



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **D.K.**, bytem ■■■, zastoupený Rambousek a partner a.s., daňový poradce, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23731/16/5300-22443-607102,

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23731/16/5300-22443-607102, s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil všech 8 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 13. 7. 2015, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a současně vyčísleno penále za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec roku 2011 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2012.

Žalobce zaprvé namítá neprojednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce popsal, že byl správcem daně telefonicky vyzván k projednání zprávy o daňové kontrole. Obsah úředního záznamu o tomto telefonickém hovoru obsahuje odlišné informace o události. Žalobce nežádal o zaslání zprávy o daňové kontrole s tím, že rezignuje na její projednání, chtěl se pouze předběžně seznámit s jejím obsahem. Postup správce daně neodpovídá § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobce dále zmiňoval, že postupu správce daně se u zdejšího soudu bránil žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, ta byla odmítnuta

usnesením soudu č. j. 59 A 11/2016-25. Dále žalobce odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 20/2012-44, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. j. 7 Afs 20/2012-41 a č. j. 8 Afs 56/2010-73 a uváděl, že závěry těchto rozsudků nelze vyložit jinak, než že žalovaný musí odvolání podle § 115 odst. 1 daňového řádu vrátit prvoinstančnímu správci daně, který má podle § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 daňového řádu v rámci autoremedury odvolání vyhovět, platební výměry zrušit, aby nebyly zrušeny odvolacím orgánem. Žalobce namítal, že zvolený postup byl formalistický, nebyla naplněna podstata projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce doplnil, že pouze projednanou zprávu o daňové kontrole lze použít jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů. Vyhoví-li v rámci projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný jako odvolací orgán doplnění důkazů, s těmito důkazy žalobce pouze seznámí ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, což je podle žalobce rozdíl od projednání. S odkazem na nález Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2011 žalobce upozorňoval na rozdíl mezi termíny seznámení a projednání a dovozoval, že v případě pouhého seznámení nemá právo na reakci žalovaného na svoje vyjádření.

Dále žalobce namítal neobjektivnost zprávy o daňové kontrole. Ta podle něj nesplňuje podmínky § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť v ní správce daně nesrovnalosti popsal účelově, aby mohl žalobci daň doměřit. Žalobce odkázal na obsah podání, kterým žádal správce daně o doplnění výsledku kontrolního zjištění. Namítal, že s jeho návrhy se správce daně vypořádal pouze formálně. Vzhledem ke svým požadavkům považoval žalobce za klíčové, aby s ním byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána a žalovaný mu vysvětlil, proč a na základě čeho hodnotí předložené důkazy jako účelové. Ze svědeckých výpovědí podle žalobce vyplývá, že svědci potvrdili přijetí zdanitelného plnění. Pokud žalovaný uvedl, že se svědek vyjadřoval nepřesvědčivě, jedná se o subjektivní hodnocení žalovaného, který nebral v úvahu časový odstup mezi skutečnostmi, o kterých svědek vypovídal. Šlo o obvyklou situaci, kdy svědek ■ nejprve odpovídal obecně a na konci výslechu, po upřesnění dotazu žalobce, uvedl, že v některých případech to mohlo být odlišně, což žalovaný využil k tomu, aby označil svědeckou výpověď za nevěrohodnou.

V posledním žalobním bodu žalobce uvedl, že veškerá svoje tvrzení prokázal. Na žalovaném pak leží podle § 92 odst. 5 daňového řádu důkazní břemeno, aby vyvrátil věrohodnost jeho tvrzení. Žalovaný podle žalobce zneužil svého vrchnostenského postavení a ze své pozice hodnotil veškeré důkazy tak, že jimi žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění. Podle žalobce takto žalovaný hodnotí důkazy, ačkoli je to on, kdo nese důkazní břemeno. Žalobce uváděl, že nikdy nemůže unést důkazní břemeno, pokud jsou všechny důkazy svědčící v jeho prospěch odmítány. Proto se žalovaný bránil skutečnému projednání zprávy o daňové kontrole. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, kde se podrobně vypořádal se všemi námitkami žalobce, které byly v podstatě shodné s námitkami odvolacími. Podle žalovaného žalobce v rámci žalobního bodu neprojednání zprávy o daňové kontrole brojí proti postupu správce daně I. stupně. Žalovaný upozornil na to, že v rámci projednání odvolání tuto námitku žalobce uznal. Z toho důvodu

v rámci odvolacího řízení uložil správci dani I. stupně vytýkanou vadu odstranit. V důsledku nesoučinnosti žalobce v odvolacím řízení nemohla být zpráva o daňové kontrole „fakticky“ projednána a byla projednána za splnění podmínek § 88 odst. 5 daňového řádu fikcí. Žalovaný odmítnul žalobcovy představy o procesním postupu při odstranění vytýkané vady řízení. Setrval na stanovisku, že k omezení práv žalobce nedošlo. Z procesního hlediska se mají jednotlivé úkony uskutečnit tak, jak zakotvuje daňový řád v § 88. Na dané věci podle žalovaného nic nemění fakt, že úkony směřující k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole se odehrály až ve fázi odvolacího řízení, a to v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu. Projednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení není nelogické, byť byly vydány dodatečné platební výměry. Žalovaný upozornil na možnost jakýkoli platební výměr na základě podaného odvolání změnit. V daném případě žalovaný uznal námitku spočívající ve vadě procesního charakteru, vadu uložil správci daně odstranit, ale při následném hodnocení skutkového stavu, hodnocení důkazů a v rámci právního posouzení nedospěl k závěru, že by zde byly věcné důvody pro změnu daňové povinnosti. Uvedeným postupem nebyl žalobce zkrácen na svých právech. Zpráva o daňové kontrole byla fikcí projednána z důvodu, že žalobce se nejdříve nedostavil k jejímu projednání, následně se dostavil se zástupcem a odmítl se se zprávou seznámit.

K námitkám týkajícím se obsahu právy daňové kontroly žalovaný odkázal na text odůvodnění svého rozhodnutí a spisový materiál. Podle žalovaného se žalobce nesoučinností zřekl možnosti projednat zprávu o daňové kontrole, proto by měly být jeho námitky proti jejímu obsahu bez dalšího odmítnuty. Přesto vyjádřil žalovaný přesvědčení, že správce daně popsal svoje úvahy, kterými byl veden při hodnocení jednotlivých důkazů, dostatečně a zřetelně. Stejně tak žalovaný uvedl, proč se s jeho hodnocením ztotožnil.

Rovněž k otázce přenosu důkazního břemene odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí a odmítnul nařčení žalobce, že by zneužil při hodnocení důkazů svého vrchnostenského postavení. Připomenul, že jako orgán veřejné moci má skutečně vrchnostenské postavení a hodnocení důkazů představuje subjektivní hodnocení orgánu veřejné moci, ovšem musí jít o hodnocení souladné se zákonem. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, žalobce v řízení nespolupracoval. V rámci dokazování správce daně uvedl skutečnosti, které vyvrátily věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků. Nedošlo k pouhému odmítnutí důkazních prostředků, jak se snaží žalobce v žalobě namítat. Za absurdní pak žalovaný označil námitku, že ze stejného důvodu, tedy z důvodu zneužití vrchnostenského postavení, se žalovaný bránil faktickému projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný znovu uvedl, že v rámci odvolacího řízení uznal námitku žalobce ohledně nesprávného projednání ze strany správce daně, tomu uložil odstranit namítanou vadu řízení.

Žalovaný v závěru uvedl, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, není nepřezkoumatelné a provedené řízení netrpí vadami žalobcem namítanými, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Zjištění ze správního spisu

Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dodatečné platební výměry ze dne 13. 7. 2015 byly vydány na základě výsledků daňové kontroly, která byla u žalobce zahájena

dne 20. 10. 2014. Důvodem doměření daně z přidané hodnoty bylo neuznání přijatých zdanitelných plnění, které žalobce prokazoval doklady za nákup instalatérského, topenářského a stavebního materiálu, vystavenými společnostmi ■■■ s.r.o. a ■■■ s.r.o.

Žalobce k těmto obchodním případům doložil faktury, dodací listy a stvrzenky, přičemž správce daně zjistil, že faktury v řádech mnoha tisíců byly placeny pouze v hotovosti. Dožádáním správce daně zjistil, že dodavatel ■■■ s.r.o. je nekontaktní, uskutečnění zdanitelných plnění tímto subjektem nemohlo být ověřeno. Ohledně dodavatele ■■■ s.r.o. bylo zjištěno, že dodavatel vykazuje vysoké obraty uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, ovšem ve zdaňovacím období červenec 2012 až prosinec 2012 žádná uskutečněná zdanitelná plnění nevykázal, ačkoli si v uvedených zdaňovacích období žalobce odpočet z přijatých plnění od tohoto dodavatele uplatnil.

Proto správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností tvrzených v daňových přiznáních, neboť mu vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění, jak byla v daňových dokladech dodavateli deklarována, byla skutečně přijata. Žalobce skutečnosti uváděné v daňových přiznáních a dále v průběhu daňové kontroly prokazoval čestnými prohlášeními bývalého jednatele obou dodavatelských firem p. ■■■ a současně navrhoval jeho svědeckou výpověď. Dále navrhoval provedení místních šetření v místech, kde realizoval stavby. Správce daně uskutečnil svědeckou výpověď p. ■■■. Na základě porovnání specifikovaného materiálu na dodacích listech k nákupu zboží a příslušných fakturách a dodacích listech na následný prodej správce daně zjistil řadu nesrovnalostí [např. v řadě případů je na dodacím listu a faktuře na nákup materiálu uvedeno pozdější datum, než jaké je následně uvedeno na fakturách a dodacím listu na jeho prodej; na některých dodacích listech jsou spolu s ostatním materiálem uvedeny i stavební práce (prostup střechou a bourací práce), ačkoli žalobce uváděl, že práce dělal sám; na dodacím listu k faktuře V/136 neodpovídají ceny a počet kusů k jednotlivým položkám]. Správce daně odmítl provést místní šetření či zhotovení fotodokumentace na stavbách, kde stavební práce realizoval, neboť tyto důkazy by nemohly prokázat, že byl použit veškerý konkrétní materiál uvedený na jednotlivých daňových dokladech. Správce daně současně vyhodnotil, že ani z předložené fotodokumentace rekonstrukce bytu pí. F. nebylo zřejmé, kde byly fotografie pořízeny, jaké konkrétní práce byly provedeny, ani pořízený materiál. Ani svědecká výpověď p. ■■■ nebyla hodnocena jako prokazující tvrzení daňového subjektu. Správce daně tak dospěl k závěru, že předloženými důkazy žalobce nerozptýlil pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění byla přijata tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech a že byla použita v rámci ekonomické činnosti.

Podle správce daně nebylo splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, prokázáno. Proto správce daně žalobci jednotlivými dodatečnými platební výměry doměřil daň z přidané hodnoty a současně deklaroval povinnost uhradit z doměřené daně penále a vyčíslil jeho výši.

V rámci odvolacího řízení uznal žalovaný pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a správci daně v rámci odvolacího řízení uložil provést doplnění k odstranění vad řízení, tedy projednat zprávu o daňové kontrole. Žalovaný pak měl zprávu o daňové kontrole za projednanou v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu. Napadeným rozhodnutím odvolání žalobce ve společném řízení zamítl a dodatečné platební výměry vydané správcem daně potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k otázce oprávněnosti uplatněného odpočtu daně poukázal na dostatek informací, které správce daně shromáždil a kterými prokázal nevěrohodnost daňových dokladů a podrobně je definoval v seznámení s kontrolními výsledky. Proto podle žalovaného přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten následně předložil pouze čestná prohlášení, fotografie a navrhl výslech ■■■, bývalého zástupce obou žalobcových dodavatelů. Podle žalovaného veškeré předložené důkazy vyhodnotil správce v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný přitom odkázal na podrobné vypořádání se s důkazy ve zprávě o daňové kontrole a uvedl, že správce daně se zabýval všemi rozpory v předložených důkazech a uvedl pochybnosti a nesrovnalosti, které vyvracely jejich věrohodnost a průkaznost. K námitkám týkajícím se hodnocení provedené svědecké výpovědi ■■■ žalovaný konstatoval, že správce daně rozvedl důvody, proč svědecká výpověď nebyla věrohodná a byla v rozporu s jinými zjištěními. Žalovaný se ztotožnil s tím, že rozpory ohledně výpovědi ■■■, které správce daně uvedl, společně s nemožností si jeho tvrzení ověřit, jsou dostatečná k tomu, aby tuto výpověď správce daně neosvědčil jako důkaz o tom, že zboží bylo dodáno právě v rozsahu dle daňových dokladů. Nejen, že nebyla svědecká výpověď konkrétní, ale žalobce neměl mimo daňových dokladů a dodacích listů jediný důkaz o tom, že zboží přijal. Na dokladech není potvrzeno převzetí zboží. Žalobci žalovaný nekladl k tíži to, že si dodavatel neplnil své povinnosti vůči správce daně, nicméně tato zjištění svědeckou výpověď znevěrohodňují, jiné důkazy pak žalobce nezajistil. Podle žalovaného existují nadto v daňových dokladech a dodacích listech nesrovnalosti, které je činí neprůkaznými. Žalovaný setrval na tom, že správce daně svoje důkazní břemeno unesl, žalobce naopak splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně neprokázal.

IV. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.

K projednání žaloby soud nařídil ústní jednání. Při něm právní zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých písemných podáních. Právní zástupce žalobce především zdůraznil, že projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení představuje formální postup, kdy platební výměry zůstávají vydané na podkladě neprojednané zprávy o daňové kontrole. Zopakoval, že úřední záznam o rozhovoru mezi žalobcem a úřednicí správce daně neodpovídal skutečnosti, a proto neměla být zpráva o daňové kontrole žalobci doručována. Právní zástupce žalobce proto setrval na důkazním návrhu zvukovým záznamem tohoto rozhovoru. Bránil se závěrům žalovaného, že neposkytoval v řízení potřebnou součinnost. Dále konstatoval, že obsah zprávy o daňové kontrole dokládá manipulativní přístup správce daně a jeho neobjektivnost při hodnocení důkazů. Žalovaný měl svůj postup za souladný se zákonem, hodnocení důkazů nevybočilo ze zásady volného hodnocení důkazů. Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána fikcí v odvolacím řízení. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno.

Po projednání věci při ústním jednání dospěl soud k následujícím závěrům:

Žalobce především brojil proti neprojednání zprávy o daňové kontrole a namítal porušení § 88 odst. 5 daňového řádu.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Dle odst. 3 správce daně stanoví na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Správce daně poté vypracuje zprávu o daňové kontrole. Podle odst. 4 uvedeného ustanovení platí, že zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Posledně uvedené ustanovení upravuje tzv. projednání zprávy o daňové kontrole fikcí, jež je vyhrazena pro případy, kdy daňový subjekt neposkytuje správci daně k projednání zprávy potřebnou součinnost.

Z obsahu žalobní námitky plyne, že žalobce zejména brojí proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly před vydáním dodatečných platebních výměrů. Soud připomíná, že sám žalovaný shledal postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole jejím zasláním žalobci dne 2. 7. 2015 ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu v rozporu se zákonem. Tato skutečnost jednoznačně vyplývá z předloženého spisového materiálu, ze kterého soud ověřil, že uvedené pochybení žalovaný napravoval v rámci odvolacího řízení, když správci daně písemností ze dne 20. 1. 2016 uložil projednat zprávu o daňové kontrole. Soud proto považuje za nadbytečné zabývat se pravdivostí údajů v úředním záznamu o telefonickém hovoru s úřední osobou pověřenou v dané věci jednat za správce daně a provádět za účelem bližšího objasnění okolností doplnění dokazování úředním záznamem o rozhovoru nebo jeho nahrávkou. Podstatné totiž je, zda byla tato vada řízení odstraněna postupem žalovaného v součinnosti se správcem daně v odvolacím řízení.

K této otázce soud z předloženého spisového materiálu ověřil, že správce daně na pokyn žalovaného v rámci odvolacího řízení pozval sdělením ze dne 22. 1. 2016 žalobce k ústnímu jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce se dne 12. 2. 2016 k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil a správci daně sdělil, že podal žalobu na nezákonný zásah správního orgánu. Ke správci daně se žalobce se svým zmocněncem dostavil až dne 16. 2. 2016, ani tohoto dne nebyla zpráva o daňové kontrole projednána, neboť žalobce takový procesní postup odmítl, jak vyplývá z protokolu č. j. 170690/16/2604-60563-506717. Správce daně žalobce opakovaně písemností ze dne 9. 3. 2016 vyzval, aby se dostavil dne 30. 3. 2016 k projednání zprávy o daňové kontrole. Podáním ze dne 29. 3. 2016 žalobce správci daně sdělil, že jde neoprávněný postup, kterému se bude bránit zásahovou žalobou, a proto se projednání zprávy nezúčastní. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že za

takové situace postupoval správce daně v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu, pokud žalobci zprávu o daňové kontrole doručil a tím považoval zprávu za projednanou. V postoji žalobce v průběhu odvolacího řízení lze spatřovat neposkytnutí potřebné součinnosti, zpráva o daňové kontrole byla projednána fikcí, jak předpokládá § 88 odst. 5 daňového řádu.

Namítá-li žalobce s odkazem na řadu rozsudků Nejvyššího správního soudu, že vadu daňového řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze napravit v průběhu odvolacího řízení způsobem, jakým to učinil žalovaný, soud se s jeho argumentací neztotožnil. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz), uvedl: „*Proto lze nápravu procesního pochybení, spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole, provést i v odvolacím řízení. Proto bylo třeba zkoumat, zda nápravu provedl v odvolacím řízení odvolací orgán, popř. zda tuto povinnost uložil správci daně postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu.*“ V rozsudku ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 103/2013-34, Nejvyšší správní konstatoval: „*Protože postup správce daně byl v rozporu se zákonem, odvolací orgán postupoval správně, když nařídil dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole, čímž došlo k odstranění vady řízení. Stěžovatel tak měl možnost seznámit se s důvody, které vedly správce daně k dodatečnému stanovení daně za použití pomůcek, a věcně argumentovat v odvolacím řízení proti obsahu a zjištění, které byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, což však neučinil.*“ Ze závěrů obou rozsudků Nejvyššího správního soudu, a také s ohledem na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. ve Sb. NSS č. 1865/2009, soud ve shodě se žalovaným dovozuje, že nápravu vad řízení před správcem daně, které spočívají v neprojednání zprávy o daňové kontrole, lze nepochybně provést i v odvolacím řízení. Odvolací správní orgán postupuje v zásadě v souladu se zákonem, pokud sám nebo prostřednictvím správce daně napraví vady odvolacího řízení tím, že nařídí dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole.

Přesně takto postupoval v projednávaném případě žalovaný. Žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení umožněno seznámit se s důvody uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, které měly vést správce daně k doměření daně z přidané hodnoty ve výši uvedené v jednotlivých dodatečných daňových výměrech, při ústním jednání. Žalobce neposkytnutím součinnosti v odvolacím řízení způsobil projednání a podpis zprávy o daňové kontrole fikcí dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Pokud žalobce dovozuje, že taková forma projednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení zkracuje jeho práva, neboť seznámení s výsledky doplnění důkazů dle § 115 odst. 2 daňového řádu neobsahuje reakci daňového subjektu, mýlí se. Pokud správce daně v rámci odvolacího řízení znovu projednával zprávu o daňové kontrole, žalobci nic nebránilo, aby svoji reakci na obsah zprávy o daňové kontrole, případně poté na vyhodnocení daňového řízení, pokud by ještě bylo doplňováno, sdělil odvolacímu orgánu. Pokud by po projednání zprávy o daňové kontrole vyvstala potřeba daňového řízení doplnit a na základě takového doplnění by byly dány důvody pro jiné hodnocení důkazů a skutková zjištění, a v důsledku toho potřeba jiného právního posouzení, mohl žalovaný dodatečně platební výměry změnit v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Dovolává-li se žalobce závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-45, pak z něj podle přesvědčení soudu dovozuje postup, který v něm Nejvyšší správní soud nenaznačil. Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku hovořil o možnosti použít procesní nástroje ve smyslu § 115 odst. 1, resp. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 daňového řádu, tedy vrácení věci do fáze řízení před správcem daně, tento postup byl ale míněn jako

následný, mimo jiné závislý na tom, jak se daňový subjekt vyjádří v rámci nového projednání zprávy o daňové kontrole. I v žalobcem citovaném rozsudku jasně zaznělo, že: „*Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení.*“ Uplatněný žalobní bod není důvodný.

K obsahu zprávy o daňové kontrole soud uvádí, že nesdílí žalobcův názor o pouze účelovém popisu nesrovnalostí za účelem doměření daně a účelovém hodnocení důkazů. Žalobce v tomto směru zdůraznil, že správce daně ve zprávě uvedl, že žalobce předložil pouze faktury, pak hovořil i o jiných důkazních prostředcích. K tomuto soud uvádí, že užití výrazu „pouze“ ve spojení s předložením faktur nebylo nejvhodnější (viz. str. 3), pokud správce daně vzápětí zmiňuje i jiné důkazy, jakými jsou dodací listy a stvrzenky. Tato skutečnost sama o sobě však obsah zprávy o daňové kontrole jako celek nezpochybňuje. Znovu lze připomenout, že žalobci nic nebránilo, aby v odvolacím řízení, kdy byla zpráva o daňové kontrole na pokyn žalovaného správcem daně znovu projednávána, se tohoto procesu aktivně zúčastnil a uplatnil námitky proti důvodům doměření daně z přidané hodnoty. Soud připomíná, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce správcem daně dne 27. 4. 2015 seznámen s výsledkem kontrolních zjištění za daná zdaňovací období, včetně hodnocení důkazních prostředků, v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu. Žalobci bylo též umožněno, aby se ke kontrolnímu výsledku dle § 88 odst. 3 daňového řádu vyjádřil a uplatnil návrhy na jeho doplnění. Toto právo žalobce realizoval dne 21. 5. 2015 podáním, v němž nesouhlasil s hodnocením důkazů správcem daně, a současně uplatnil návrh na zpracování nového výsledku kontrolních zjištění. Sám žalobce připouští, že ve zprávě o daňové kontrole se správce daně s tímto vyjádřením vypořádal. Zpráva o daňové kontrole tak svým obsahem naplňuje požadavky stanovené v § 88 odst. 1 písm. e) i f) daňového řádu. Zprávu o daňové kontrole nelze považovat za nezákonnou jen proto, že správce daně námitkám žalobce k výsledku kontrolních zjištění nevyhověl a setrval na svém hodnocení provedených důkazů, včetně svědecké výpovědi jednatele F. Podstatné je, že zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně podrobných úvah a hodnocení důkazních prostředků, jakož i vypořádání se s návrhy a výhradami žalobce a také vysvětlení, proč nebyly provedeny další žalobcem navržené důkazy. Proti uvedeným skutečnostem se mohl žalobce bránit konkrétními odvolacími námitkami, resp. posléze před soudem námitkami žalobními. To však žalobce činil a činí pouze povšechně, akcentuje především nesprávný procesní postup při projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení.

K námitce, že ze svědeckých výpovědí vyplývá přijetí zdanitelného plnění, je především třeba uvést, že v daňovém řízení byl jako svědek vyslechnut pouze ■■■ bývalý majitel a jednatel žalobcových dodavatelů ■■■ s.r.o. a ■■■ s.r.o. Proces hodnocení důkazů, do něhož hodnocení jeho svědecké výpovědi jednotlivě a v souvislosti s jinými důkazy dle § 8 odst. 1 daňového řádu spadá, podléhá přezkumu ze strany správních soudů do té míry, zda úvahy správce daně vyplývají z racionálního myšlenkového procesu, který odpovídá požadavkům formální logiky, s přihlédnutím ke všemu, co v daném případě vyšlo najevo, a který není výrazem libovůle.

Žalobce v této souvislosti konkrétně bojí proto hodnocení výpovědi svědka F. jako nevěrohodné. Ve shodě se žalovaným je třeba připustit, že do jisté míry je hodnocení svědecké výpovědi subjektivní, neboť odráží vnitřní přesvědčení správce daně o tom, jaké skutečnosti je třeba na základě provedeného důkazu vyvodit. V dané věci se soud s výhradami

žalobce neztotožnil, hodnocení svědecké výpovědi jako nikoli beze zbytku prokazující tvrzení žalobce považuje soud za logické, přesvědčivé, odpovídající okolnostem případu. Namítá-li žalobce, že žalovaný nebere v potaz časový odstup mezi svědeckou výpovědí a uskutečněním obchodních případů, pak lze uvést, že závěr o nevěrohodnosti, neprůkaznosti svědecké výpovědi byl správcem daně učiněn na základě zásadních skutečností, o nichž svědek vypovídal a které neodpovídaly zjištěním správce daně (v podrobnostech soud plně odkazuje na rozbor svědecké výpovědi ve zprávě o daňové kontrole na str. 6 a 7 a také 11), nikoli detailech, které by mohly být časovému odstupu přičteny. Pokud správce daně dovedl, že svědek následně svou výpověď relativizoval a učinil tak do značné míry nevěrohodnou, lze se s tímto hodnocením ztotožnit. Po připomínce žalobce k obsahu svědecké výpovědi, konkrétně k tomu, že peníze byly také (minimálně z poloviny) předávány proti fakturám přímo řidičům, protože svědek neměl čas, a to vždy oproti zboží, svědek bez dalšího opustil svou skutkovou verzi (uváděl, že žalobce vždy předával peníze v hotovosti jemu na stavbách, oproti faktuře, faktury byly někdy vystavovány najednou za několik dílčích dodávek zboží) a připustil, že pravdivá je verze uváděná žalobcem. Nejednalo se přitom ani o odpověď svědka na žalobcovu otázku v rámci provedení svědecké výpovědi. Žalobce svědkovi klást otázky dle obsahu protokolu ze dne 16. 3. 2015 nechtěl, pouze sám opravoval svědkova tvrzení. Pokud tedy svědek v reakci na sdělení žalobce připustil, že ve skutečnosti probíhalo předávání zboží a hotovosti (a tedy také daňových dokladů) a podpisů stvrzenek jinak, než jak vypověděl, a současně uváděl nepravdu o zahrnutí vystavovaných faktur do uskutečněných plnění společností ■■■ s.r.o. a ■■■ s.r.o. a odvedení daně, činí to spolu s nepřesvědčivým popisem objednávání zboží jeho svědeckou výpověď nevěrohodnou, neprokazující, že k přijetí všech zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů proběhlo tak, jak v daňovém přiznání tvrdil žalobce a jak bylo uvedeno v daňových dokladech.

Žalobce v této souvislosti namítá, že podle § 92 odst. 5 daňového řádu bylo třeba, aby svědek ve své výpovědi popřel skutečnosti žalobcem uváděné a tím vyvrátil věrohodnost jeho tvrzení. Soudu tuto námitku neuznal za důvodnou. Přenosem důkazního břemene na žalobce se žalovaný velmi podrobně zabýval a soud se s jeho závěry plně ztotožňuje a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť by jen opisoval skutečnosti podrobně rozvedené žalovaným. Ve stručnosti lze připomenout, že správce daně (zcela v duchu citované judikatury k otázce přenosu důkazního břemene) na základě výsledků dožádání a podrobně popsaných nesrovnalostí v předložených daňových dokladech přenesl důkazní břemeno na žalobce. Ten k prokázání tvrzených skutečností a skutečností uvedených v daňových dokladech, a tedy k prokázání přijetí zdanitelných plnění v rozsahu, jakém deklaroval, navrhoval provést svědeckou výpověď jednatele F. Jak soud rozvedl výše, tato svědecká výpověď byla nevěrohodná a neprokázala, že žalobce skutečně přijal všechna zdanitelná plnění od uvedených dodavatelů a v rozsahu deklarovaném na jednotlivých daňových dokladech. Správce daně se pak řádně vypořádal s dalšími důkazy předloženými žalobcem (předloženou fotodokumentací) a také jasně, přesvědčivě a logicky odůvodnil, proč nevyhověl dalším důkazním návrhům žalobce. Nelze tedy hovořit o účelovém odmítání důkazů. Ani námitku ohledně přenesení důkazního břemene nepovažuje soud za opodstatněnou.

V. Závěr a náklady řízení

Z uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V souzené věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani náklady, které by přesahovaly rámec běžné činnosti správního orgánu, nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : 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). 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: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 14. února 2017.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu