



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Karly Cháberové a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové v právní věci žalobce: **KTJ Holding s.r.o.**, Praha 4, V Rohu 434/3, IČ: 253 92 212, zastoupen Ing. Josefem Ježkem, daňovým poradcem, Praha 4, Na Pankráci 30, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 5. 11. 2012, č. j.: 15905/12-1300-109360,

**t a k t o :**

**I. Žaloba se z a m í t á .**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce podal u Městského soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 5. 11. 2012, č. j. 15905/12-1300-109360, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 24. 11. 2011, č. j. 190231/11/012914107792, vydanému Finančním úřadem v Praze – Modřanech a kterým byl tento platební výměr potvrzen.

Žalobce v žalobě uvedl, že vytýkáci řízení za zdaňovací období květen 2009 zahájil dne 21. 7. 2009 Finanční úřad v Přerově, který byl pro žalobce místně příslušným správcem daně. V průběhu vytýkáciho řízení žalobce změnil sídlo a místně příslušným správcem daně se stal Finanční úřad v Praze – Modřanech. Tento správce daně písemností, č. j.:

132372/10/012934100759, ze dne 9. 12. 2010 provedl dožádání k původně místně příslušnému správci daně, tj. Finančnímu úřadu v Přerově, k provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení včetně úkonů souvisejících. Následně poté Finanční úřad v Přerově zahájil u žalobce daňovou kontrolu a na základě výsledků této kontroly vydal Finanční úřad v Praze – Modřanech platební výměr.

Žalobce namítl nesprávný postup při přesunutí vytýkacího řízení ve věci daně z přidané hodnoty za květen 2009 formou dožádání Finančnímu úřadu v Přerově po změně sídla žalobce. Finanční úřad v Modřanech podle § 5 odst. 1 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 337/1992 Sb.) mohl dožádat provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení, ale nemohl dožádat o provedení řízení celého. Dožádání ze dne 9. 12. 2010, které obsahovalo požadavek na vyhodnocení a ukončení vytýkacího řízení, bylo dle žalobce nezákonné. Finanční úřad v Přerově vytýkací řízení neukončil, a ačkoliv neobdržel žádné další pověření (dožádání podle § 17 daňového řádu) postupoval po 1. 1. 2011 podle § 262 odst. 1 daňového řádu postupem pro odstranění pochybností a následně zahájil i daňovou kontrolu. Dle žalobce daňovou kontrolu provedl místně nepřislusný správce daně a vyměření daně na základě takového postupu je nezákonné.

Dle žalobce byla realizace dožádání v rozporu s obecnými zásadami správy daní, zejména s § 5 odst. 3 s § 6 odst. 4 daňového řádu. Finanční úřad v Praze – Modřanech na základě místního šetření konstatoval, že se na adrese sídla nenachází vedení společnosti a provedl dožádání původního správce daně. Dle žalobce konstatování, že na adrese žalobce se nenachází vedení společnosti ani účetnictví není dostatečné. Pokud měl Finanční úřad v Modřanech podklady ke svému dožádání, mohl požádat o delegaci místní příslušnosti, která se jeví jako příhodnější. Dle žalobce pro zahájení kontroly Finančním úřadem v Přerově neexistovalo žádné zákonné oprávnění. Jediný správce daně, který byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu, byl Finanční úřad v Praze – Modřanech. Podle ustanovení § 17 daňového řádu nebylo možné dožádat o provedení celé daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly Finančním úřadem v Přerově bylo v rozporu s příslušností správce daně. Daňová kontrola měla být zahájena Finančním úřadem v Praze – Modřanech. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 2/2007-61, ze kterého vyplývá, že je možné změnit místní příslušnost správce daně pouze prostřednictvím delegace této místní příslušnosti, která je však v kompetenci správce daně vyššího stupně nadřízeného oběma správcům daně, mezi kterými dochází k přesunu místní příslušnosti.

Žalobce dále namítl, že Finanční úřad v Přerově ho při projednávání zprávy o daňové kontrole neseznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Došlo k pochybení správce daně s ohledem na ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu. Dle protokolu o ústním jednání, č. j. 150153/11/393933806733, neměl žalobce žádné výhrady či vyjádření směřující proti obsahu protokolu, z čehož dle žalovaného vyplývá, že se správce daně neměl k čemu vyjadřovat. Dle názoru žalobce bylo povinností správce daně postupovat podle § 88 odst. 2 daňového řádu a nebylo možné tuto jeho povinnost splnit prostřednictvím průběžných vyjádření k tvrzením, návrhům a výhradám žalobce, popř. konstatováním, že se správce daně neměl k čemu vyjadřovat.

V rámci projednání správy o daňové kontrole došlo k pochybení správce, neboť žalobce nebyl poučen o svém právu stanoveném v § 88 odst. 3 daňového řádu. Není v kompetenci odvolacího orgánu napravit toto konkrétní procesní pochybení správce daně v rámci odvolacího řízení, jak to učinil odvolací orgán.

Dle žalobce ze strany Finančního úřadu v Přerově i Finančního úřadu v Praze – Modřanech došlo k porušení § 92 daňového řádu z důvodu nesprávného vyhodnocení důkazů uplatněných a zjištěných v průběhu daňové kontroly. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce doložil patřičné důkazní prostředky v souladu se zákonem a ze strany správce daně nedošlo k vyvrácení či zpochybnění těchto předložených důkazních prostředků.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu jako žalovaný správní orgán ve vyjádření k žalobě uvedlo, že bylo postupováno v souladu se zákonem. Šetřením bylo zjištěno, že činnost společnosti je řízená z Tovačova a jednatel společnosti do protokolu uvedl, na této adrese je provozovna, ve které se zdržuje a kde jsou uloženy účetní doklady. Pracovníci původně místně příslušného Finančního úřadu v Přerově pak byli důkladně obeznámeni s celou problematikou, a proto nově místně příslušný Finanční úřad pro Prahu – Modřany v souladu s § 5 odst. 1 zákona č. 337/1991 Sb. dožádal o provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení včetně úkonů s tím souvisejících Finanční úřad v Přerově. Takto vymezený předmět dožádání je v souladu s citovaným ustanovením zákona, které umožňuje dožádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně. Vytýkací řízení je při tom chápáno jako úkon ve formě výzvy vydané dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. a na ni navazující soubor dílčích úkonů, jejichž účelem je odstranit pochybnosti o podaném daňovém přiznání. Nelze konkrétně předem určit, které dílčí úkony bude třeba v rámci vytýkacího řízení provést, stejně jako by nebylo účelné, aby v průběhu vytýkacího řízení získané informace vyhodnocoval jiný správce daně. Postup dožadujícího správce daně nelze považovat za rozporný se zákonem. Žalovaný odkázal i na znění ustanovení § 17 daňového řádu, ve kterém je stanoveno, že lze dožádat provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů. Vytýkací řízení (od 1. 1. 2012 postup k odstranění pochybností) jsou zařazeny mezi „postupy při správě daní“. Není pochyb o tom, že provedení postupu k odstranění pochybností může být předmětem dožádání. Daňovou kontrolu zahájenou v bezprostřední souvislosti s postupem k odstranění pochybností je třeba chápat jako úkon s tímto postupem související a neoddělitelný. Provedenou daňovou kontrolu je nutno považovat za dožádaný úkon.

K názoru žalobce, že ve věci měl Finanční úřad v Modřanech spíše požádat o delegaci místní příslušnosti, žalovaný uvedl, že ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. i ustanovení § 17 daňového řádu stanoví obecné předpoklady, při jejichž naplnění lze institut dožádání využít. Tento institut je spojen s respektováním zásady efektivit a hospodárnosti a rychlosti správy daní. V daném případě se jednalo o situaci, kdy sídlo společnosti bylo formálně přemístěno, avšak činnost společnosti probíhala na adrese v Tovačově. V případě dožádání se jedná toliko o možnost správce daně požádat jiného správce daně o provedení úkonu, popř. souvisejících úkonů, tj. postupů či provedení dílčího řízení, aniž by při tom došlo ke změně místně příslušného správce daně. Při delegaci dochází k přenesení všech kompetencí ke správě daňových povinností daňového subjektu na jiného, než místně příslušného správce daně. O delegaci místní příslušnosti rozhoduje na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně nadřízený oběma správcům daně. V daném případě nebyl ani ze strany správce daně, ani ze strany daňového subjektu takový postup iniciován. K žalobcem uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 2/2007-61 žalovaný uvedl, že tento rozsudek se týkal daňové kontroly prováděné místně nepřislušným správcem daně v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Předmětná daňová kontrola byla Finančním úřadem v Přerově zahájena 2. 3. 2011 a daňový subjekt ve lhůtě stanovené zákonem nevyužil možnost ochrany podáním příslušné žaloby. Žalovaný

zdůraznil, že daňová kontrola v daném případě byla zahájena a provedena v souladu se zákonem.

Pokud se jedná o námitky vztahující se k ustanovení § 88 daňového řádu, k tomu žalovaný uvedl, že námitka absence poučení o části ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu je nedůvodná, neboť z protokolu ze dne 26. 9. 2011 je zřejmé, že správce daně žalobci výsledek kontrolního zjištění k vyjádření předložil a že tento neměl návrhy, vyjádření ani výhrady směřující proti obsahu protokolu. Vada spočívající v nedostatku poučení dle § 88 odst. 3 daňového řádu byla zhojena v rámci odvolacího řízení, když žalobci byla stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění. Náprava vad rozhodnutí i řízení, jež vydání rozhodnutí předcházelo, může v rámci odvolacího řízení proběhnout. Možnost změny prvostupňového rozhodnutí výrokem odvolacího rozhodnutí je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení spolu tvoří jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. Odvolací orgán je tedy tím, kdo odstraňuje a napravuje vady rozhodnutí a postupu prvostupňového správce daně.

Pokud se jedná o rozsah dokazování, zde je námitka žalobce naprosto nekonkrétní. Žalobce zpochybňuje celé dokazování, aniž by uvedl, jakých konkrétních pochybení se správce daně v průběhu dokazování dopustil.

Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31. 12. 2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (ustanovení § 1, §§ 5-7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2013).

Podle ustanovení § 69 s.r.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.

Při jednání zástupce žalobce zopakoval důvody uvedené v žalobě a zdůraznil, že Finanční úřad v Přerově nemohl provádět vyhodnocení vytýkacího řízení a po 1. 1. 2012 nemohl pokračovat na základě původního dožádání v postupu k odstranění pochybností, neboť zde se nejedná o jednotlivé úkony, ale celý souhrn úkonů. Rozhodně nebyl místně příslušný k provádění daňové kontroly. Z důvodů uvedených v žalobě pak navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení a žalobci přiznal nárok na náhradu nákladů v řízení.

Zástupce žalovaného s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě uvedl, že Finanční úřad v Přerově mohl provádět úkony, které byly učiněny na základě původního dožádání, a to včetně daňové kontroly, neboť při existenci podmínek stanovených v daňovém řádu v rámci postupu k odstraňování pochybností daňová kontrola provedena být musí. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního spisu, který byl soudu předložen, vyplývá, že dne 27. 7. 2009 byla žalobci doručena výzva vydaná Finančním úřadem v Přerově k odstranění pochybností týkajících se přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2009. V rámci takto zahájeného vytýkacího řízení byl s jednatelem společnosti sepsán protokol. Při jednání jednatelem

společnosti mj. uvedl, že společnost nemá zaměstnance v hlavním pracovním poměru, ani brigádníky, nemá ani provozovny. Po provedení určitých úkonů v rámci vytýkacího řízení vypracoval Finanční úřad v Přerově dne 29. 4. 2010 výzvu k předložení důkazních prostředků, ve které shrnul výsledek dosavadního dokazování a uložil daňovému subjektu, aby sdělil a prokázal vyjmenované skutečnosti. Ke dni 21. 9. 2010 změnil žalobce sídlo a tedy místní příslušnost svého správce daně. Při jednání dne 6. 12. 2010 na Finančním úřadě v Praze - Modřanech, které se týkalo zdaňovacího období září 2010, jednatel společnosti mimo jiné uvedl, že ekonomická činnost společnosti je řízena z Tovačova, kde je provozovna, kde se také on sám vyskytuje. Dále k místu podnikání uvedl, že společnost nemá skladové prostory, účetnictví je uloženo také v Tovačově. Sídlo v Praze společnost zvolila z prestižních důvodů a s ohledem na budoucí zakázky. Na adrese v Praze 4, V Rohu 434/3 má společnost pronajaté prostory, které může využívat v pracovní hodiny po dohodě s panem Kachlířem. Dne 9.12.2010 vypracoval Finanční úřad v Praze – Modřanech dožádání podle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. adresované Finančnímu úřadu v Přerově, ve kterém s ohledem na zjištěné skutečnosti a dále na to, že pracovníci Finančního úřadu v Přerově prováděli dosavadní úkony v rámci vytýkacího řízení a jsou s věcí důkladně obeznámeni, žádá o provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkacího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících. Dne 2. 3. 2011 proběhlo u Finančního úřadu v Přerově další jednání s jednatelem žalobce v rámci předmětného vytýkacího řízení. Při tomto jednání bylo konstatováno, že na výzvu k prokázání požadovaných skutečností žalobce reagoval požadavkem na další dokazování. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt v rámci odstranění pochybností podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, správce daně v návaznosti na postup k odstranění pochybností podle § 89 a 90 odst. 3 daňového řádu. Shledal důvody k pokračování v dokazování a přistoupil k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Takto zahájená kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole, č. j. 143187/11/393933806733, ve které Finanční úřad v Přerově popsal zjištění učiněná v průběhu celého řízení a uvedl výsledek kontrolního zjištění s tím, že v daném případě plátce důkazní břemeno v otázce nákupu dle vyjmenovaných daňových dokladů od společnosti TOMINA OIL s.r.o. neunesl a uplatnění nárok na odpočet daně neprokázal. Ve spise je založen protokol o jednání ze dne 26. 9. 2011. Předmětem jednání bylo projednání a předání zprávy o kontrole k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009. V protokolu je uvedeno, že se dostavil jednatel společnosti, se kterým byla zpráva projednána a v rámci tohoto projednání byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, a to včetně listinných dokladů a hodnocení zjištěných důkazů. Dále protokol obsahuje popis průběhu řízení a závěrem je v něm uvedeno, že daňový subjekt nemá návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu.

Z obsahu správního spisu je dále patrné, že žalobce podal dne 28.4.2011 u Finančního úřadu v Praze – Modřanech žádost o zrušení dožádání na Finanční úřad v Přerově, na kterou Finanční úřad v Modřanech reagoval tak, že šetření dokončí Finanční úřad v Přerově.

Na základě výsledků zjištěných v rámci vytýkacího řízení a navazující daňové kontroly vydal Finanční úřad v Modřanech dne 24. 11. 2011 platební výměr, č. j. 190231/11/012914107792, kterým vyměřil žalobci na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 daňovou povinnost ve výši 36.697,- Kč oproti nadměrnému odpočtu ve výši 863.656,- Kč vykázanému v daňovém přiznání.

O odvolání proti tomuto platebnímu výměru rozhodlo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu napadeným rozhodnutím ze dne 5. 11. 2012, č. j. 15905/12-1300-109360, tak, že odvolání se zamítá a platební výměr se potvrzuje. V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán

podrobně popsal zjištění opatřená v průběhu vytýkacího řízení včetně související daňové kontroly. Zabýval se hodnocením těchto zjištění se závěrem, že odvolatel neunesl svou důkazní povinnost a že v daném případě neprokázal, že na odpočet daně z dokladů přijatých od společnosti TOMINA OIL s.r.o. má nárok a současně neprokázal oprávněnost osvobození od daně, které uplatnil u daňových dokladů vystavených na společnosti PERLAX s.r.o. Dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán popsal i průběh odvolacího řízení s tím, že nedostatečný rozsah poučení, které bylo uvedeno v protokolu č. j. 150153/11/39393380673 byl napraven v rámci odvolacího řízení, když odvolateli bylo umožněno využít práva na vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení doplnění. Odvolatel nenavrlh v rámci odvolacího řízení žádné další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení.

Odvolací orgán uvedl, které konkrétní důkazy vzal v potaz a jakým způsobem tyto hodnotil. Dále se zabýval námitkami vztahujícími se k porušení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. K námitce, že s odvolatelem byla projednána pouze zpráva o daňové kontrole a že nebyl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, odvolací orgán uvedl, že toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu. Správce daně odvolatele v průběhu celého řízení dostatečně podrobně seznamoval se svými zjištěními a pochybnostmi. Na závěr celého řízení pak byl odvolatel seznámen i s výsledkem kontrolního zjištění, což vyplývá z obsahu shora zmiňovaného protokolu. Z obsahu tohoto protokolu je též patrné, že odvolatel neměl návrhy, vyjádření či výhrady směřující proti obsahu tohoto protokolu. Z této skutečnosti tedy vyplývá, že správce daně se neměl k čemu vyjadřovat.

Pokud se jedná o vadu spočívající v nedostatku poučení o možnosti podat žádost o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu), odvolací orgán tuto vadu napravil a odvolateli poskytl dostatečný prostor k vyjádření. Odvolatelem požadované poučení podle § 88 odst. 2 daňového řádu není na místě, neboť správce daně mu fakticky výsledek kontrolního zjištění k vyjádření předložil, což je z protokolu patrné.

K námitce nesprávného vyhodnocení důkazů odvolací orgán uvedl, že právní závěry správce daně jsou logické a přesvědčivé ve vazbě na skutková zjištění a správní uvážení není postaveno na libovůli, protože má oporu ve spisovém materiálu. Za rozhodující nelze považovat pouhé doložení a existenci jednotlivých účetních a jiných dokladů, ale řádné prokázání, že výše uvedená a zcela konkrétní plnění byla žalobcem přijata a uskutečněna.

K námitce nedodržení ustanovení § 10 daňového řádu, neboť kontrola byla zahájena správním orgánem, který nebyl v té době místně příslušný pro žalobce, odvolací orgán uvedl, že Finanční úřad v Přerově byl a je správcem daně ve smyslu § 10 daňového řádu. Skutečnost, že nespadal odvolatel v rozhodné době do zákonem vymezené územní působnosti tohoto finančního úřadu, není významná, neboť zákon prostřednictvím institutu dožádání umožňoval podle zákona č. 337/1992 Sb. a podle daňového řádu od 1. 1. 2011 umožňuje přenesení části pravomoci věcně a místně příslušného správce na jiného věcně příslušného správce daně. Účelem tohoto institutu je dosažení efektivnosti, rychlosti a hospodárnosti výkonu daňové zprávy. Skutečnost, že správce daně v předmětném sdělení nepřesně označil zákonné ustanovení vztahující se k dožádání, že místo § 5 uvedl § 17 zákona č. 337/1992 Sb., rozhodně nemá vliv na postavení odvolatele a to proto, že se nejedná o individuální právní akt, ale o poskytnutí informace. V souvislosti s derogací zákona č. 337/1992 Sb. zanikl institut vytýkacího řízení. Došlo k jeho transformaci podle nově účinného daňového řádu do institutu „postup k odstranění pochybností“, který terminologicky přesněji vystihuje tento ucelený soubor úkonů prováděných při správě daní. Z těchto důvodů nemůže být pochyb o

zákonném postupu správce daně po 1. 1. 2011, kdy postupoval podle ustanovení daňového řádu upravujících postup k odstranění pochybností. Tento postup výslovně spojuje dokazování s povinností správce daně zahájit daňovou kontrolu, jestliže dojde v zákonem stanoveném stádiu k závěru, že existují důvody k pokračování v dokazování. Povaha takto zahájené daňové kontroly je na rozdíl od běžné daňové kontroly specifická, protože zde existuje přímá a bezprostřední vazba na postup k odstranění pochybností, což zároveň vymezuje rozsah prověřovaných skutečností, který je dán jednak rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně, ale také návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje. Daňovou kontrolu zahájenou v přímé a bezprostřední souvislosti s postupem k odstranění pochybností je nutné chápat jako úkon s tímto postupem související a neoddělitelný. Provedená daňová kontrola musí být v daném případě považována za dožádaný úkon, neboť v dožádání je výslovně uvedeno, že se žádá o provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkácího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících.

Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterým je vázán (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. Při přezkoumání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

V daném případě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. zahájil Finanční úřad v Přerově jako místně příslušný správce daně se žalobcem vytýkácí řízení týkající se daně z přidané hodnoty za květen 2009. V průběhu vytýkácího řízení žalobce změnil sídlo, ke dni 21. 9. 2010 se stal jeho místně příslušným správcem daně Finanční úřad v Praze – Modřanech, který podle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. dožádal Finanční úřad v Přerově o provedení úkonů spojených s vyhodnocením a ukončením vytýkácího řízení, včetně úkonů s tím souvisejících.

Podle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Dožádaný správce daně je povinen žádosti vyhovět nebo sdělit důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.

Finanční úřad v Praze – Modřanech svou žádost odůvodnil tím, že bylo zjištěno, že žalobce má v provozovnu v Tovačově, odkud je také jeho činnost řízena a kde se nachází účetní doklady. Na adrese bývalého sídla společnosti v Tovačově se zdržuje i jednatel společnosti. Navíc dosavadní šetření prováděli pracovníci Finančního úřadu v Přerově, kteří jsou tedy se všemi okolnostmi případu plně obeznámeni. Vytýkácí řízení tak mohou provést snáze, hospodárněji a rychleji.

Uvedené posouzení zjištěných skutečností Finančním úřadem v Praze – Modřanech odpovídá smyslu institutu dožádání, jak byl upraven v zákoně č. 337/1992 Sb. Závěr, že efektivnější bude dokončení vytýkácího řízení původním místně příslušným správcem daně, má oporu v obsahu správního spisu a jeví se jako logický. Ze shora citovaného ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. dle názoru soudu nelze dovodit, že předmětem dožádání může být pouze jednotlivě specifikovaný úkon. Jestliže Finanční úřad v Praze – Modřanech dospěl k názoru, že bude snazší, hospodárnější a rychlejší, pokud vytýkácí řízení dokončí původně místně příslušný správce daně, který již v rámci vytýkácího řízení provedl řadu zjištění, potom přípustným způsobem a dostatečně přesně vymezil rozsah zjišťování, které u

Finančního úřadu v Přerově požadoval. Z dožádání je zřejmé, že dožádaný finanční úřad má provést všechny úkony, jejichž potřeba provedení vyjde najevo v rámci vytykácího řízení.

Dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), ve kterém je v § 264 odst. 1 stanoveno, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Novou právní úpravou bylo vytykácí řízení nahrazeno postupem k odstranění pochybností, jehož úprava je obsažena v § 89 a 90 daňového řádu. Pokud se jedná o právní úpravu dožádání, ta je obsažena v 17 daňového řádu, ve kterém je v odstavci 1 stanoveno, že místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Smysl a účel dožádání tedy zůstal stejný i po 1. 1. 2011 a naopak výslovně stanovil, že lze vedle úkonů dožádat i o provedení dílčích řízení a jiných postupů.

S ohledem na shora citovaná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. a daňového řádu dospěl soud k závěru, že Finanční úřad v Praze - Modřanech jednal v souladu se zákonem, jestliže dožádal ze shora uvedených důvodů provedení úkonů souvisejících s vytykáčím řízením ohledně daně z přidané hodnoty za květen 2009 a na této situaci nezměnila nic ani nová právní úprava provedená daňovým řádem. Jestliže činnost žalobce byla uskutečňována z Tovačova, kde se zdržoval i jednatel společnosti, jestliže zde byly uloženy účetní doklady a jestliže v rámci vytykácího řízení Finanční úřad v Přerově již provedl určité úkony a jeho pracovníci byli se situací seznámeni lépe než pracovníci nově místně příslušného správce daně, bylo provedené dožádání řešením, které zaručovalo rychlejší a hospodárnější dokončení šetření. Žalobce sice v žalobě namítl, že dožádání bylo v rozporu s § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu, ale neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by měly znamenat zásah do jeho práv a právem chráněných zájmů. Obecně lze proto pouze konstatovat, že zvolené řešení se jeví pro žalobce přívětivější, když jednání probíhala blíže bydliště jednatele a žalobce tak měl možnost operativněji komunikovat se správcem daně. Pro delegaci místní příslušnosti podle § 18 daňového řádu, případně podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. do 31. 12. 2010 nebyly dány předpoklady a nutno poukázat na to, že takový postup ani žalobce nenavrhoval. V daném případě se nejednalo o věc, pro jejíž řešení by byly potřebné mimořádné odborné znalosti a ani účelnost takové postupu soud neshledal, když se jednalo o dokončení šetření za jedno zdaňovací období.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Ve správním spise je založen protokol o ústním jednání, č. j. 27409/11/393933806733, sepsaný dne 2. 3. 2011, ze kterého vyplývá, že při tomto jednání, jehož předmětem byl postup k odstranění pochybností v návaznosti na zahájené vytýkácí řízení za zdaňovací období květen 2009, jednatel žalobce poté, kdy mu byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, navrhl pokračování v řízení a provedení dalších důkazů. Finanční úřad v Přerově shledal důvody k pokračování v dokazování a zahájil daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 v souvislosti s § 90 odst. 3 daňového řádu. V protokolu je uvedeno, že daňová kontrola byla zahájena v rozsahu přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných plnění dle vyjmenovaných daňových dokladů.

Z obsahu shora citovaného protokolu o ústním jednání je zřejmé, že Finanční úřad v Přerově jako dožádaný správce daně postupoval podle shora citovaných ustanovení daňového řádu a na návrh žalobce na další dokazování reagoval zahájením daňové kontroly, jejíž rozsah vymezil v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 3. 2011 tím, že vyjmenoval daňové doklady o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, kterých se bude kontrola týkat. Závěr soudu o zákonnosti tohoto postupu souvisí s dříve vysloveným závěrem, že pro dožádání ze 9.12.2010 Finančního úřadu v Praze – Modřanech byly dány zákonem předpokládané podmínky a že na základě tohoto dožádání mohl dožádaný Finanční úřad v Přerově provádět všechny úkony, jejichž potřeba vyšla najevo. Vzhledem k ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu se takovým souvisejícím úkonem stala i daňová kontrola zahájená a provedená podle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k obdobné odvolací námitce uvedl, že povaha takto zahájené kontroly je na rozdíl od běžné daňové kontroly specifická, protože zde existuje přímá a bezprostřední vazba na postup k odstranění pochybností, což zároveň vymezuje rozsah prověřovaných skutečností, který je dán rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně a návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje. S tímto závěrem se zdejší soud ztotožnil a plně na něj proto odkazuje. Zjištění získaná předmětnou daňovou kontrolou byla získána zákonným postupem a Finanční úřad v Praze – Modřanech je mohl využít při vydávání platebního výměru na daň z přidané hodnoty za květen 2009 ze dne 24. 11. 2011, č. j. 190231/11/012914107792. Pokud žalobce v žalobě poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Aps 2/2007-16, tento řeší poněkud jiný případ a to místní příslušnost správce daně při provádění daňové kontroly, nikoliv daňové kontroly v rámci postupu k odstranění pochybností.

Další námitky žalobce se týkaly projednání zprávy o daňové kontrole a nerespektování poučovací povinnosti ze strany správce daně. Ve správním spise je založena zpráva o daňové kontrole, ve které je popsán průběh daňové kontroly a výsledek kontrolního zjištění a jeho odůvodnění. Ve zprávě je uvedeno, že byla projednána s kontrolovaným daňovým subjektem (jednatelem společnosti) dne 26. 9. 2011. O projednání zprávy byl sepsán protokol, č. j. 150153/11/393933806733, jehož obsahem je text zprávy o daňové kontrole. V závěru protokolu je uvedeno, že proti obsahu protokolu nebyly žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady. Také tento protokol je podepsán jednatelem společnosti, který vznesl pouze požadavek, aby zpráva o daňové kontrole byla společnosti zaslána do datové schránky.

Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o vyjmenovaných skutečnostech. Tyto požadavky zpráva o daňové kontrole v daném případě splňuje a žalobce ostatně proti obsahovým náležitostem zprávy o daňové kontrole námitky nevzněl.

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.

Tuto povinnost dle názoru soudu správce daně splnil, když zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů. V této části zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, jakými úvahami byl veden při hodnocení dokladů a svědeckých výpovědí. Zpráva byla s jednatelem společnosti projednána a z obsahu správního spisu není zřejmé, že by se k jejímu obsahu nějak vyjadřoval, případně uplatňoval návrhy nebo výhrady. Protokol o projednání zprávy o daňové kontrole byl pouze podepsán bez dalšího. Tím, že zpráva byla s jednatelem žalobce projednána, lze mít za to, že byla daňovému subjektu předložena k vyjádření. Tento podepisoval jak zprávu o daňové kontrole tak protokol o jejím projednání a tedy potvrzoval svým podpisem, že nemá žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady ke zprávě i způsobu projednání. Za této situace neshledal soud v postupu správce daně namítané porušení § 88 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně 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 navrhopvat jeho další doplnění.

Vzhledem k tomu, že žalobce nebyl správcem daně výslovně upozorněn na možnost požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, odvolací orgán tuto vadu řízení odstranil v rámci odvolacího řízení a žalobci poskytl lhůtu k případnému vyjádření a navržení doplnění. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že tento postup je nezákonný a že byl zkrácen na svých právech. Jestliže odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení (§ 115 odst. 1 daňového řádu), mohl nepochybně v daném případě odstranit vadu prvostupňového řízení spočívající v neupozornění žalobce, že může požádat o poskytnutí lhůty k vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Žalobce neuvedl žádný konkrétní údaj, ze kterého by bylo možné dovodit, že v řízení došlo k takové vadě, která by měla vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí. Nelze nepřihlídnout k tomu, že poté, kdy mu bylo umožněno se k výsledkům kontroly vyjádřit, žádné vyjádření ani návrhy nepodal. Ani v žalobě pak neuvedl žádné konkrétní návrhy či vyjádření, jejichž podání by mu postupem správních orgánů obou stupňů bylo znemožněno. Samotná vada spočívající v neúplném poučení o právu žádat o stanovení lhůty k vyjádření bez dopadu do práv žalobce nemůže být hodnocena jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Pokud se jedná o namítané porušení § 92 daňového řádu, tuto námitku soud jako důvodnou neshledal. V ustanovení § 92 daňového řádu je upraven institut dokazování a v odstavci 3 je stanoveno, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. To, že žalobce předložil formálně správné daňové doklady, neznamená, že unesl své důkazní břemeno. V daném případě bylo provedeno rozsáhlé dokazování a opatřené důkazy byly žalovaným vyhodnoceny v souladu s 8 odst. 1 daňového řádu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je velmi podrobně popsáno, z jakých důkazů žalovaný vycházel a jakým způsobem je hodnotil. Tyto úvahy mají oporu v obsahu správního spisu a neodporují zásadám logického uvažování. V této souvislosti nezbyvá než poukázat na naprostou obecnost námítky žalobce, který neoznačil žádný důkaz, ze kterého by mělo vyplývat nesprávného hodnocení

důkazů žalovaným. Provedené dokazování dle názoru soudu dostatečným způsobem odůvodňuje závěr, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných plnění, byť předložil formálně správné doklady. Zjištění prostřednictvím dožádaných finančních úřadů i výpovědi svědků však faktickou správnost údajů na těchto dokladech uvedených nepotvrdily. Proto má soud za to, že obecně vznesená námitka žalobce o porušení § 92 odst. 3 daňového řádu nemůže být shledána jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Ze všech shora uvedených důvodů soudu nezbylo než žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou odmítnout.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

### **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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 3. listopadu 2016

**JUDr. Karla Cháberová v.r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
Zuzana Lazecká