případě řádně uplatněných žalobních námitek by tyto nemohly obstát z důvodů shora uvedených.
27. Krajský soud tak na základě výše uvedené argumentace shledal žalobu nedůvodnou a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
28. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu soudního spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 21. února 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu