



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **D. s. a.s.,**
zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Kulhánkem
sídlem Dlouhá 101/13, 500 03 Hradec Králové

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.03.2016, č.j. 9636/16/5300-22443-711377,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení předmětu řízení:

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) domáhal soudního přezkumu zákonnosti rozhodnutí uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku. Tímto rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Pardubický kraj

dne 26.5.2015, č. j. 1001428/15/2801-50525-607304 a tento dodatečný platební výměr byl potvrzen. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2011 ve výši 29 256 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 851 Kč.

Žalobní body:

2. Dle žalobce správce daně v rozporu se zákonem nahradil odůvodnění vydaných dodatečných platebních výměrů právě zprávou o daňové kontrole, ačkoliv k tomu nebyly splněny zákonné podmínky, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla žalobcem podepsána a současně se ze strany žalobce nejednalo o bezdůvodné odepření podpisu.
3. Dále žalobce namítal, že se zpráva o daňové kontrole nevěnuje pouze dani z přidané hodnoty, nýbrž rovněž dani z příjmů právnických osob, přičemž je v ní řešeno více zdaňovacích období, tedy dle žalobce nelze aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu a použít daňovou zprávu místo řádného odůvodnění dodatečného platebního výměru. Žalobce poukázal na skutečnost, že zpráva o daňové kontrole má 135 stran, které se věnují různým daňovým povinnostem žalobce, který musel vyhledat odůvodnění dodatečného platebního výměru ve změti informací sám, žalovaný pak ve svém rozhodnutí označil strany zprávy o daňové kontrole obsahující relevantní zjištění a odůvodnění.
4. Dále žalobce uplatnil námitku neprovedených důkazů v průběhu daňové kontroly, a to výsledky bývalých členů představenstva a dalších orgánů. Jednalo se především o návrh výsledku Ing. M. P., předsedy představenstva v rozhodné době, a Ing. V. B., účetní v rozhodné době. Správce daně svůj postup zdůvodnil tím, že s uvedenými osobami hovořil sám žalobce a zjištění předložil správci daně. Žalovaný se přitom blíže nevyjádřil k důvodům, proč návrhům na dokazování nevyhověl. Jestliže žalovaný uvedl, že žalobce v řízení neunesl důkazní břemeno, pak k tomu došlo právě z důvodu, že žalobci nebylo umožněno provedení všech nezbytných důkazů. Právě s ohledem na to, že správce daně většinu důkazních návrhů nevyhověl, má žalobce za to, že odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole důvodně.
5. Konkrétní námitky proti skutkovým zjištěním správce daně žalobce neuplatnil. Žalobce navrhl provedení výsledku svědků navržených v řízení před správcem daně, tedy členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalé účetní Ing. V. B., když ve vztahu k projednávané věci neupřesnil, co konkrétně má být provedením navržených důkazů prokázáno.

Vyjádření žalovaného k žalobě:

6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se při svém rozhodování řídil zásadou volného hodnocení důkazů, ze které vyplývá, že není stanoven způsob dokazování rozhodných skutečností a ani množství důkazů, které by byly potřeba k dokázání určité skutečnosti. Žalovaný má za to, že v průběhu dokazování k žádnému pochybení nedošlo. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal s návrhem žalobce na provedení dokazování svědeckými výpověďmi. Dále uvedl, že žalobce nekonkretizoval tvrzení, k jejichž prokázání mají být svědci vyslechnuti. Co se týče odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole, má žalovaný za to, že žalobce k tomu neměl dostatečné důvody, přičemž o následcích bezdůvodného odmítnutí podepsání zprávy o daňové kontrole byl u ústního jednání řádně poučen. Dále se žalovaný vyjádřil k namítané nepřezkoumatelnosti platebního výměru, když uvedl, že v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o

daňové kontrole součástí odůvodnění každého jednotlivého platebního výměru. Rovněž napadené rozhodnutí považuje žalovaný za dostatečně odůvodněné a splňující veškeré požadavky stanovené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že v souladu s konstantní judikaturou nelze povinnost vypořádat se se všemi námitkami interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku či argument a na podporu tohoto tvrzení citoval nálezy Ústavního soudu (např. sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a III. ÚS 961/09). Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Okolnosti rozhodné ve věci:

7. Dne 26. 8. 2013 byla zahájena daňová kontrola žalobce týkající se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od srpna roku 2010 až do prosince roku 2011. V rámci této daňové kontroly bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce února 2011 v rámci prověření oprávněnosti provedené opravy přiznané daně z přidané hodnoty zjištěno, že žalobce zahrnul zápornou částku 146 244.15 Kč do uskutečněných zdanitelných plnění a snížil vypočtenou daň z této částky o 29 255.85 Kč na základě dokladu č. X ze dne 28.2.2011, kterým byla provedena oprava interního dokladu č. X ze dne 25.11.2010. Dle správce daně provedl žalobce neoprávněnou opravu na základě jím vystavených interních dokladů v jiném zdaňovacím období, než kterého se oprava týkala. Proto správce daně žalobci doměřil daň ve výši 29 256 Kč. Dne 20.5.2015 byla žalobci předložena v rámci ústního jednání k podpisu zpráva o daňové kontrole, žalobce však podpis odepřel. Následně napadl žalobce dodatečně vydaný platební výměr odvoláním, v němž uplatnil námitky obdobné jako v žalobě. Žalobce přitom shodně jako v žalobě tvrdil neúplnost učiněných zjištění s odkazem na neprovedené dokazování, konkrétní skutkové námitky však neuplatnil.

Posouzení věci soudem:

8. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) po veřejném projednání věci, přičemž dokazování navrženými výsledky členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalou účetní Ing. V. B. neprováděl, neboť jej vyhodnotil jako nadbytečné, jak rozvedeno níže. Krajský soud poznamenává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
9. Krajský soud při posuzování použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako odůvodnění vydaného dodatečného platebního výměru za situace, kdy žalobce odepřel podpis této zprávy, vycházel z ust. § 88 odst. 6 daňového řádu, které stanoví: *Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení*

Shodu s prvopisem potvrzuje

kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé (str. 134), že žalobce byl o následcích odepření podpisu poučen a ani on sám toto nespороval. Žalobce odůvodňuje odepření podpisu tím, že správce daně neprovedl všechny jím navrhované důkazy, konkrétně nevyslechl všechny navržené svědky. Z předmětné zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se otázkou navržených svědků správce daně dostatečně zabýval a zdůvodnil v části zprávy týkající se roku 2011, proč jejich výsledek považuje za nadbytečný (str. 114 -116, 130).

10. Pokud přitom správce daně dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, čemuž dle soudu správce daně ve věci dostatečným způsobem dostál, nemůže být jejich neprovedení relevantním důvodem pro odepření podpisu ze strany daňového subjektu. Opačný závěr by vedl k absurdní situaci, kdy by daňový subjekt mohl bez jakýchkoliv omezení navrhopvat provedení nadbytečných důkazů a správce daně by je musel vždy provést s vědomím toho, že pokud by tak neučinil, nebyla by zpráva o daňové kontrole použitelná jako důkaz pro dodatečné vyměření daně. Takový závěr by zjevně mohl vést k značnému prodloužení daňového řízení a k obstrukcím ze strany daňových subjektů. (Obdobný závěr ohledně námitek do způsobu hodnocení důkazních návrhů jako nedostatečného důvodu pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole vyplývá rovněž z rozsudku NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Uvedená žalobní námitka proto byla vyhodnocena jako nedůvodná.
11. Žalobce dále vytýká dodatečnému platebnímu výměru, že tento místo odůvodnění toliko odkazuje na zprávu o daňové kontrole, která je však velmi rozsáhlá a nepřehledná. Z toho důvodu pokládá žalobce již dodatečný platební výměr za nepřezkoumatelný. Soud při posuzování této otázky vycházel z ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, které stanoví: *Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.* Soud neshledal žádný důvod, pro který by toto ustanovení nebylo možné aplikovat, jelikož daň byla skutečně vyměřena výlučně na základě daňové kontroly. Jedná se tudíž o situaci, kterou zákonodárce předpokládal. Jediným důvodem uplatněným žalobcem, proč není možné použít zprávu o daňové kontrole namísto odůvodnění dodatečného platebního výměru, bylo tvrzení o porušení zásad daňového řízení a Listiny základních práv a svobod pro obsáhlost zprávy o daňové kontrole (135 stran), která řešila dvě odlišné daně za čtená zdaňovací období. Otázkou řádného odůvodnění zprávy o daňové kontrole, na kterou navazuje platební výměr, se zabýval již Ústavní soud, který v nálezu ze dne 27. 8. 2001 pod sp. zn. IV. ÚS 121/01 uvedl: *„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“* Krajský soud dospěl k závěru, že uplatněná žalobní námitka není důvodná, jelikož správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně její obsah uspořádal dle typu daně a dle jednotlivých roků, tedy rozhodně nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti. Klíčové okolnosti vedoucí k vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů jsou ve zprávě jasně popsány a i žalobce byl schopen se ve zprávě zorientovat, když uvádí čísla stran, na kterých je možné najít odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Požadavky na odůvodnění stanovené Ústavním soudem ve výše citovaném nálezu tak byly správcem daně naplněny. Konečně žalovaný vydal na základě odvolání žalobce napadené rozhodnutí, ve kterém jsou

popisovány pouze skutečnosti vztahující se k dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2011, tedy ve vztahu k žalovanému rozhodnutí pak žalobce ani nemůže důvodně tvrdit případnou nepřehlednost či dokonce nepřezkoumatelnost. I sám žalobce v jedné žalobě uplatnil námitky proti vícero dodatečně vydaným platebním výměrům a následně vydaným rozhodnutím žalovaného (byly soudem vyloučeny k samostatnému projednání a rozhodnutí ve věci), čímž prokázal, že souhrnné zpracování zprávy o daňové kontrole mu nezabránilo v řádném uplatnění jeho procesního práva na soudní ochranu.

12. Žalobce namítal, že daňové orgány nevyslechly Ing. M. P. a Ing. V. B. Zde je třeba zopakovat již shora nastíněnou základní zásadu dokazování spočívající v tom, že účastník musí nejprve tvrdit rozhodné skutečnosti a poté navrhopvat důkazy k jejich prokázání. Soud zdůrazňuje, že v této projednávané věci správce daně sporoval postup, podle kterého byla uplatněna oprava daně, nikoliv samotnou opravu a tedy snížení daně. Již z toho vyplývá, že skutkový stav nebyl sporný, nebylo třeba vyslýchat svědky, neboť správce daně ani netvrdil, že měl žalobce povinnost vydat účetní doklad, naopak vycházel z toho, že žalobce podle § 43 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty neměl povinnost vydat daňový doklad, měl pouze povinnost provést opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty: *V případě opravy výše daně v jiných případech plátce nebo identifikovaná osoba vystaví opravný daňový doklad, pokud měla povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavila. Pokud plátce nebo identifikovaná osoba neměla povinnost vystavit daňový doklad a daňový doklad nevystavila, provede opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.*
13. Správce daně tudíž neměl důvod provést dokazování výsledky navržených svědků ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce února roku 2011. Obdobně soud neprovedl dokazování navrženými výsledky členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalou účetní Ing. V. B., neboť jej vyhodnotil jako nadbytečné, když zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečnou oporu pro právní zhodnocení věci.
14. Jako důvod opravy bylo zjištěno chybné zaúčtování roční splátky za prodej akcií ve výši 146 244,15 Kč do uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010, přičemž opravou byla snížena daň za zdaňovací období měsíce února roku 2011 o částku 29 255,85 Kč. Správce daně a žalovaný je přitom toho názoru, že k provedení opravy nebylo možno použít ust. § 42 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které v rozhodné době stanovilo, že *plátce opraví základ daně a výši daně a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2, d) pokud nedojde k dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. d), e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, použita na úhradu jiného plnění.* U žalobce však k takovým skutkovým důvodům nedošlo. V žalobě přitom správnost zjištění důvodu provedené opravy žalobce nesporeoval. Ve věci je podstatné, že s účinností od 1.4.2011 byl daňový subjekt oprávněn provést opravu postupem podle § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého platí: *V případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se*

plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, podle odstavce 2. Podle zprávy o daňové kontrole (str. 90) přitom byla snížena daňová povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 o 29 256 Kč právě podle ust. § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle informace obsažené v rozhodnutí žalovaného se žalobce proti rozhodnutí o snížení daňové povinnosti neodvolal, což žalobce nespornoval. Správce daně pak v souladu se zákonem doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února 2011 ve výši 29 256 Kč z důvodu nesplnění podmínek provedení opravy podle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty. Tento postup žalovaného, kdy nebylo třeba z důvodu jasného skutkového stavu věci doplňovat dokazování, pročež správce daně a žalovaný označil důkazní návrhy žalobce na výsledky svědků za nadbytečné, shledal soud zcela zákonným.

15. Veškeré námitky žalobce proti rozhodnutí žalovaného proto soud vyhodnotil jako nedůvodné a žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení:

16. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), když žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak práva na náhradu nákladů řízení se vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice 7. února 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje