



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: CREDOX, spol. s r. o.**, IČ: 60278544, se sídlem Ocelkova 643/20, 198 00, Praha 9, zastoupené Mgr. Ladislavem Malečkem, advokátem, se sídlem Nerudova 1419/22, 412 01, Litoměřice, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2015, č. j. 5813/15/5200-20443-702642,

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 :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 2. 2015, č. j. 5813/15/5200-20443-702642, jímž byla zamítnuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2014, č. j. 1597669/14/2506-05702-507055, č. j. 1597687/14/2506-05702-507055, č. j. 1597697/14/2506-05702-507055, č. j. 1597705/14/2506-05702-507055, č. j. 1597712/14/2506-05702-507055, č. j. 1597724/14/2506-05702-507055 a č. j. 1597739/14/2506-05702-507055. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)

za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010 až 4. čtvrtletí roku 2011 v celkové výši 1.782.533 Kč a sdělil jí penále v celkové výši 356.507 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil také jednotlivé dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

V žalobě žalobkyně předslala, že při přepravě veškerých jejích dokumentů dne 25. 3. 2012 okolo 20:45 hodin v Řehlovicích – Stadících došlo k požáru vozidla Škoda Felicia Combi, RZ: „X“, z důvodu technické závady. Vlivem požáru byly poškozeny písemnosti (faktury, smlouvy, atd.), které se tak staly nepoužitelnými. Případ byl telefonicky oznámen Policii České republiky a HZS Ústí nad Labem. Dále žalobkyně popsala, že v roce 2012 u ní začaly probíhat různé prověrky. V rámci vyhledávací činnosti u příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byly požadovány mzdové evidence a účetnictví za roky 2010 a 2011, poté následovala kontrola ve věci sbírky listin vedené Krajským soudem v Ústí nad Labem a souběžné daňové kontroly ve věci daně z příjmů a DPH. Podle žalobkyně tolik kontrol v krátkém časovém období vyjadřuje svévoli a účelovost správce daně. Tento postup není v souladu s nálezem Ústavního soudu, který konstatoval, že daňové kontroly nemohou být zcela svévolné, nýbrž je třeba, aby vyjadřovaly existenci správcem daně formulovaných důvodů, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření. Žalobkyně podotkla, že před přemístěním svého sídla do Libochovic podávala daňová přiznání u Finančního úřadu v Ústí nad Labem, který neměl k podání připomínky. Podle žalobkyně správce daně i přesto všechno pokračoval v daňové kontrole a požadoval předložit listiny, o kterých mu žalobkyně opakovaně sdělovala, že shořely, byly zničeny a poškozeny, tudíž jsou nepoužitelné.

Žalobkyně konstatovala, že dne 18. 6. 2014 jí byla předána zpráva o daňové kontrole, v jejímž závěru se uvádí, že v provedené daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, na základě výsledků daňové kontroly nebude vydán dodatečný platební výměr. K překvapení žalobkyně však dne 19. 6. 2014 byly dodatečné platební výměry vydány, a to v příkrém rozporu se zprávou o daňové kontrole. Žalobkyně označila napadené rozhodnutí za neplatné, neúčinné a vydané opožděně. Podle žalobkyně je kontrolní řízení jako celek neplatné i proto, že nebyla dodržena lhůta k rozhodnutí o odvolání daná Ministerstvem financí, tj. šest měsíců. Odvolání bylo podáno dne 9. 7. 2014 a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až dne 2. 3. 2015. Podle žalobkyně byly porušeny zásady vymezené v § 5 až § 9 daňového řádu a její právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně dále uvedla, že daňová kontrola neproběhla v souladu s § 88 daňového řádu.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že správce daně se skutečně dopustil administrativního pochybení, když v závěru zprávy o daňové kontrole vyslovil, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daňové povinnosti. Toto pochybení podle žalovaného nezakládá nezákonnost doměření daňové povinnosti. Žalobkyně totiž byla dne 27. 11. 2013 seznámena s kontrolními zjištěními a dne 9. 4. 2014 konfrontována se závěry správce daně, že neunesla důkazní břemeno. Samotná zpráva o daňové kontrole na stranách 3 až 30 popisuje skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly a opakovaně konstatuje, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí zdanitelných plnění, a proto správce daně neuzná z takto přijatých zdanitelných plnění daň na vstupu. Žalobkyni tedy muselo být

z celkového průběhu daňové kontroly i z obsahu zprávy o daňové kontrole zřejmé, že daňová povinnost bude doměřena. Při projednání zprávy byl zástupci žalobkyně poskytnut dostatečný prostor k seznámení s touto zprávou. Kdyby se zástupce žalobkyně s obsahem zprávy seznámil před podpisem jejího převzetí, mohla být předmětná administrativní chyba odstraněna.

Podle žalovaného má žalobkyně pravdu v tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí šestiměsíční lhůty stanovené pokynem Ministerstva financí č. MF-4. Žalovaný dodal, že se jedná o interní stanovení lhůt, jejichž nedodržení nezpůsobuje nezákonnost úkonu provedeného až po uplynutí lhůty. Pokud se žalobkyně domnívala, že v průběhu řízení dochází k neopodstatněným průtahům, mohla se ochrany svých práv domáhat podnětem na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Této možnosti však žalobkyně nevyužila.

K námitkám porušení práva na spravedlivý proces a zásad daňového řízení zakotvených v § 5 až § 9 daňového řádu žalovaný poznamenal, že žalobkyně tyto námitky nijak nekonkretizovala, tudíž není možné se k nim kvalifikovaně vyjádřit. Žalovaný proto jen v obecné rovině konstatoval, že v průběhu daňového řízení nebylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces a postup daňových orgánů byl v souladu se základními zásadami správy daní. Žalovaný dále podotkl, že žalobkyně neuvedla, jakou konkrétní povinnost stanovenou v § 88 daňového řádu měl správce daně porušit.

Při jednání soudu konaném dne 12. 4. 2017 právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že daňová kontrola nebyla provedena v souladu se zákonem, navíc v případě žalobkyně nebyla dodržena ani šestiměsíční lhůta k vyřízení jejího odvolání v daňové věci (podle pokynu Ministerstva financí č. D-348). Upozornil na to, že správce daně před ukončením daňové kontroly dne 18. 6. 2014 žalobkyni avizoval, že nebude vydávat dodatečné platební výměry, ovšem již následujícího dne předmětné dodatečné platební výměry vydal, čímž žalobkyni znemožnil, aby případně v rámci daňového řízení navrhla pokračovat v dokazování. Závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole jsou podle právního zástupce žalobkyně v příkrém rozporu s úkony správce daně učiněnými bezprostředně poté, tj. vydání dodatečných platebních výměrů. Zdůraznil, že průběh a výsledek daňové kontroly by měly být vždy pro daňový subjekt předvídatelné, což se v případě žalobkyně zjevně nestalo. Žalovaná strana proto měla v rámci autoremedury dodatečné platební výměry zrušit, následně ve zprávě o daňové kontrole avizovat, že žalobkyni bude doměřena daň, a pak teprve vydávat případné dodatečné platební výměry. Žalovaná strana takto zjevně nepostupovala, a proto byla podle právního zástupce žalobkyně daňová kontrola provedena, respektive zakončena v rozporu s právním řádem.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na písemné vyjádření žalovaného a v reakci na argumentaci právního zástupce žalobkyně podotkla, že rozporná je pouze poslední krátká pasáž obsažená ve zprávě o daňové kontrole, přičemž ostatní části zprávy o daňové kontrole, jakož i vlastní průběh daňové kontroly nekoliduje s následným vydáním dodatečných platebních výměrů.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c),

písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 5. 2013, č. j. 853958/13/2506-05401-500472, správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2011, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Současně podle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájil též doměřovací řízení. Správce daně v tomto protokolu uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterou správce daně prováděl před zahájením daňové kontroly, požadoval od žalobkyně předložení mzdové evidence a účetnictví za roky 2010 a 2011. V návaznosti na oznámení žalobkyně, že o část účetnictví přišla při nehodě při změně sídla, správce daně dne 22. 1. 2013 žalobkyni sdělil, že zničení účetních dokladů požárem ji nezbavuje povinnosti prokázat správnost vykázaného výsledku hospodaření, a sjednal s ní provedení rekonstrukce účetnictví za roky 2010 a 2011 do 31. 5. 2013, kdy byla zahájena daňová kontrola.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 10. 6. 2013, č. j. 854531/13/2506-05401-500472, správce daně žalobkyni vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy doložila daňové doklady ke konkrétně vyčísleným přijatým zdanitelným plněním a aby prokázala, jak byla tato zdanitelná plnění přijata a jak byla použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2013, č. j. 2083906/13/2506-05401-500472, byla žalobkyně uvedeného dne seznámena s výsledkem kontrolního zjištění spočívajícím v tom, že žalobkyně nedoložila daňové doklady, ani jiným důkazním prostředkem neprokázala, že by v tomto protokolu vyjmenovaná zdanitelná plnění přijala a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tím žalobkyně porušila § 72 a § 73 zákona o DPH a správce daně neuzná z těchto přijatých zdanitelných plnění daň na vstupu. Za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 se jednalo o DPH v základní sazbě 86.704 Kč a ve snížené sazbě 280 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 se jednalo o DPH v základní sazbě 191.060 Kč a ve snížené sazbě 210 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 se jednalo o DPH v základní sazbě 543.176 Kč a ve snížené sazbě 337 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 se jednalo o DPH v základní sazbě 101.024 Kč a ve snížené sazbě 0 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 se jednalo o DPH v základní sazbě 416.871 Kč a ve snížené sazbě 0 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 se jednalo o DPH v základní sazbě 171.133 Kč a ve snížené sazbě 70 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 se jednalo o DPH v základní sazbě 271.549 Kč a ve snížené sazbě 140 Kč. Současně byla žalobkyni stanovena lhůta pro vyjádření do 31. 1. 2014. Ke kontrolnímu zjištění se žalobkyně obsáhle vyjádřila podáním ze dne 15. 1. 2014.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 9. 4. 2014, č. j. 991336/14/2506-05401-500472, správce daně seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k vyjádření žalobkyně ze dne 15. 1. 2014. Konstatoval, že žalobkyně neuvedla žádné nové skutečnosti, ani nepředložila

žádný nový důkazní prostředek prokazující přijatá zdanitelná plnění, proto správce daně setrval na svém stanovisku uvedeném v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Dodal, že na základě těchto skutečností přistoupí k projednání zprávy z daňové kontroly.

V protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 6. 2014, č. j. 1592419/14/2506-05401-500472, se uvádí, že úřední osoba konstatovala, že ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno kontrolní zjištění, se kterým byla žalobkyně seznámena dne 27. 11. 2013, a stanovisko správce daně k vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění, se kterým byla žalobkyně seznámena dne 9. 4. 2014. Ve zprávě o daňové kontrole nejsou žádné nové skutečnosti, se kterými by správce daně žalobkyni neseznámil.

Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1452218/14/2506-05401-500472, soud zjistil, že popisuje zjištěné skutečnosti shodně jako protokol o kontrolním zjištění ze dne 27. 11. 2013 a dospívá ke shodným závěrům. Vypořádává rovněž jednotlivé námitky žalobkyně obsažené v jejím písemném vyjádření ze dne 15. 1. 2014. V závěru zprávy je uvedeno: „*V provedené daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Na základě výsledků kontroly nebude vydán dodatečný platební výměr.*“

Na základě této zprávy vydal správce daně dodatečné platební výměry ze dne 19. 6. 2014. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597669/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 2. čtvrtletí 2010 ve výši 86.984 Kč a sdělil jí penále ve výši 17.396 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597687/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 3. čtvrtletí 2010 ve výši 191.270 Kč a sdělil jí penále ve výši 38.254 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597697/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 4. čtvrtletí 2010 ve výši 543.513 Kč a sdělil jí penále ve výši 108.702 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597705/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 1. čtvrtletí 2011 ve výši 101.024 Kč a sdělil jí penále ve výši 20.204 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597712/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 2. čtvrtletí 2011 ve výši 416.871 Kč a sdělil jí penále ve výši 83.374 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597724/14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 3. čtvrtletí 2011 ve výši 171.203 Kč a sdělil jí penále ve výši 34.240 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1597739/ 14/2506-05702-507055 správce daně doměřil žalobkyni DPH za 4. čtvrtletí 2011 ve výši 271.688 Kč a sdělil jí penále ve výši 54.337 Kč.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zaměřil na námitku zpochybňující zákonnost daňové kontroly. Této námitce soud nepřisvědčil. K odkazu žalobkyně na blíže nespecifikovaný nález Ústavního soudu ohledně svévolnosti daňových kontrol soud konstatuje, že daňová kontrola nebyla zahájena svévolně, nýbrž zcela v souladu se zákonem, a to z naprosto logického důvodu zjištěného zničení či poškození účetních dokladů. V této souvislosti soud dále poznamenává, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „[s]právce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či

pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz; ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10, dostupném na nalus.usoud.cz). Ústavní soud sice v ojedinělých případech (např. ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07) vyslovil právní názor opačný, na který se v žalobě odvolával žalobce, nicméně později se ztotožnil s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu. V nálezu ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 431/11, dostupném na nalus.usoud.cz, Ústavní soud výslovně uvedl, že „... postup Nejvyššího správního soudu, jímž nebyl ve věcech daňových kontrol podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, respektován právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, neshledal rozporným s čl. 89 odst. 2 Ústavy. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích ... "důkladně vysvětlil opodstatněné důvody" vedoucí jej k revidování právních závěrů Ústavního soudu, respektive že lze sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, dostatečně dosáhnout jinými prostředky vyplývajícími jak z judikatury Ústavního soudu, tak z judikatury Nejvyššího správního soudu.“

Zdejší soud dále připomíná, že v projednávané věci správce daně v rámci vyhledávací činnosti, která se netýkala daňových povinností žalobkyně, neboť šlo o daň z příjmů fyzických osob, zjistil, že část jejího účetnictví byla zničena či nevratně poškozena při požáru, a proto žalobkyni poskytl čas pro rekonstrukci účetnictví a následně zahájil daňovou kontrolu zaměřenou na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2011, aby s ohledem na tvrzené zničení části účetnictví prověřil, zda žalobkyní uplatněná přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti. Tyto skutečnosti jednoznačně vyplývají z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 5. 2013, a proto lze uzavřít, že správce daně nad rámec požadavků judikatury Nejvyššího správního soudu žalobkyni již při zahájení daňové kontroly zřetelně vysvětlil důvody, které jej k užití tohoto institutu vedly.

K namítanému souběhu více kontrol soud podotýká, že je běžnou praxí, že souběžně s daňovou kontrolou týkající se DPH za určité zdaňovací období probíhá také daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů za stejné období, neboť pochybnosti správce daně o přijatých zdanitelných plněních a DPH na vstupu se současně zpravidla projevují též ve sféře daně z příjmů jako pochybnosti o daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a naopak. Souběžné vedení takto souvisejících daňových kontrol shledává soud efektivním a souladným s právními předpisy. Žalobkyní zmíněná kontrola ve věci sbírky listin vedené Krajským soudem v Ústí nad Labem nikterak nesouvisí s daňovými povinnostmi žalobkyně, a proto nemůže být při hodnocení zákonnosti postupu daňových orgánů zohledňována.

Lze tedy shrnout, že vyhledávací činnost správce daně, při které bylo zjištěno zničení části účetnictví žalobkyně, nebyla zaměřena na její daňové povinnosti (nýbrž patrně na daňové povinnosti jejich zaměstnanců), daňová kontrola týkající se DPH byla zahájena v souladu se zákonem z důvodu neexistence části účetních dokladů a souběžná kontrola daně z příjmů právnických osob, která byla patrně vedena ze stejného důvodu, je logickým důsledkem toho, že pochybnosti správce daně týkající se DPH nachází svůj odraz

v pochybnostech týkajících se daně z příjmů. Podle názoru soudu proto postup správce daně spočívající v zahájení daňové kontroly, která vyústila ve vydání dodatečných platebních výměrů a následně též žalobou napadeného rozhodnutí, nelze považovat ani za svévolný, ani za účelový.

K námitce žalobkyně, že před přemístěním svého sídla do Libochovic podávala daňová priznání u Finančního úřadu v Ústí nad Labem, který neměl k podání připomínky, soud podotýká, že tato skutečnost nic nemění na oprávnění správce daně provést u žalobkyně daňovou kontrolu, a to tím spíše v situaci, kdy část jejího účetnictví byla zničena a neexistují daňové doklady prokazující přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Právě daňová kontrola totiž umožňuje prověření jednotlivých zdanitelných plnění a dává daňovému subjektu prostor k tomu, aby svá daňová tvrzení prokázal. Žalobkyně tedy měla v průběhu daňové kontroly možnost navrhnout důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti jí uplatněného odpočtu DPH na vstupu. Této možnosti však žalobkyně nevyužila.

Pokud žalobkyně namítá, že správce daně pokračoval v daňové kontrole a požadoval předložit listiny, o kterých mu žalobkyně opakovaně sdělovala, že shořely, byly zničeny a poškozeny, tudíž jsou nepoužitelné, soud zdůrazňuje, že správce daně požadoval prokázání určitých skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nikoli předložení konkrétních listin. Soud dále považuje za potřebné připomenout, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „[n]ení vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).

Ačkoli tedy část účetnictví žalobkyně shořela, tato skutečnost sama o sobě ještě neznamená, že by správce daně nemohl v rámci daňové kontroly požadovat, aby žalobkyně skutečnosti rozhodné pro správné stanovení DPH prokázala. Mohla tak učinit jiným způsobem, a to např. předložením dokumentů získaných součinností se svými obchodními partnery, kteří by v účetnictví měli mít tytéž účetní doklady týkající se vzájemných obchodů se žalobkyní, jako jsou doklady, jež byly zničeny či nevratně poškozeny při požáru, nebo výsledkem svědků, atd.

Na tomto místě soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní

břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).

V projednávané věci správce daně podle názoru soudu jednoznačně formuloval své pochybnosti vyplývající z neexistence účetních dokladů prokazujících přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Tyto pochybnosti se opírají o vlastní a nijak nezpochybněné tvrzení žalobkyně o zničení části jejího účetnictví, tudíž lze konstatovat, že správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo na žalobkyni, aby prokázala splnění zákonných podmínek pro odpočet DPH na vstupu. Správce daně proto postupoval plně v souladu se zákonem, pokud po žalobkyni požadoval prokázání rozhodných skutečností i v situaci, kdy žalobkyně poukazovala na zničení části svého účetnictví, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby nárok na odpočet DPH prokázala jiným způsobem. Tato námitka tudíž není důvodná.

Dále se soud zaměřil na námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že dodatečné platební výměry byly vydány v příkrém rozporu se zprávou o daňové kontrole. Této námitce soud nepřisvědčil. Především je třeba si uvědomit, že správce daně v průběhu celé daňové kontroly setrval upozorňoval žalobkyni na skutečnost, že neprokáže-li přijetí zdanitelných plnění v rozsahu, který byl popsán ve výzvě ze dne 10. 6. 2013 a rovněž v protokolu ze dne 27. 11. 2013 o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a neprokáže-li použití těchto přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti, správce daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH neuzná z těchto přijatých zdanitelných plnění daň na vstupu. Žalobkyně si tudíž musela být vědoma toho, že neprokázání požadovaných skutečností povede k vydání dodatečných platebních výměrů. Správce daně dále žalobkyni mimo jakoukoli pochybnost dne 27. 11. 2013 seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, který spočíval v tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a proto správce daně neuzná

ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2010 DPH v základní sazbě 86.704 Kč a ve snížené sazbě 280 Kč, ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2010 DPH v základní sazbě 191.060 Kč a ve snížené sazbě 210 Kč, ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2010 DPH v základní sazbě 543.176 Kč a ve snížené sazbě 337 Kč, ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2011 DPH v základní sazbě 101.024 Kč, ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2011 DPH v základní sazbě 416.871 Kč, ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2011 DPH v základní sazbě 171.133 Kč a ve snížené sazbě 70 Kč a ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2011 DPH v základní sazbě 271.549 Kč a ve snížené sazbě 140 Kč. Přesně stejné závěry jsou uvedeny rovněž ve vlastním textu zprávy o daňové kontrole a zmíněným údajům odpovídají i částky dodatečně vyměřené daně vyčíslené v jednotlivých platebních výměrech.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně v průběhu celé daňové kontroly, ani kdykoli po jejím skončení nepředložila daňovým orgánům žádné důkazní prostředky k prokázání toho, že předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala a použila k uskutečnění své ekonomické činnosti, je zcela zjevné, že neunesla důkazní břemeno a daňová kontrola musela vyústit ve vydání dodatečných platebních výměrů. V tomto kontextu představuje závěr zprávy o daňové kontrole, že nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, a že na základě výsledků kontroly nebude vydán dodatečný platební výměr, evidentní administrativní pochybení vzniklé při zpracování zprávy o daňové kontrole. Příčinou tohoto pochybení zřejmě bylo využití zprávy o jiné daňové kontrole jako vzoru, ve kterém pracovník správce daně opomenul upravit závěrečnou pasáž tak, aby odpovídala případu žalobkyně.

Z celkového obsahu zprávy o daňové kontrole (zejména z popisu jednotlivých skutkových zjištění a z vypořádání námitek žalobkyně na stranách 3 až 30) přitom naprosto jednoznačně vyplývá, že správce daně setrval na svých kontrolních zjištěních, s jejichž výsledky byla žalobkyně seznámena dne 27. 11. 2013, tedy že žalobkyni neuzná daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném shodně jak ve výzvě ze dne 10. 6. 2013 a v protokolu ze dne 27. 11. 2013, tak i v samotné zprávě o daňové kontrole. Setrvání na předchozích závěrech potvrdil správce daně žalobkyni rovněž do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 6. 2014. Žalobkyni tudíž muselo být zřejmé, že jí bude dodatečně vyměřena daň. V tomto ohledu tedy byly průběh i výsledek daňové kontroly pro žalobkyni zcela jednoznačně předvídatelné a dílčí pochybení správce daně při vyhotovování zprávy o daňové kontrole na tom nemůže nic změnit. S ohledem na skutečnost, že žalobkyni muselo být zřejmé, že jí bude dodatečně vyměřena daň, a s přihlédnutím k celkové pasivitě žalobkyně, pokud jde o navrhování důkazů během daňové kontroly, soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že vydáním dodatečných platebních výměrů poté, kdy správce daně v závěru zprávy o daňové kontrole avizoval, že daň doměřena nebude, správce daně žalobkyni znemožnil, aby případně v rámci daňového řízení navrhla pokračovat v dokazování. Žalobkyni ostatně nic nebránilo v tom, aby případné důkazní návrhy uplatnila v odvolacím řízení, což však neučinila.

Soud dále připomíná, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění dodatečných platebních výměrů stanovujících daň na základě výsledku této kontroly. Za výsledek daňové kontroly přitom nelze považovat pouze závěr uvedený na konci zprávy o daňové kontrole, nýbrž všechna zjištění při této kontrole učiněná. V projednávané věci byly dodatečné platební výměry vydány na základě výsledku

daňové kontroly, tudíž zpráva o této kontrole představuje jejich odůvodnění. Vzhledem k tomu, že daňové řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, mohly být nedostatky, jichž se dopustil správce daně v prvním stupni (zde toliko administrativní pochybení spočívající v uvedení nesprávného textu v závěru zprávy o daňové kontrole), napraveny v rámci odvolacího řízení, což se také stalo. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně a srozumitelně vysvětlil, že chybný závěr zprávy o daňové kontrole by toliko formálním pochybením, které nemůže mít za následek nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Zdejší soud dodává, že obdobný názor o možnosti napravit nedostatky rozhodnutí či postupu správního orgánu prvního stupně v odvolacím řízení vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2003, č. j. 7 A 124/2000 - 39, publ. pod č. 5/2003 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Postup žalovaného, který odvolání žalobkyně zamítl, proto plně odpovídal zákonu i citované judikatuře. Naopak požadavek žalobkyně, aby daňové orgány dodatečné platební výměry zrušily, následně ve zprávě o daňové kontrole avizovaly, že žalobkyni bude doměřena daň, a teprve pak vydaly případné dodatečné platební výměry, nemá oporu v daňovém řádu, který zrušení platebních výměrů a následné pokračování v řízení neumožňuje, a to ani v rámci autoremedury (srov. § 113 odst. 1, resp. § 116 odst. 1 daňového řádu, upravující možné způsoby rozhodnutí o odvolání v daňovém řízení).

K námitce žalobkyně, že nebyla dodržena lhůta k rozhodnutí o odvolání, soud uvádí, že lhůta pro vydání rozhodnutí je v daném případě lhůtou pořádkovou, s jejímž nedodržením zákon nespojuje žádné právní následky pro řízení ve věci samé. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „... *daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. Tuto lhůtu stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem – Pokynem č. D-348, který však nemá povahu obecně závazného předpisu. Uvedený pokyn má povahu tzv. interní normativní instrukce nadřízeného orgánu. Ty jsou primárně závazné pro správce daně, který je povinen se jimi řídit. Jeho prostřednictvím mohou mít tzv. D-pokyny významný účinek také vně vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tj. i na účastníky řízení. S nedodržením lhůt pro vyřízení podle tohoto pokynu vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti ... Tuto možnost však stěžovatel nevyužil a ani ze spisu nevyplývá, že by se o to pokusil. Nedodržení lhůty pro vyřízení odvolání však nemůže založit nezákonnost samotného rozhodnutí žalovaného*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, nebo ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 - 46, oba dostupné na www.nssoud.cz). Zdejší soud se s těmito závěry plně ztotožňuje a podotýká, že nedodržení lhůty pro rozhodnutí o odvolání spočívající v tom, že žalovaný doručil žalobkyni své rozhodnutí až dne 2. 3. 2015, ačkoli odvolání bylo podáno již dne 9. 7. 2014, nemá žádný vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí a nezpůsobuje jeho neplatnost, neúčinnost či opožděnost, jak tvrdí žalobkyně.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že při daňové kontrole nedošlo k porušení § 88 daňového řádu a napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry byly vydány v souladu s právními předpisy, aniž došlo k porušení základních zásad daňového řízení vymezených v § 5 až § 9 daňového řádu nebo práva žalobkyně na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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.

V Ústí nad Labem dne 12. dubna 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová