



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudkyň JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **I. T.**

zastoupen Mgr. J. H., daňovým poradcem

proti

žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22607/17/5300-22444-710968, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22607/17/5300-22444-710968, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 26. 5. 2017, č. j. 24209/17/5300-22444-710968, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. J. H., daňového poradce se sídlem L. 2401/24, O.

Odůvodnění:

I. Žalobní body

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 17. 7. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22607/17/5300-22444-710968 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry z 21. 4. 2016, doměřující žalobci daň z přidané hodnoty za období 1. – 4. čtvrtletí 2012. Svou žalobu odůvodnil tím, že nebyly splněny kumulativní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, naopak žalobce splnil v plném rozsahu povinnost prokázat jím tvrzené skutečnosti, a to zejména v odvolacím řízení, a je tedy možno stanovit daň dokazováním. Dále namítl, že řízení u žalovaného trpí procesními vadami, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.
2. Konkrétně žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve výpočtu nové daňové povinnosti. Novou daňovou povinnost nelze zjistit ani ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se k nim, neboť i zde výpočet absentuje. Dodatečné platební výměry z 21. 4. 2016, byť jsou podle žalobce vadné, umožňují dobrat se toho, jakým způsobem správce daně daň doměřil; v napadeném rozhodnutí to však možné není.
3. Dále žalobce namítl podjatost správce daně, neboť úkony při doplnění dokazování v odvolacím řízení činily stejné osoby, které je prováděly v rámci prvostupňového řízení. Podle žalobce může správce daně v rámci odvolacího řízení činit pouze některé úkony, nemůže však z provedených důkazů vyvozovat závěry, což se stalo, neboť odvolací orgán závěry správce daně, vyjádřené ve stanovisku k odvolání, převzal i s chybami.
4. Dále žalobce namítl, že nedošlo k řádnému a zákonnému ukončení daňové kontroly. Žalobci nebylo umožněno před ukončením daňové kontroly nahlédnout do vyhledávací části spisu, bylo mu to umožněno teprve až po předání zprávy o daňové kontrole. Žalobci tak bylo znemožněno se proti závěrům v daňové kontrole účinně bránit, proto žalobce

odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole a další postup správce daně tak byl nezákonný. Stížnost, kterou žalobce podal, byla v tomto smyslu chybně vyřízena.

5. K námitce, že nebyly splněny podmínky při stanovení daně dle pomůcek a daň měla být stanovena dokazováním, neboť žalobce splnil svou důkazní povinnost, žalobce konkrétně uvedl, že nebyly provedeny výsledky všech jím navržených svědků a nebylo uvedeno, z jakého důvodu se tak stalo, konkrétně výsledk Ing. V.I. (k vedení evidence tržeb zboží), J. E. (opakovaná výpověď k přebírání reklamace, neboť byl vyslýchán v době, kdy konkrétní balíky nebyly předmětem doměrku), M. Z., M. K., společnosti MORAVEL a.s., pana G., M. V., B. F. a Autoseating s. r. o. (všichni k obsahu balíků). Dále žalobce namítl, že žalovaný nepřihlédl k některým prokázaným skutečnostem a v pomůckách „fabuloval“. Konkrétně nepřihlédl k výpovědi M. V., A. H. a J. J., kteří potvrdili v konkrétních případech, že se jednalo o dodání kočárku pro panenky v rámci reklamace, R. Š., která potvrdila, že obsahem balíku nemohl být nové kočárky z důvodu váhy kočárku, V. G., která potvrdila, že se jednalo o reklamaci a dodání soukromých věcí (ojeté kolečko a přeposlaný balíček z Kadaně), I. Š., který potvrdil, že se nemohlo jednat o nový kočárek společnosti Baby point s. r. o., která jednotlivé balíky jednoznačně určila jako reklamace a dodání pláštěnek, H. Š., která potvrdila dodání soukromého zboží a reklamace, O. N., který uvedl, že bylo doposíláno chybějící zboží, kočárky nakupovány nebyly, I. Š., který identifikoval konkrétní balíky jako reklamace, nikoliv dodání nových kočárků a V. P., která potvrdila, že balíky byly buď reklamace, nebo dodání zboží do komise, M. B., která uvedla, že docházelo k chybám ve vystavování paragonů, tržba byla vedena podle knihy tržeb a paragony se vyhazovaly, a M. D., která potvrdila vystavování paragonů z různých bločků a vysokou chybovost. V doplnění žalobních tvrzení žalobce uvedl, že výsledky byly vedeny až s odstupem více než tři let, než byly navrženy, což ovlivnilo jejich úplnost a konkrétnost. Dále žalobce namítl, že v seznámení se zjištěnými skutečnostmi jednak chybí stanovisko žalovaného ke spornému doměření daně za 8 kočárků a 3 ks autosedaček v prosinci 2012, zejména však v něm abscentuje výpočet pro doměření daně. Není pravdou, že by k zásilkám doručovaným v květnu a prosinci 2012 nebyly k dispozici faktury za přepravu PPL. V prvostupňovém řízení žalobce nebyl vyzván k jejich předložení, a proto je předložil až v odvolacím řízení. Žalobce podle svého názoru předložil k evidenci zboží všechny požadované doklady, sestavy majetku, sestavy zboží a požadované inventury byly správci daně předány Policií ČR. Dále žalobce namítl „nesmyslnost použitých pomůcek“, a to zejména váhu kočárku, která není 10-15 kg, ale 18-23 kg; žalovaný vycházel z internetových stránek prodejců, kteří prodávali jiné kočárky, a nezohlednil svědecké výpovědi, jak je uvedeno výše. Žalovaný se nezabýval reklamací ostatního sortimentu, jen kočárku a autosedaček, čímž byl jeho závěr zásadně ovlivněn, a zohlednil pouze reklamace zasílané PPL, nikoliv ostatní reklamace, které byly rozesílány vlastním rozvozem, prostřednictvím České pošty, anebo v maloobchodě. Nezohlednil ani nárůst reklamací v důsledku dvouleté záruční lhůty a nabízený bezplatný servis pozáruční. Dále přisuzoval dodání zboží subjektům, které je nikdy neodebíraly.
6. Konečně žalobce poukázal na nepřiměřeně krátkou lhůtu mezi žalobcem učiněným vyjádřením se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v odvolacím řízení (205 stran) dne 10. 5. 2017 v 6:28 hod. a vydáním napadeného rozhodnutí již dne 17. 5. 2017.

II. Stanovisko žalovaného

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Co se týče námitky podjatosti a nesprávného ukončení daňové kontroly, odkázal na napadené rozhodnutí. K nahlížení do spisu žalovaný uvedl, že z vyhledávací do veřejné části spisu byly v roce 2015 přeraženy tři písemnosti, a to přede dnem projednání zprávy o daňové kontroly. Žalovaný se tak porušení ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu nemohl dopustit. Nadto žalobci nebylo znemožněno se proti zjištěním v rámci daňové kontroly bránit, neboť v době od 21. 6. 2015 do 26. 11. 2015 se vyjádřil celkem 9x. Ke změně výsledku kontrolního zjištění však nedošlo.
8. Žalovaný poukázal na to, že správce daně a žalovaný nejsou povinni provést všechny navržené důkazy. K neprovedení navržených důkazů a k otázce splnění zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek se vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Co se týče váhy kočárků, žalovaný vycházel ze zjištění z internetových stránek prodejců téhož zboží, tato zjištění jsou součástí úředního záznamu z 12. 11. 2015 a v návaznosti na tato zjištění byl za předmět zásilek o váze mezi 10 kg a 20 kg označen kočárek. Koneckonců i žalobcem uváděná váha se částečně překrývá se zjištěním žalovaného, nejedná se tedy o pomůcku nesmyslnou. Co se týče pomůcky pro výpočet zásilek týkajících se reklamovaných zboží, žalovaný zdůraznil, že celkový počet reklamací není relevantní pro stanovení procenta reklamovaného zboží; východiskem byly údaje namátkou vybraných prodejců téhož druhu zboží.
9. Nakonec žalovaný poukázal na to, že mezi kvantitou a kvalitou vyjádření neexistuje přímá úměra a neplatí tedy, že čím delší písemnost, tím lepší. Rovněž neexistuje přímá úměra mezi počtem stran napsaných žalobcem v rámci odvolacího řízení a počtem stran závěrečného rozhodnutí o odvolání. Z lůžty, která uplynula mezi podáním vyjádření žalobce a napadeným rozhodnutím, tak nelze dovozovat žádné závěry.

III. Posouzení krajským soudem

10. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

IV. Zjištění ze správního spisu

11. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující: u žalobce byla dne 2. 6. 2014 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. kvartál 2012. Současně byla zahájena i kontrola na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2012. Hlavní podnikatelskou činností žalobce za šetřená období byl velkoobchod, maloobchod, nákup a prodej dětských kočárků, autosedaček, kočárků pro panenky a v omezeném množství i dětského nábytku. V průběhu daňové kontroly správce daně došel k závěru, že žalobcem předložená daňová evidence pro daňové účely, kterou měl žalobce povinnost vést podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, je neúplná a neprůkazná. Z tohoto důvodu nebylo možné za šetřená období objektivně prověřit okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty dokazováním. Proto přistoupil k použití pomůcek a na základě nich dne 21. 4. 2016 vydal čtyři dodatečné platební výměry za jednotlivá posuzovaná období. K odvolání žalobce žalovaný

napadeným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry tak, že za 1. čtvrtletí 2012 byla daňová povinnost nepatrně snížena, za ostatní byla zvýšena, a došlo tak k doměření daně; napadené rozhodnutí bylo dne 26. 5. 2017 opraveno ve zřejmých nesprávnostech.

V. K jednotlivým žalobním námitkám

12. Krajský soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí co do výpočtu nové daňové povinnosti. Za tím účelem považuje krajský soud za podstatné podrobně zrekapitulovat obsah napadeného rozhodnutí.
13. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce předložil evidenci pro daňové účely, ale tato neobsahovala všechna uskutečněná zdanitelná plnění a žalovaný ji tudíž považoval za neúplnou a nepravdivou; tato neúplnost byla umocněna i skutečností, že žalobce nevedl evidenci zásob, bez které a bez na ni navazujícího průkazně a hodnověrně zjištěného skutečného stavu zásob není možné posoudit, zda v evidenci pro daňové účely jsou evidována veškerá uskutečněná plnění, týkající se prodeje zboží a k nim se vztahující přijatá plnění. V tomto se žalovaný ztotožnil se správcem daně, který žalobce vyzval k prokázání úplnosti a pravdivosti daňové evidence. Se svými závěry žalovaný žalobce seznámil v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 4. 2017 a ve výzvě k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem odvolacího orgánu. Žalovaný vyšel z toho, že žalobce neprokázal, co bylo předmětem poštovních dobírkových poukázek typu C, které si správce daně obstaral, a zda byla přiznána daň za prodej zboží. Dále žalovaný vyšel z toho, že paragony, které byly žalobcem vystaveny, mají neúplné číselné řady, stejně tak jako faktury za hotové. K tomu byly vyslechnuty paní M. B. a paní M. D., které však důvod scházejících čísel paragonu a faktur za hotové neprokázaly, neboť je podle žalovaného nepravděpodobné, že u nich docházelo k chybovosti odpovídající scházejícím paragonům a fakturám. Z tohoto důvodu žalovaný k možnému chybnému vypsání paragonu a faktur za hotové nepřihlédl a při stanovení daně vztahující se ke scházejícím dokladům za pomoci pomůcek vycházel ze zjištěného množství scházejících dokladů, tj. 354 ks (71%), oproti původně namátkou zjištěnému množství scházejících dokladů za hotové zjištěných správcem daně, které představovaly pouze 40%. Původní pomůcku vycházející z namátkou zjištěného množství použitých dokladů považoval žalovaný za nerelevantní. Naopak pomůcku správce daně ke stanovení výše přijatých zdanitelných plnění, vztahujících se k prodeji zboží dle poštovních dobírkových poukázek, považoval žalovaný za relevantní.
14. Dále se žalovaný zabýval obsahem zásilek přepravované společností PPL CZ, kdy si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z poskytnutých přepravních služeb společností PPL CZ, jejímž prostřednictvím žalobce podle vlastního tvrzení odesílal zboží a výrobky na faktury a na dobírku a odesílal zboží do komise; největší množství zásilek však tvořily obchodní vzorky a reklamační opravy, zejména pozáruční. Žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že žalobce své tvrzení neprokázal, zejména neprokázal, že by předmětem zásilek přepravovaných společností PPL byly jen reklamace. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně zvolenou pomůckou k výpočtu, co bylo předmětem té které zásilky. Oproti správci daně však žalovaný nepřihlédl k výhodě pro žalobce, spočívající v možnosti připustit nárok na odpočet daně vztahující se k pořízení kočárků dodávaných odběratelům prostřednictvím zásilek PPL, neboť žalobce je nepožíval u tuzemských plátců a při pořízení od osob registrovaných k dani v Polsku by mu kromě nároku na odpočet

z přijatých plnění pořízených v Polsku vznikla i povinnost přiznat daň na výstupu při tomto pořízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí obecně konstatoval, že správce daně dostal požadavkům zákona z pohledu ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, daň byla stanovena prostřednictvím kvalifikovaného odhadu dostatečně spolehlivě v souladu s ustanovením § 98 odst. 4 daňového řádu a byly naplněny všechny tři zákonné podmínky přechodu na pomůcky. Přesto došlo ke změně napadených platebních výměrů a tím ke zvýšení doměřené daňové povinnosti žalobce - žalovaný konstatoval, že na základě kontrolních mechanismů v odvolacím řízení zjistil nové skutečnosti, což mělo za následek změnu původně stanovených hodnot vypočtených na základě provedené kontroly, a k tomu odkázal na doplnění stanoviska k odvolání z 14. 3. 2017 na str. 47-62. Matematické vyjádření shora popsaných změn v pomůckách a v neuznání výhody pro žalobce, které by vedlo k vysvětlení toho, jak a proč konkrétně žalovaný daň doměřil, napadené rozhodnutí neobsahuje.

15. V prvé řadě krajský soud připomíná, že v posuzované věci postupoval žalovaný podle § 114 odst. 4 daňového řádu, neboť odvolání směřovalo proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, ve kterém byl žalovaný omezen na zkoumání dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
16. Náležitosti, které rozhodnutí žalovaného musí splňovat, stanoví § 102 daňového řádu. Podle § 102 odst. 2 daňového řádu *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak*; podle odstavce 3 tohoto ustanovení, *v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí*.
17. V posuzované věci proběhla v řízení před I. stupněm daňová kontrola a v odvolacím řízení bylo prováděno dokazování, které vedlo ke změně skutkových zjištění, resp. ke změně použitých pomůcek. Za odůvodnění napadeného rozhodnutí tak nemůže být ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu považována zpráva o daňové kontrole, důvody výroku musí být uvedeny v samotném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí však trpí deficitem odůvodnění, protože z něj nelze zjistit, jak žalovaný dospěl ke změně prvostupňových dodatečných platebních výměrů, jak se konkrétně změny, ke kterým v odvolacím řízení žalovaný dospěl, promítly do nově stanovené daňové povinnosti žalobce.
18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že „*využití mechanismu (viz Úřední záznam str. 9 až 15) stanovení daně v rámci prováděné kontroly a jeho použití i v rámci odvolacího řízení ale měla v závislosti na zjištění nových skutečností v rámci odvolacího řízení za následek změnu původně stanovených hodnot (vypočtených na základě provedené kontroly), jak je opět zcela vyčerpávajícím způsobem popsáno v Doplnění (viz str 47 až 62)*“. „Doplněním“ žalovaný miní doplnění stanoviska správce daně k odvolání, které správce daně předložil poté, co z pověření žalovaného provedl jím uložené úkoly podle § 115 daňového řádu. Stanovisko k odvolání je správce daně povinen předložit odvolacímu orgánu podle § 113 odst. 3 daňového řádu. Komentář k § 113 odst. 3 daňového řádu se k charakteru tohoto stanoviska vyjadřuje tak, že „*[z]ák. o správě daní a poplatků místo stanoviska ukládal správci daně povinnost vypracovat předkládací zprávu a výslovně upravoval náležitosti, které tato*

*zpráva musela splňovat. Daňový řád obsahové náležitosti stanoviska neupravuje a ponechává v tomto směru prostor pro metodickou činnost Ministerstva financí. Z podstaty věci se však nabízí, že správce daně by se měl vyjádřit ke všem důvodům, které odvolatel uvedl ve svém odvolání, a měl by uvést argumenty, proč považuje odvolací námitky za nedůvodné. Stanovisko správce daně k odvolání je ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) třeba považovat za písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a je tak listinou, která se zakládá do vyhledávací části spisu. Správce daně by však měl odvolateli umožnit nahlédnout do této části spisu za podmínek stanovených v § 66 odst. 3 (srov. komentář k § 65 a 66).“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011.)* Jako listinu sloužící zejména pro komunikaci mezi správcem daně a odvolacím orgánem a jejich vzájemnou informovanost, která ani nemusí být daňovému subjektu zpřístupněna, nahlíží na stanovisko správce daně k odvolání Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 8 Afs 28/2013 – 44 ze dne 9. 7. 2014 nebo č. j. 2 Afs 76/2017 – 45 ze dne 25. 10. 2017. Je – li stanovisko k odvolání pouze interní komunikační listinou mezi správcem daně a odvolacím orgánem, není podle názoru krajského soudu možné, aby žalovaný za odůvodnění svého rozhodnutí učinil – byť část – stanoviska správce daně k odvolání; postup, kdy se za odůvodnění rozhodnutí považuje jiná část daňového spisu, je umožněn pouze podle § 147 odst. 4 daňového řádu, tedy v případě platebního výměru (dodatečného platebního výměru) vydaného pouze na základě výsledků daňové kontroly nebo výsledku postupu k odstranění pochybností. Navíc, stanovisko k odvolání obsahuje pouze zjištění učiněná správcem daně, jejichž hodnocení a dopad na posuzované prvostupňové rozhodnutí a tím na daňovou povinnost daňového subjektu je právě úkolem odvolacího orgánu, který se sice může ztotožnit se závěry správce daně, svou správní úvahu k tomu vedoucí však musí daňovému subjektu sdělit a přezkoumatelným způsobem ji odůvodnit; jen tak lze dostat požadavku, vyplývajícimu ze shora uvedeného § 102 daňového řádu na odůvodnění výroku rozhodnutí.

19. Krajský soud podtrhuje, že dopad změny v použitých pomůckách, ke které žalovaný na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení přistoupil, na daňovou povinnost žalobce, není uveden ani v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, ve kterém žalovaný pouze – bez dalšího – konstatuje, že uložil prvoinstančnímu správci daně doplnit řízení mimo jiné o provedení svědeckých výpovědí a že doplněný spisový materiál, spolu se stanoviskem prvoinstančního správce daně, zaevidoval dne 10. 3. 2017 pod č. j. 11703/17. K závěrům správce daně obsaženým v tomto doplnění se však žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi nijak nevyjadřuje, nehodnotí je ve vztahu k daňové povinnosti žalobce a neukládá žalobci se k nim vyjádřit. Žalovaný tak porušil právo žalobce, vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu, být seznámen předtím, než ve věci dojde k rozhodnutí, se stanoviskem žalovaného ke zjištěným skutečnostem, které musí obsahovat nejen prostý výčet zjištěných skutečností, ale i jejich hodnocení tak, aby bylo seznatelné, zda a jakým způsobem ovlivní výši jeho daňové povinnosti, resp. rozhodnutí o odvolání. To platí nejen pro případ stanovení daně dokazováním, ale i v případě stanovení daně na základě pomůcek; ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu ukládá odvolacímu orgánu seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, provádí –li odvolací orgán dokazování, a judikatura k tomu dovodila, že totéž platí v případě, je –li daň stanovena podle pomůcek a je –li odvolací řízení vedeno v režimu § 114 odst. 4 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 142/2014 – 28 z 18. 12.

2014). Tomuto požadavku však žalovaný nedostal a možnost obrany žalovaného tím byla eliminována.

20. Lze tedy přisvědčit žalobci, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť z něj přezkoumatelným způsobem nevyplývá důvod změny doměřené daňové povinnosti žalobce. Krajský soud proto napadené rozhodnutí postupem podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.
21. Krajský soud považuje za podstatné se vyjádřit i k dalším žalobním námitkám, které s nepřezkoumatelností rozhodnutí nesouvisí.
22. Postup, kdy odvolací orgán v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal doplnění nebo odstranění vad, je postup zákonný a nejedná se o případ, na který dopadá podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť správní orgán pověřený doplněním dokazování v rámci odvolacího řízení se nepodílí v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je „*úřední osoba (...) z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.*“. Jde typicky o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání se na úrovni finančního úřadu podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Může jít také o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. I zde je nutné úředníka finančního ředitelství vyloučit pro podjatost, neboť jinak by de facto rozhodoval o věci v obou instancích sám. To však není případ, kdy je prvostupňový správce daně odvolacím orgánem pověřen k provedení uložených úkolů v rámci § 115 daňového řádu a toto provedení zrealizuje tatáž osoba, která se podílela na prvostupňovém rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 172/2017 – ze dne 16. 5. 2018, „*[u]stanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.*“. Žalobní námitka nesprávného postupu z důvodu porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu není důvodná.
23. Není důvodná ani námitka nezákonného ukončení daňové kontroly pro neprojednání zprávy o daňové kontrole, když žalobci nebylo umožněno před ukončením

daňové kontroly nahlédnout do vyhledávací části spisu, ale až po předání zprávy o daňové kontrole. Umožnění nahlédnutí do vyhledávací části spisu totiž není podmínkou ukončení daňové kontroly ani podmínkou projednání zprávy o daňové kontrole. Postup ukončení daňové kontroly vyplývá z § 88 daňového řádu. Možnost daňového subjektu nahlédnout do vyhledávací části spisu upravuje § 66 odst. 4 daňového řádu; dobu, po kterou je možno ponechat písemnosti zakládáné do vyhledávací části spisu a které mohou, či jsou uplatněny jako důkazní prostředky, upravuje § 65 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že *písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde – li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.* I kdyby správce daně nevyjmul písemnosti z vyhledávací části spisu před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole, ale až po jejím projednání, a teprve následně umožnil žalobci se s těmito písemnostmi (žalobce neuvádí, o jaké písemnosti se jednalo, zda se jednalo o důkazní prostředky uplatněné v rámci daňové kontroly) seznámit, jednalo by se o pochybení správce daně, které však nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, když žalobce v rámci odvolacího řízení na skutečnosti z těchto písemností zjištěných mohl reagovat. Koncentrace, vyplývající z § 88 odst. 3 daňového řádu, se vztahuje pouze na možnost doplnit kontrolní zjištění, a nijak nebrání daňovému subjektu uplatnit své námitky a tvrzení v odvolacím řízení, ve kterém se vzhledem k principu plné apelace zásada koncentrace neuplatní. Nadto, podpis zprávy o daňové kontrole představuje podle § 88 odst. 4 daňového řádu formální ukončení projednání zprávy, při kterém žádné nové skutečnosti nejsou zohledňovány, neboť před samotné projednání zprávy o daňové kontrole a její podpis daňový řád vsunul další krok, seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, kde má daňový subjekt - jak vyplývá z § 88 odst. 2 daňového řádu - naposledy v rámci daňové kontroly možnost navrhnout změnu kontrolních zjištění. Z tohoto pohledu je pro zachování práv žalobce bezvýznamné, zda mohl nahlédnout do vyhledávací části spisu těsně před projednáním zprávy o daňové kontrole nebo až potom, neboť při projednání zprávy o daňové kontrole již žádné námitky proti skutkovým zjištěním v rámci daňové kontrole nemohl vznést; mohl je uplatnit teprve až v odvolacím řízení, což také učinil. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

24. K dalším žalobním námitkám, směřujícím do nedůvodnosti přechodu na pomůcky, chybného hodnocení důkazů a nepřiměřenosti pomůcek, se vzhledem k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí krajský soud zatím nebude vyjadřovat.
25. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů rozhodnutí, jak bylo uvedeno výše, krajský soud je postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bez jednání zrušil.
26. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky

a třikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 4. října 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu