



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce DF STAVBY, s.r.o.**, se sídlem Letkov 165, *zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, se sídlem Plzeň, Radobyčická 8*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2014, čj. 15037/14/5000-14203-711413

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2014, čj. 15037/14/5000-14203-711413 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 19.456 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Šímy, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2014, čj. 15037/14/5000-14203-711413 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Plzni (*dále jen „správce daně“*) dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, a to ze dne 11.12.2013, čj. 1648106/13/2301-24903-400595, kterým byla žalobci za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 doměřena daňová povinnost vyšší o 3.385.200 Kč a penále z doměřené daně ve výši 677.040 Kč, a ze dne 11.12.2013, čj. 1648111/13/2301-24903-400595, kterým byla žalobci za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 doměřena daňová povinnost vyšší o 4.982.200 Kč a penále z doměřené daně ve výši 996.440 Kč. Žalobce dále požadoval přiznání práva na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Žalobce namítal, že mu byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009 vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, která uplynula dnem 31.12.2013. Dle žalovaného byla lhůta pro stanovení daně prodloužena do 31.12.2014, neboť doručením dodatečných platebních výměrů došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*) k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, a to přestože se jedná o daňové řízení zahájené před účinností daňového řádu. Dle žalobce je názor žalovaného o prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok z důvodu doručení dodatečných platebních výměrů nesprávný a prekluzivní lhůta pro pravomocné stanovení daně uplynula dne 31.12.2013, aniž by v této lhůtě byla daň pravomocně stanovena.

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že při přezkoumání odvoláním napadených rozhodnutí nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Dle žalobce je i toto zjištění nesprávné. V průběhu daňové kontroly byl žalobce zkrácen na svých právech a řízení bylo postiženo značnými procesními vadami. Žalobce na pochybení správce daně opakovaně poukazoval a podával stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Správce daně podané stížnosti jako nedůvodné zamítl a jejich obsahem se po věcné stránce nezabýval.

4. Podáním ze dne 19.11.2013 žalobce opakovaně namítl podjatost zaměstnanců správce daně (úředních osob), kteří u něj prováděli daňovou kontrolu, když předchozí stížnost byla správcem daně vyhodnocena jako nedůvodná. Pochybnosti o nepodjatosti úředních osob vyplývaly zejména z toho, že uvedení zaměstnanci odmítali provést žalobcem navržené důkazy bez řádného odůvodnění. Jednalo se zejména o výsledky žalobcem navržených svědků, případně opakované výsledky již vyslechnutých svědků. Správce daně vyslechl některé ze svědků, a to jen obecně, když jim sice kladl i dotazy na konkrétní zakázky, ale svědci nebyli připraveni, odpovídali jen obecně s tím, že pokud budou moci nahlédnout do svých dokladů (které nemají sebou k dispozici, neboť nevěděli, co bude přesně předmětem výsledku), mohou odpovědět konkrétně. Žalobce trval na provedení výsledků svědků, přesně specifikovaných jednotlivými podáními s tím, že svědci budou předem vyzváni tak, aby se mohli řádně připravit. Uvedené úřední osoby odmítaly provést výsledky svědků navržených žalobcem z důvodu, že předvídaly, jak by mohli svědci vypovídat; takový přístup je nepřípustný; správce daně nemůže výsledek nahrazovat svými úvahami, jak výsledek dopadne; úřední osoby dále odmítaly provést výsledky některých svědků s odůvodněním, že by si tvrzení uvedená ve výsledku nemohly ověřit, rovněž toto je nepřípustné; správce daně musí nejprve výsledek provést a pak se k němu může vyjádřit a hodnotit jej. Dále pochybnosti o nepodjatosti úředních osob vyplývaly z toho, že ve svém hodnocení kontrolního šetření vytrhovaly z kontextu části vyjádření žalobce a deformovaly předložené důkazy; např. nezpochybňovaly, že bez provedení práce investor hradil zálohu na cenu díla daňovému subjektu, ale odmítaly, že by rovněž žalobce mohl hradit zálohu (dílní odměnu) svému subdodavateli; uvedený postoj správce daně (úředních osob) nemá v ničem oporu a jen svědčí o tom, že správce daně nezjišťuje skutečný stav věci, ale jen hledá důvody pro setrvání na

svém původním stanovisku prezentovaném při zahájení daňového řízení. Dále žalobce sdělil, že uvedené úřední osoby zpochybňují pravost předložených písemných důkazů - stavebních deníků, když uvádí, že tyto byly údajně vedeny spol. B a B COMPANY s.r.o., aniž by k takovým zpochybňujícím závěrům měly jakékoliv důkazy; pokud hodlají činit takové závěry, mají nejprve vyslechnout osoby, které měly stavební deníky vést a ne nahrazovat takový výslech svými úvahami. Pochybnosti o nepodjatosti úředních osob dále vyplývaly z toho, že správce daně požadoval předložení originálů protokolů o předání a převzetí staveniště a protokolů o předání a převzetí díla podle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a spol. B a B COMPANY s.r.o., když žalobce sdělil správci daně, že originály nemá k dispozici a pro případ pochybností o jejich pravosti navrhl výslech svědků, a to osob, které je podepsaly; správce daně zpochybnil předložené protokoly, navržené výsledky svědků, které by toto mohly objasnit, ale neprovedl, tedy se nesnažil zjistit skutečný stav věci, ale jen hledal způsob, jak co nejvíce zpochybňovat doklady předložené žalobcem a vyhýbal se provedení důkazů, které by pochybnosti rozptýlily. Uvedené úřední osoby dále polemizují ve svém vyjádření ve vztahu k předloženým stavebním deníkům o tom, který podpis je které osoby; pokud mají pochybnosti o pravosti podpisů, mají se dotázat osob, které jsou ve stavebním deníku uvedeny a nemohou to nahradit svými úvahami; pokud váhají mezi třemi osobami, které se do stavebního deníku podepisovaly (J.B., D.F., B.), měly tyto osoby vyslechnout; správce daně není znalcem v oboru písmoznalectví, a tedy se nemůže kvalifikovaně vyjadřovat k tomu, kdo podpisy připojil. Uvedené úřední osoby místo zjištění skutečného stavu věci a potvrzení či vyvrácení jejich pochybností žalobcem navrženými důkazy nahrazují dokazování svými úvahami. Správce daně nepřizval žalobce k provedení některých úkonů, krom jiného k šetření u A.D., u kterého prověřoval provedení konkrétních prací v rámci subdodávky pro žalobce. Uvedené úřední osoby na začátku řízení vyslovily pochybnosti o některých fakturách přijatých žalobcem, v průběhu řízení byla provedena řada důkazů svědčících ve prospěch žalobce, přesto správce daně své stanovisko nezměnil; správce daně nepřihlíží k provedeným důkazům, k vyjádření žalobce a odmítá provádět další navržené důkazy, které by mohly pochybnosti správce daně rozptýlit, takový přístup svědčí o tom, že se správce daně nesnaží zjistit objektivně stav věci, ale jen hledá způsob, jak setrvat na svém původním stanovisku.

5. Podáním ze dne 19.11.2013 žalobce dále sdělil, že spatřuje v popsaném postupu úředních osob nesprávný postup při daňové kontrole. Pochybnosti žalobce o nesprávném postupu jsou umocněny i tím, že správce daně žalobci při jednání dne 23.10.2013 sdělil, že návrhům na doplnění dokazování výsledkem svědků nevyhověl, a to ve vztahu k A.D. s odůvodněním, že dne 23.10.2012 při místním šetření u jeho firmy zjistil, že se na předmětných akcích (Výsluní, Plzeň; Mánesova ul., I. etapa; Mánesova ul., II. etapa; Schwarzova ul.; ČOV Jateční - I. etapa) nepodílel. Žalobce namítal, že nebyl správcem daně vyrozuměn, že se bude konat dne 23.10.2012 uvedené místní šetření, proto mu nemohl být přítomen, byl zkrácen na svých právech a trval na jeho opakování a na provedení výsledku svědka A.D. Žalobce tvrdil, že dle jeho informací se A.D. podílel na zakázkách projednávaných v daňovém řízení jako subdodavatel společnosti B a B COMPANY s.r.o., čímž vyvracel pochybnosti správce daně o tom, že spol. B a B COMPANY s.r.o. předmětné zakázky neprovedla. Vzhledem k tomu, že se jednalo o vztah mezi A.D. a spol. B a B COMPANY s.r.o., neměl žalobce k dispozici dokumenty týkající se jejich smluvního vztahu (objednávky, smlouvy, faktury apod.). Vzhledem k tomu, že při svém prvním (a jediném)

výsledku u správce daně neměl svědek A.D. k dispozici své doklady a nedokázal se vyjádřit k provedení konkrétních zakázek, nemohl se jej žalobce dotazovat, zda a jaké zakázky pro spol. B a B COMPANY s.r.o. prováděl. Vzhledem k tomu, že správce neumožnil žalobci účastnit se místního šetření u A.D., nemohl se žalobce dotazovat na tyto otázky ani při místním šetření. Vzhledem k tomu, že správce opakovaně odmítal provést doplňující výsledek A.D., nemohl to žalobce zhojit (doplnit) ani v rámci doplňujícího výsledku. Žalobce podáním ze dne 19.11.2013 sdělil správci daně, že trvá na tom, že se A.D. podílel na zakázkách projednávaných v daňovém řízení jako subdodavatel společnosti B a B COMPANY s.r.o. a dále sdělil, že má k dispozici konkrétní údaje o tom, na jakých zakázkách se A.D. jako subdodavatel spol. B a B COMPANY s.r.o. podílel. Jedná se minimálně o zakázky Jiráskova ul. v Plzni, Hyerovského ul. v Plzni, V Bezovce v Plzni. Žalobce sdělil správci daně, že má k dispozici kopie faktur vystavených A.D. společností B a B COMPANY s.r.o. (a následně uhrazených společností B a B COMPANY s.r.o.), jedná se o fakturu č. 9059900517 ze dne 10.9.2009 (Libušin), fakturu č. 9059900586 ze dne 6.10.2009 (Jiráskova ul.), fakturu č. 9059900664 ze dne 5.11.2009 (Heyrovského ul.), fakturu č. 9059900665 ze dne 5.11.2009 (Jiráskova ul.), fakturu č. 9059900666 ze dne 5.11.2009 (V Bezovce), fakturu č. 9059900669 ze dne 5.11.2009 (Jiráskova ul.), fakturu č. 9059900728 ze dne 3.12.2009 (Jiráskova ul.), fakturu č. 9059900730 ze dne 30.11.2009 (V Bezovce), fakturu č. 9059900731 ze dne 3.12.2009 (Heyrovského), fakturu č. 9059900784 ze dne 21.12.2009 (Heyrovského ul.), fakturu č. 9059900780 ze dne 31.12.2009 (V Bezovce), fakturu č. 9059900781 ze dne 29.12.2009 (Jiráskova ul.). Kopie faktur žalobce správci daně předložil. Z uvedených faktur je nepochybné, že A.D. se podílel jako subdodavatel společností B a B COMPANY s.r.o. minimálně na shora uvedených zakázkách prováděných společností B a B COMPANY s.r.o. pro žalobce. Pokud správce daně prováděl u A.D. místní šetření muselo mu být toto známo, přesto to zamlčel a nepostupoval ve věci daňové kontroly objektivně. Předmětné faktury prokazují, že spol. B a B COMPANY s.r.o. fakturované práce pro žalobce skutečně prováděla, když pro jejich provedení využila minimálně subdodavatele A.D. Pokud toto správce daně zamlčel, přehlíží důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce. Správce daně doplnil spisový materiál o doklady obstarané Policií ČR, a to o výsledky jednatelů několika společností, které měly být dodavateli společnosti B a B Company s.r.o., konkrétně se jednalo o spol. ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., TORENDOR s.r.o., Saredo s.r.o., Charysso s.r.o., ARCO MAXI s.r.o. Dle správce daně faktury vystavované těmito společnostmi společností B a B Company s.r.o. byly fiktivní a dovodil, že tedy spol. B a B Company s.r.o. nemohla žalobci poskytnout v tomto řízení sporná plnění. Žalobce k tomu uvedl, že p. B., jakožto bývalý zástupce spol. při svém výsledku uvedl, že spol. B a B Company s.r.o. měla cca 200 subdodavatelů. Doplnění dokazování o výsledky zástupců dodavatelů společností B a B Company s.r.o. shora uvedených se týká 7 společností. Informace získané ze 7 společností není možné zobecnit na všech cca 200 dodavatelů, tedy závěr správce daně o nemožnosti poskytnutí plnění ze strany spol. B a B Company s.r.o. je nepřezkoumatelný a tedy nesprávný. Navíc uvedené výsledky zástupců shora uvedených společností nebyly provedeny v daňovém řízení, žalobce se nemohl uvedených výsledků účastnit a klást vyslýchaným otázky, k takto získaným důkazům tedy není možné přihlížet. Správce daně přesto k výsledkům přihlíží s odkazem na § 93 odst. 2 daňového řádu a krom jiného jimi odůvodňuje, proč nebude provádět další žalobcem navržené důkazy. Vzhledem k této skutečnosti žalobce navrhl v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu provést výsledek zástupců uvedených společností, tedy výsledek zástupce

(statutární orgány) spol. ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., TORENDOR s.r.o., Saredo s.r.o., Charysso s.r.o., ARCO MAXI s.r.o. Jedná se o výsledky osob: J.Š., J.B., R.B., R.S., J.P. a dalších jednatelů uvedených společností. Dále pak navrhl výsledek R.Ž., který je uvedenými osobami zmiňován. Žalobce doplnil že v případě, že správce daně tomuto nevyhoví, není možné k uvedeným výsledkům přihlížet a není možné jejich obsahem odůvodnit neprovedení dalších žalobcem navržených důkazů. Správce daně na uvedený návrh nijak nereagoval a svůj postoj nezdůvodnil. Dle žalobce správce daně bezdůvodně odmítal doplnit dokazování o žalobcem navržené důkazy, když dle žalobce se doplněním dokazování mohly vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek.

6. Správce daně podáním ze dne 29.11.2013, doručeným žalobci dne 9.12.2013, vyrozuměl žalobce, že jeho stížnost je nepřijatelná a sdělil, že se jí zabývat nebude. Správce daně postupoval v rozporu s platnými právními předpisy, pokud se odmítl zabývat žalobcem podanou stížností na jeho postup při daňové kontrole. Žalobce v souladu s § 261 odst. 6 daňového řádu požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Shora uvedeným postupem správce poškodil žalobce, když ne jen, že v průběhu daňové kontroly postupoval v rozporu s platnými právními předpisy, ale odmítal řešit i podanou stížnost. Toto je v rozporu s § 261 odst. 3 d.ř., dle kterého správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Správce daně toto neprošetřil. Postup správce daně byl i v rozporu s § 261 odst. 4 d.ř., dle kterého stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Správce daně stížnost nevyřídil, jen sdělil, že ji vůbec vyřizovat nebude. Porušení práv žalobce správce daně dále prohloubil tím, že v den, kdy odeslal vyrozumění o vyřízení stížnosti (které ani není vyřízením stížnosti, ale sdělením, že se stížností nebude zabývat) zároveň ukončil daňovou kontrolu, aniž by umožnil daňovému subjektu před skončením daňové kontroly požádat o prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem. Dle § 261 odst. 6 d.ř., má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5, což znamená, že i prošetření vyřízení stížnosti musí být provedeno před skončením daňové kontroly. Daňový řád nestanoví lhůtu, ve které má být podána žádost daňového subjektu o prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem, mělo by se tedy vycházet z obecných lhůt pro podání opravného prostředku a před uplynutím takové lhůty nemohl správce daně daňovou kontrolu ukončit. Jiný postup je rovněž v rozporu s platnými právními předpisy a tedy i takový postup správce daně je nezákonný. V den, kdy správce daně odeslal žalobci vyrozumění o vyřízení stížnosti (které není vyřízením stížnosti, ale sdělením, že se stížností nebude zabývat) zároveň odeslal zprávu o daňové kontrole, čímž správce daně postupoval opět v rozporu s platnými právními předpisy. Správce daně je oprávněn zprávu o daňové kontrole odeslat daňovému subjektu za podmínek § 88 odst. 5 d.ř., tedy v případě, kdy se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Přestože tyto podmínky splněny nebyly, správce daně zprávu o daňové kontrole, i před uplynutím lhůty pro podání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti, odeslal do datové schránky žalobce. Toto zdůvodnil ve svém sdělení ze dne 29.11.2013, kde záměrně uvádí nepravdivé informace, čímž vnáší do způsobu provádění daňové kontroly další pochybnosti. Správce daně ve sdělení ze dne 29.11.2013 uvádí, že žalobce se omluvil z jednání nařízeného na 20.11.2013 a požádal o nový termín jednání, při

kterém měla být žalobci předložena zpráva o daňové kontrole. Žalobce se z jednání omluvil z důvodu, že před jeho konáním vypověděl plnou moc pro zastupování svému zástupci a hodlal se jednání zúčastnit sám. Z těchto skutečností je možné dovodit jen to, že žalobce se snažil zajistit svou účast u jednání, o věc se aktivně zajímal a projednání se nevyhýbal. Ve sdělení z 29.11.2013 dále správce daně uvádí, že žalobce nedoložil důvod své omluvy z jednání. Správce daně při přijetí omluvy z jednání nevyžadoval žádný další doklad, žádný doklad o důvodu omluvy a žádost žalobce o nový termín akceptoval; správce daně zamlčel, že omluva žalobce z jednání byla nejprve doručena písemně, a to včetně žádosti o stanovení nového termínu; pokud správce daně ve sdělení ze dne 29.11.2013 uvádí, že požadoval další doklad a ten nebyl doložen, pak správce daně lže; pokud by takový doklad vyžadoval, byl by předložen. Správce daně žádný nový termín již nestanovil. Správce daně neumožnil žalobci účast u jednání o projednání zprávy o daňové kontrole, a byť nebyly splněny podmínky pro její zaslání, zprávu o daňové kontrole odeslal. Žalobce poukázal i na to, že nikdy nezpůsobil průtahy v daňovém řízení, vždy se k výzvě dostavil ke každému jednání, naopak správce daně byl opakovaně nečinný po dobu několika měsíců a je tak zarážející, že v měsíci listopadu 2013 neholdal vyhovět žalobci o nařízení nového termínu jednání. Žalobce dále poukázal na další lživé nařčení správce daně uvedené v poslední větě str. 90 zprávy o daňové kontrole, kde uvádí, že se žalobce nedostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, ani se z jednání neomluvil. Toto je lživé tvrzení, když žalobce se řádně omluvil a žádal o nařízení nového termínu projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, což krom jiného vyplývá i ze sdělení správce daně ze dne 29.11.2013.

7. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Ke zjednání nápravy nedošlo. Z uvedeného vyplývá, že správce daně v průběhu daňového řízení opakovaně porušil práva žalobce a opakovaně došlo k procením pochybením. Závěr žalovaného, že daňová řízení, ve kterých byla vydána odvoláním napadená rozhodnutí, neobsahují nesprávnosti nebo nezákonnosti, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, je tak dle žalobce nesprávný.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 uvedl, že procesním předpisem byl do 31.12.2010 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“*) a od 1.1.2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (*viz výše „d.ř.“ nebo „daňový řád“*). Řízení v prvním stupni bylo zahájeno podle ZSDP a ukončeno vydáním platebních výměrů podle nového daňového řádu. Pro posouzení, zda byla žalobci daň vyměřena po uplynutí lhůty k jejímu vyměření, je rozhodné ustanovení § 47 odst. 1 a 2 ZSDP a přechodné ustanovení daňového řádu, § 264 odst. 4 d.ř., což znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která počala běžet podle § 47 ZSDP a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1.1.2011 posuzuje podle tohoto nového právního předpisu. Obecná tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008, respektive roku 2009 dle § 47 ZSDP, počala běžet dne 31.12.2008, respektive dne 31.12.2009, a skončila by 31.12.2011, respektive 31.12.2012. Správce daně však učinil úkon, který ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP způsobuje nový běh lhůt pro stanovení

daně, zahájil daňovou kontrolu dne 9.11.2010 protokolem o ústním jednání čj. 347727/10/138931401023. Podle uvedeného ustanovení ZSDP počíná nová lhůta pro stanovení daně běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt (žalobce) o zahájení daňové kontroly zpraven. To znamená, že pro obě kontrolovaná zdaňovací období počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, a to od 31.12.2010. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31.12.2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 d.ř. Podle odstavce druhého písmene b) tohoto ustanovení lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 147 odst. 1 d.ř. správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Na základě těchto ustanovení daňového řádu, tedy oznámením dodatečného platebního výměru v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok. V projednávané věci měla prekluzivní lhůta pro doměření daní, jež započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, skončit v posledním okamžiku roku 2013. Dne 21.12.2013, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty, byly žalobci oznámeny oba dodatečné platební výměry, kterými mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. V důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů se tedy dosavadní prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, která měla původně uplynout na konci roku 2013, prodloužila o 1 rok, tedy do posledního okamžiku dne 31.12.2014. V rámci takto prodloužené subjektivní prekluzivní lhůty byly tedy uvedené daňové povinnosti pravomocně doměřeny, neboť rozhodnutí o odvolání bylo žalobci řádně doručeno dne 20.6.2014. Stejně tak byla zachována i desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daní, která je zakotvena v § 148 odst. 5 d.ř. Podle platného znění § 148 odst. 2 písm. b) d.ř. ve spojení s § 264 odst. 4 věta první a druhá daňového řádu byla žalobci v uvedené věci doměřena daňová povinnost před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného důvodu je námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nedůvodná.

9. K procesním vadám v řízení, jimiž byl žalobce zkrácen na svých právech, žalovaný uvedl, že tyto námitky žalobce v odvolacím řízení neuplatnil, jak vyplývá z podaných odvolání a napadeného rozhodnutí. Jedinou odvolací námitkou bylo marné uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalovaný proto neměl důvod se s těmito námitkami v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabývat. Námitka podjatosti úřední osoby i stížnost žalobce byly řádně vyřízeny a prošetřeny nadřízeným správcem daně. Pokud se žalobce domníval, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena či prošetřena, měl svoje námitky uplatnit v rámci odvolacího řízení, případně podáním zásahové žaloby ve smyslu § 82-87 soudního řádu správního. Toto však žalobce neučinil. Žalobní námitky směřují proti způsobu provádění daňové kontroly, proti rozsahu dokazování a proti hodnocení důkazů. Při dokazování se správce daně podle § 92 odst. 1 d.ř. nachází v postavení osoby, která vede dokazování a je při respektování volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 d.ř. oprávněna dospět k závěru o neprovedení navrhovaného důkazu. V daném případě se jednalo o rozsáhlou a časově náročnou daňovou kontrolu s podrobným prokazováním šetřených skutečností, z nichž nejpodstatnějším bylo kontrolní zjištění správce daně, které vedlo k doměření daňové

povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. V roce 2009 žalobce zahrnul do nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku 20.228.309 Kč, která se měla týkat faktur vystavených společnostmi, o které měl správce daně důvodné pochybnosti, zda fakturované práce skutečně realizovala. Mělo se jednat o dodávky prací na stavební akce, které se týkaly veřejných zakázek, kdy objednatelem byla obec. Při kontrole bylo zjištěno, že žalobce uzavíral některé smlouvy o dílo se subdodavateli dříve, než byla investorem – Statutárním městem Plzeň, vypsána veřejná zakázka. V té době nemohlo být žalobci známo, jaký bude rozsah díla, ani nemohl mít jistotu, že ve výběrovém řízení zakázku získá. Správce daně prověřoval, zda práce uvedené na fakturách byly dodavatelem skutečně provedeny. Bylo prováděno rozsáhlé dokazování, které trvalo téměř tři roky. Podle závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole nebylo prokázáno, že fakturované práce byly provedeny způsobem deklarovaným na předložených dokladech. Na dokladech uváděný dodavatel prací neměl žádné kapacity k provádění tak rozsáhlých prací, jeho údajní subdodavatelé nepodnikali a žádné práce ve skutečnosti neprováděli. Správcem daně bylo zjištěno, že na stejných zakázkách vykonávaly fakturované práce i jiné subjekty. Žalobce v daném případě neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 d.ř., když věrohodným způsobem neprokázal, že ve skutečnosti došlo k poskytnutí služeb tak, jak je deklarováno na předložených fakturách a porušil tím § 24 odst. 1, § 23 odst. 1 a 3 písm. a) bod 2 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. V současné době také probíhá v této věci trestní řízení. Ze strany žalobce bylo navíc řízení prodlužováno o nedůvodnou námitku podjatosti a nedůvodnou stížnost na postup správce daně při daňové kontrole. Navíc vypovězení plné moci k zastupování den před termínem stanoveným k projednání zprávy o daňové kontrole a nedostatečné zdůvodnění neúčasti u nařízeného jednání vedlo správce daně k domněnce úmyslného vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole s cílem dosáhnout marného uplynutí lhůty pro vyměření daně. Žalobce byl opakovaně seznámen s výsledky kontrolních zjištění dne 8.7.2013 a dne 23.10.2013 a průběh celého daňového řízení je podrobně popsán ve zprávě o daňové kontrole čj. 1643884/13/2301-05401-401571. Žalobce při seznámení s výsledky kontrolního zjištění, včetně vyhodnocení veškerých důkazních prostředků podal dne 23.10.2013 ve stanovené lhůtě vyjádření, ve kterém však nepředložil žádné nové důkazní prostředky a neuvedl žádné nové skutečnosti. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, byl žalobce pozván k ústnímu jednání a podpisu zprávy o daňové kontrole dne 20.11.2013. Žalobce dne 19.11.2013 vypověděl plnou moc k zastupování JUDr. Šimovi a sdělil, že není schopen zajistit svoji účast dne 20.11.2013 u nařízeného jednání a žádal o nařízení nového jednání. Žalobce byl upozorněn v pozvánce k ústnímu jednání ze dne 7.11.2013, že v případě neúčasti u jednání bez náležité omluvy, prokazatelně doložené, bude kontrola ukončena postupem daným § 88 odst. 5 d.ř. Zdůvodnění, proč žalobce nemohl zajistit svoji účast u tohoto jednání, již nedoložil. Téhož dne (19.11.2013) podal žalobce u správce daně také žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. V návaznosti na upozornění žalobce na postup podle § 88 odst. 5 d.ř. správce daně zaslal žalobci dne 29.11.2013 zprávu o daňové kontrole se sdělením důvodů, které ho k tomuto postupu vedly. Dne 11.12.2013 správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, které byly žalobci doručeny dne 21.12.2013. Zda bylo při daňové kontrole prováděno dokazování v nedostatečném rozsahu, či zda správce daně hodnotil důkazy chybně, je možné přezkoumat v rámci odvolacího řízení. Žalobce v odvolání kromě prekluze nenamítal, že by správce daně porušil jeho procesní práva. Dle žalovaného

daňová kontrola proběhla a byla ukončena v souladu se zákonem a žalobce nebyl nijak zkrácen na svých procesních právech. Žalobci bylo umožněno vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku šetření uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Námitky týkající se porušení procesních práv žalobce proto žalovaný označil za nedůvodné.

IV. Vyjádření žalobce při jednání soudu

10. Zástupce žalobce při jednání dne 11.11.2015 uvedl, že žaloba je stavěna na tom, že žalovaný včas nevyměřil daň, tedy že dodatečné platební výměry nebyly vydány v prekluzivní lhůtě stanovené jak daňovým řádem, tak předchozím zákonem o správě daní a poplatků. Dále na tom, že se správce daně v řízení dopustil řady procesních chyb, resp. jeho jednání směřovalo k tomu, aby na poslední chvíli platební výměry doručil a nezohledňoval obranu nebo tvrzení a navrhované důkazy učiněné žalobcem v rámci daňové kontroly, kdy žalobce požadoval provedení dalších důkazů, podával stížnosti na postup správce daně, k dalším důkazům nebylo přihlíženo, žalovaný se s tím řádně nevypořádal a stížností se odmítl zabývat, místo toho ukončil dle žalobce nezákonným způsobem daňovou kontrolu a zaslal platební výměry, aby stihl lhůtu. K žalobním námitkám uplatněným nad rámec odvolání až v žalobě zástupce žalobce uvedl, že jednal na základě pokynu žalobce, který považoval námitky ohledně uplynutí prekluzivní lhůty za dostatečné pro to, aby byly dodatečné platební výměry zrušeny. Námitky uvedené nyní v žalobě mají dokreslit chování správce daně a jeho postup v řízení, aby bylo vidět, že se správce daně po celou dobu nebo zejména ke konci daňové kontroly choval tak, že porušoval zákon a práva žalobce.

11. V průběhu jednání zástupce žalobce uvedl, že byly dodatečné platební výměry vydány předčasně, pro jejich vydání nebyly dány zákonné podmínky, nebylo ukončeno vyřizování stížnosti žalobce na postup správce daně a byly po lhůtě stanovené platnými právními předpisy. Dle žalobce přechodné ustanovení daňového řádu, na které odkazuje žalovaný, je neústavní, neboť zakládá velkou nespravedlnost, když kombinací daňového řádu a předchozího zákona o správě daní a poplatků dochází k tomu, že se vytrhává pro daňové subjekty to nejméně příznivé a neúměrně se prodlužují lhůty, proto by tak nemělo být postupováno.

12. Na závěr jednání zástupce žalobce uvedl, že bylo při jednání soudu prokázáno, že je napadené rozhodnutí nezákonné a žaloba je důvodná. Napadené rozhodnutí potvrzuje dodatečné platební výměry, které byly vydány nezákonně ve lhůtě, kdy uplynula prekluzivní lhůta a žalovaným prezentovaný postup není v souladu s platnými právními předpisy. Přechodné ustanovení daňového řádu, na které žalovaný odkazuje, je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, neboť uvedeným výkladem, kdy se kombinuje běh lhůty dle daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků dochází k tomu, že daňové subjekty jsou zatěžovány neústavně, tzn. dochází k neúměrnému prodlužování lhůt pro dodatečné stanovení daně, využívá se vždy pro ně to nejhorší z obou právních předpisů, kdy pokud by lhůta byla posuzována podle jednoho nebo druhého vždy by již uplynula, nicméně kombinací dochází k tomu, že správce daně měl více času a navíc k této změně došlo v průběhu celého řízení, tedy pravidla daňové kontroly se změnila až v okamžiku, kdy daňová kontrola již byla zahájena a daňový subjekt tak předem ani nemohl vědět, co bude následovat. Pokud je pak uvedeno v přechodných ustanoveních, že běh lhůty daňového řízení zahájeného podle

předchozího právního předpisu se počítá dle nového právního předpisu, pak je možný i ten výklad, a ten by byl pro daňové subjekty příznivější a ústavně komfortnější, že běh lhůty se skutečně počítá od okamžiku, kdy k tomu mělo dojít. V daném případě žalovaný tvrdí, že byla zahájena kontrola dne 9.11.2010, pokud by se na to vztahoval běh lhůty dle daňového řádu, pak by lhůta končila za 3 roky tzn. 9.11.2013. Žalovaný však vykládá dané ustanovení tak, že běh lhůty, resp. počátek běhu lhůty se vztahuje až k 31.12.2010 a lhůta pro vyměření daně tak končí až 31.12.2013 a došlo tak k jednoročnímu prodloužení. Dle žalobce takový postup není možný a dané ustanovení by mělo být vykládáno tak, že lhůta počala plynout podle daňového řádu 9.11.2010 nikoliv až 31.12.2010. S ohledem na tyto skutečnosti a s přihlédnutím k tomu, že po celou dobu daňového řízení, resp. k jeho konci, správce daně prvního stupně porušoval práva žalobce jakožto daňového subjektu, žalobce navrhoval, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno, věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

13. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Skutkový základ věci

14. Daňové řízení bylo zahájeno 9.11.2010 protokolem o ústním jednání čj. 347727/10/138931401023, jímž byla zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 11.12.2013 vydány dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, jak je uvedeno v úvodu rozsudku, které byly žalobci doručeny dne 21.12.2013 a žalobce proti nim podal odvolání dne 8.1.2014, ve kterém namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření předmětné daně.

15. Protokolem z 8.7.2013 byl zástupce žalobce podle § 88 odst. 2 d.ř. seznámen s výsledky kontrolního zjištění. K návrhu zástupce žalobce byla stanovena dvacetidenní lhůta k vyjádření žalobce k výsledkům. Zároveň byl zástupce žalobce v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. upozorněn, že nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 29.7.2013, téhož dne doručeným správci daně. Podáním z 1.8.2013, téhož dne doručeným správci daně, žalobce podle § 77 d.ř. navrhoval, aby na základě tohoto podání bylo rozhodnuto, že jsou dvě v podání uvedené úřední osoby vyloučeny z projednávání věci, a uváděl důvody tak, jak jsou popsány i v žalobě. Rozhodnutím ředitele správce daně ze dne 23.9.2013, čj. 1455729/13-2300-14500-402143, bylo rozhodnuto, že dvě jmenované úřední osoby nejsou vyloučeny z daného řízení. Rozhodnutí je odůvodněno tím, že nejsou naplněny podmínky stanovené v § 77 odst. 1 písm.

a) až c) d.ř., podle něhož *úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti*. Dále je zde uvedeno, že „žalobce námitkou podjatosti poukazuje na postup úředních osob při daňové kontrole, který považuje za nepřipustný. Okolnosti, na které daňový subjekt svým podáním poukazuje, však o zvláštním poměru úředních osob správce daně k daňovému subjektu nic nevypovídají.“ V uvedeném rozhodnutí bylo žalobci následně sděleno, že jeho zde uvedené námitky jsou námitkami uplatněnými v souladu s § 88 odst. 3 d.ř., podle něhož *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*. Námitkami vznesenými ještě před ukončením daňové kontroly, ve fázi po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Dále byl žalobce v uvedeném rozhodnutí obeznámen s tím, že za definitivní výsledek probíhající daňové kontroly bude možno považovat až ten, který bude obsažen ve zprávě o daňové kontrole v souladu s § 88 odst. 4 d.ř., jejímž projednáním a podpisem bude daňová kontrola ukončena.

16. Žalobce byl protokolem z 23.10.2013 vyrozuměn o nevyhovění návrhu na provedení svědeckých výpovědí navrhovaných v podání ze dne 29.7.2013 a obdobně uváděných v podání z 1.8.2013 (viz odst. 29) a seznámen s kompletními výsledky kontrolního zjištění dané daňové kontroly. V protokolu z 23.10.2013 jsou uvedeny žalobcem navrhované důkazy, výsledky konkrétních svědků, a je uvedeno, z jakých důvodů správce daně těmto návrhům žalobce nevyhověl a výsledky svědků neprovedl. Přílohou protokolu jsou kompletní výsledky kontrolního zjištění, které byly zástupci žalobce při jednání předány. Zástupce žalobce požádal o stanovení lhůty pro vyjádření se a ta mu byla stanovena v rozsahu 10 dnů s tím, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, proto považoval správce daně tuto lhůtu za dostačující (viz rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 23.10.2013, čj. 1520761/13/2301-05401-401517). Současně byl zástupce žalobce v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. poučen o tom, že nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Žalobce se ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 4.11.2013, ve kterém nesouhlasil se zdůvodněním neprovedení svědeckých výpovědí a namítal, že správce daně nezdůvodnil neprovedení svědeckých výpovědí u všech svědků žalobcem navrhovaných, ale jen u některých a trval na provedení výslechu ve vyjádření jmenovaných svědků.

17. Sdělením ze dne 7.11.2013 byl žalobce pozván k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. V tomto sdělení je konstatováno, že na základě vyjádření žalobce ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění ze dne 4.11.2013 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a tudíž již nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 3 d.ř. navrhopvat jeho další doplnění, proto byl zástupce žalobce, jako osoba oprávněná jednat v daňovém řízení za žalobce, pozván k ústnímu jednání na den 20.11.2013 v 10,00 hodin. V závěru sdělení je uvedeno: „*V případě, že se v uvedeném termínu nedostavíte bez náležité omluvy, prokazatelně doložené, bude kontrola ukončena postupem*

daným ustanovením § 88 odst. 5 daňového řádu, dle kterého odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu jednání 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.“ Sdělení bylo doručeno zástupce žalobce dne 7.11.2013. Dle úředního záznamu ze 14.11.2013 byl správcem daně (úřední osobou provádějící daňovou kontrolu) učiněn telefonický dotaz na zástupce žalobce v daňovém řízení, zda je stále ještě zástupcem žalobce, zda mu nebyla plná moc vypovězena, jako se tomu stalo u společnosti CZ Stavby s.r.o. Zástupce žalobce odpověděl, že zatím ne, když se tak stane, dá vědět. Dne 19.11.2013 bylo správci daně doručeno podání z téhož dne, jehož obsahem je doplnění vyjádření žalobce ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění s přílohou, kterou jsou kopie dvanácti faktur.

18. Dne 19.11.2013 byla správci daně doručena stížnost žalobce podle § 261 d.ř. z téhož dne na postup správce daně při daňové kontrole. Žalobce zde uvedl, že *„již dříve namítl podjatost úředních osob, které u něj provádějí daňovou kontrolu a tato stížnost byla vyhodnocena správcem daně jako nedůvodná. Pochybnosti o nepodjatosti úředních osob vyplývaly zejména z toho, že uvedení zaměstnanci odmítali provést daňovým subjektem navržené důkazy bez řádného odůvodnění. Jedná se zejména o výsledky daňovým subjektem navržených svědků, případně opakované výsledky již vyslechnutých svědků. Správce daně vyslechl některé ze svědků, a to jen obecně, když jim sice kladl i dotazy na konkrétní zakázky, ale svědci nebyli připravení, odpovídali jen obecně s tím, že pokud budou moci nahlédnout do svých dokladů (které nemají sebou k dispozici, neboť nevěděli, co bude přesně předmětem výsledku), mohou odpovědět konkrétně.*“ Následuje zdůvodnění nutnosti výsledku žalobcem navrhovaných svědků s tím, že žalobce spatřuje v uvedeném postupu úředních osob nesprávný postup při daňové kontrole. Následně žalobce zrekapituloval postup správce daně od jednání dne 23.10.2013 a uzavřel, že správce daně bezdůvodně odmítá doplnit dokazování o žalobcem navržené důkazy, když se doplněním dokazování mohou vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek.

19. Vyrozumění o vyřízení stížnosti je datováno dnem 29.11.2013 a téhož dne bylo dodáno do datové schránky zástupce žalobce (doručeno bylo fikcí, tzn. uplynutím 10 dnů od dodání do datové schránky). Stížnost byla vyřízena ředitelkou správce daně ve smyslu § 261 odst. 3 a 4 d.ř. a je zde uvedeno, že *„směřuje proti způsobu provádění daňové kontroly zejména v rozsahu provádění dokazování a dále pak i hodnocení důkazů*“*.* S odkazem na ustanovení § 92 odst. 1 d.ř. a zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 d.ř. je zde vysvětleno, že správce daně je oprávněn dospět správní úvahou k závěru o neprovedení navrhovaného důkazu a *„pokud se jedná o konečný důsledek takové správní úvahy z hlediska zásahu do práv a právem chráněných zájmů stěžovatele, tento nelze v rámci procesu dokazování při daňové kontrole předjímat dříve, nežli bude znám konečný výsledek prováděné daňové kontroly. Tento je správce daně podle § 88 odst.1 d.ř. povinen uvést, včetně hodnocení důkazů, ve zprávě o daňové kontrole.*“ Stížnost byla shledána nepřipustnou a správce daně se jí proto věcně nezabýval s tím, že lze stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 d.ř. podat, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Ze stejného důvodu je využití stížnosti vyloučeno i tehdy, pokud daňový subjekt není ztotožněn se způsobem, jakým byl tento jiný prostředek nápravy vyřízen. V případě namítaného nedostatečného rozsahu dokazování a chybného hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly však zákon umožňuje daňovému subjektu proti

takovým pochybením brojit jednak tím, že má ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) d.ř. právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně, a dále tím, že má ve smyslu § 88 odst. 3 d.ř. právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, a konečně tím, že daňový řád umožňuje brojit proti výsledku dokazování provedeného v rámci daňové kontroly podáním odvolání proti platebnímu či dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledků daňové kontroly. V závěru vyrozumění byl žalobce poučen v souladu s § 261 odst. 6 d.ř. o tom, že má-li za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob jejího vyřízení.

20. Správci daně bylo dne 19.11.2013 doručeno podání žalobce podepsané jednatelem žalobce, jímž bylo sděleno vypovězení plné moci k zastupování žalobce v daňovém řízení JUDr. Pavlu Šimovi. Vzhledem k této skutečnosti bylo požadováno zasílání veškerých dalších písemností přímo společnosti DF STAVBY s.r.o., tedy žalobci. Dne 20.11.2013 v 9,00 hodin, tedy v den, kdy se mělo konat ústní jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole (20.11.2013 v 10,00 hod.) dle úředního záznamu z téhož dne žalobce telefonicky správci daně sdělil, že předešlého dne byla vypovězena plná moc JUDr. Šimovi, zástupci žalobce v daňovém řízení, a uvedl, že se omlouvá, ale nemůže se dostavit na dnešní jednání, jelikož je pracovně mimo Plzeň. Zpráva o daňové kontrole (čj. 1643884/13/2301-05401-401571) a sdělení ze dne 29.11.2013 byly dodány do datové schránky žalobce dne 29.11.2013 a doručeny fikcí 10. dnem po dodání do datové schránky žalobce, tj. 9.12.2013. Sdělení z 29.11.2013 obsahuje zdůvodnění uvedeného postupu.

21. Správci daně byla dne 18.12.2013 doručena žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole ze dne 17.12.2013, ve které požádal v souladu s ust. § 261 odst. 6 d. ř. o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Žalobce směřoval svou žádost proti způsobu vyřízení jeho stížnosti a dále proti podjatosti zaměstnanců správce daně, pochybení správce daně spočívajícím v bezdůvodném odmítnutí doplnění dokazování a jeho dalšímu nesprávnému postupu. Žalovaný ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 29.1.2014 dle ust. § 261 odst. 6 d. ř. shledal žádost žalobce o prošetření vyřízení stížnosti jako nedůvodnou s tím, že původní stížnost byla vyřízena řádně. Ohledně žalobcem namítaného nesprávného hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že k těmto není ani nadřízený správce daně v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti oprávněn se vyjadřovat. Žalovaný shledal žádost žalobce jako nedůvodnou, vzhledem k tomu, že není možné v této fázi prověřovat tvrzené skutečnosti nebo je jakkoli hodnotit, a to s ohledem na nutnost zachování dojinstančnosti správy daně. V rámci stížnosti se nelze dovolávat prověřování hodnocení důkazů, které správce daně prováděl v rámci průběhu daňové kontroly, jelikož by tak mohlo dojít k porušení principu dvojinstančnosti řízení, kdy na základě žádosti o prošetření vyřízení stížnosti by byly nadřízeným orgánem přezkoumávány skutečnosti, které mohou být daňovým subjektem namítány v odvolání.

První rozhodnutí Krajského soudu v Plzni

22. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 11. 11. 2015, čj. 57 Af 33/2014-61 rozhodnutí žalovaného ze dne 16.6.2014, č. 15037/14/5000-14203-711413 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

23. Rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno z toho důvodu, že povinností žalovaného s odkazem na ustanovení § 114 odst. 2 a 3 d.ř. v rámci odvolacího řízení bylo přezkoumat nejen v odvolání uplatněnou námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření předmětných daní, ale i námitky uplatněné v žádosti žalobce ze dne 17.12.2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole, doručené žalovanému 19.12.2013, podané ve smyslu § 261 odst. 6 d.ř. Uvedený závěr vyplývá dle názoru soudu z časové osy jednotlivých úkonů. Soud vycházel ze situace, kdy byly dodatečné platební výměry vydány dne 11.12.2013 a teprve po jejich vydání byla žalovanému doručena žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. I v tomto podání žalobce namítal shodně jako v předchozích stížnostech nesprávný postup správce daně spočívající v neprovedení jím navržených důkazů a v nesprávném hodnocení důkazů, které následně učinil součástí žaloby. Namítal zejména, že mu nebyl ze strany správce daně dán prostor, aby vyvrátil pochybnosti správce daně a unesl své důkazní břemeno, a uváděl konkrétní skutečnosti, na základě kterých má za to, že měly být provedeny jím navrhované opakované svědecké výpovědi a výpovědi dalších svědků. Pro žalovaného tak ve smyslu § 114 odst. 3 d.ř. po vydání dodatečných platebních výměrů vyšly najevo námitky žalobce související s prováděním daňové kontroly, na jejímž základě byly dodatečné platební výměry vydány. Uplatnil tak námitky, které nebyly uplatněny v odvolání, ale bylo nutno přezkoumat jejich důvodnost, resp., zda mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Soud učinil závěr, že se měl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat i s těmito námitkami, neboť dovedl, že nelze posoudit stížnost podaná podle § 261 d.ř. jako nedůvodnou a přezkoumat odvolání jen v rozsahu odvolací námitky uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Pokud by tomu tak bylo, byl by soud postaven do situace, kdy by byl v podstatě povinen přezkoumávat zákonnost zprávy o daňové kontrole, aniž by se s námitkami žalobce vůči daňové kontrole před tím vypořádal žalovaný jako odvolací orgán. Soud uzavřel, že žalovaný porušil ustanovení § 114 odst. 2 a 3 d.ř. a toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

24. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 3. 2016, čj. 1 Afs 8/2016-57 (*dále jen „zrušovací rozsudek“*) rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 11. 2015, čj. 57 Af 33/2014-61, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného jediným výrokem, zrušil Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. v celém rozsahu.

25. Ve zrušovacím rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

26. *„Stěžovatel předně namítal, že soudem vytýkané pochybení nebylo součástí žalobních námitek a krajský soud tak vybočil z dispoziční zásady. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Ztotožňuje se totiž se závěrem krajského soudu, že ač žalobce tuto námitku nevyjádřil v žalobě zcela jednoznačně, z jejího obsahu ji lze dovodit. Žalobce*

konkrétně uvedl, že nepovažuje za správné zjištění žalovaného, že při přezkoumání napadených rozhodnutí nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Žalobce v této souvislosti upozornil, že byl v průběhu daňové kontroly zkrácen na svých právech a řízení bylo postiženo značnými procesními vadami; na tato pochybení žalobce poukazoval a podával stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Z těchto žalobních tvrzení je zřejmé, že výtky žalobce směřovaly i proti tomu, že se stěžovatel v napadeném rozhodnutí s těmito procesními pochybeními správce daně nevypořádal.“

27. „V posuzovaném případě je zřejmé, že v řízení o odvolání vyšly najevo další skutečnosti v odvolání neuplatněné. Těmito skutečnostmi byla tvrzená procesní pochybení správce daně při daňové kontrole, proti kterým žalobce brojil ve stížnosti ze dne 19. 11. 2013 a v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 17. 12. 2013. Tyto skutečnosti se prokazatelně dostaly do sféry stěžovatele (což stěžovatel ani nijak nezpochybňuje), neboť žádost žalobce ze dne 17. 12. 2013 sám vyřizoval, a to ještě před vydáním napadeného rozhodnutí o odvolání. Soud dále připouští, že tvrzené skutečnosti – v případě, že by byly důvodné – mohly představovat nesprávnosti nebo nezákonnosti, které mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. V projednávané věci je však třeba zohlednit, že se stěžovatel uvedenými skutečnostmi zabýval již v rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jež předcházelo vydání rozhodnutí o odvolání, a shledal je nedůvodnými. Z pohledu stěžovatele se tak o nesprávnosti nebo nezákonnosti, jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, nemohlo jednat. Je totiž nepochybné, že stěžovatel by tyto námitky v rozhodnutí o odvolání posoudil totožně jako ve vyřízení žádosti a pouze by tak zopakoval své odůvodnění zde uvedené, případně na něj odkázal. Trvat však na takovém postupu odvolacího orgánu, který by v rozhodnutí o odvolání pouze zopakoval argumentaci svědčící o nedůvodnosti žalobcových námitek, považuje Nejvyšší správní soud za přepjatě formální a nadbytečné.“

28. „Za opodstatněnou ovšem nelze nepovažovat argumentaci stěžovatele, že se uvedenými námitkami již zabýval a shledal je nedůvodnými v řízeních o odvolání proti platebním výměrům týkajícím se jiných zdaňovacích období, případně jiné daně žalobce. Jedná se totiž nezávislá daňová rozhodnutí (byť vycházející ze stejné daňové kontroly), jejichž odůvodněním nelze případně nahrazovat odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí. Toto tvrzení však stěžovatel uvedl spíše pro dokreslení situace.“

29. „Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námitkami v tomto odvolání neuplatněnými, které shledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně. Kasační námitka týkající se nezákonnosti posouzení této otázky soudem je proto důvodná.“

30. „Je třeba dodat, že pokud žalobce s posouzením námitek uplatněných v jeho stížnosti a v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nesouhlasil, mohl se bránit žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. O soudní ochranu proto připraven nebyl. Žalobce také mohl znovu uplatnit své námitky v odvolání proti dodatečným platebním výměrům (případně je i rozvést), čímž by si zajistil, že odvolací orgán by se jimi v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu musel zabývat.“

Druhé rozhodnutí Krajského soudu v Plzni

31. Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu v této právní věci a vrátil věc k dalšímu řízení. Krajský soud tak byl podle § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

I.

32. Nedůvodnou je námitka, že byla žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty.

33. Daňové řízení bylo zahájeno 9.11.2010 protokolem o ústním jednání čj. 347727/10/138931401023, jímž byla zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 11.12.2013 vydány dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, jak je uvedeno v úvodu rozsudku, které byly žalobci doručeny dne 21.12.2013 a žalobce proti nim podal odvolání dne 8.1.2014, ve kterém namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření předmětné daně.

34. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí při posouzení důvodnosti této odvolací námítky správně vycházel obdobně jako správce daně z ustanovení § 264 odst. 4 d.ř., podle něhož *se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Protože bylo daňové řízení zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, vycházely správní orgány obou stupňů rovněž správně z § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném ke dni 31.12.2010, podle něhož *není-li stanoveno jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.* Podle § 47 odst. 2 ZSDP *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

35. Soud se ztotožňuje s posouzením uvedené odvolací námítky žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že obecná tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmu za zdaňovací období roku 2008 a 2009 počala běžet podle § 47 ZSDP dne 31.12.2008,

respektive dne 31.12.2009, tedy od konce příslušného zdaňovacího období (viz ust. § 47 odst. 2 ZSDP - běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven). Není proto správná argumentace žalobce, že by měl být počátek běhu prekluzivní lhůty počítán od zahájení daňové kontroly, tedy ode dne 9.11.2010. Takové tvrzení nemá oporu v citovaných ustanoveních zákona o správě daní poplatků, tzn. procesního předpisu účinného v době zahájení daňové kontroly. Podle zákona o správě daní a poplatků by lhůta skončila 31.12.2011, respektive 31.12.2012. Správce daně však učinil úkon, který ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP způsobil nový běh lhůt pro stanovení daně za obě uvedená zdaňovací období. Tímto úkonem bylo zahájení daňové kontroly dne 9.11.2010. Podle § 47 odst. 2 ZSDP tak počala běžet nová lhůta pro stanovení daně, a to od konce roku, v němž byl žalobce o zahájení daňové kontroly zpraven. To znamená, že pro obě kontrolovaná zdaňovací období počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně od 31.12.2010. Ke dni 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle § 148 odst. 2 písm. b) d.ř., ve znění účinném k 1.1.2011, *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*. Pro vypořádání vztahu mezi zákonem o správě daní a poplatků a novým daňovým řádem týkajícího se lhůty pro vyměření daně, je v daňovém řádu přechodné ustanovení v § 264 odst. 4 d.ř., podle něhož *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*. Uvedené přechodné ustanovení dopadá na danou právní věc, neboť běh a délka lhůty pro vyměření daně započala podle ZSDP a neskončila do 1.1.2011, tj. do nabytí účinnosti daňového řádu. Od 1.1.2011 proto bylo nutno ji posuzovat podle ustanovení daňového řádu, tzn. podle § 148 odst. 2 písm. b) d.ř. Účinky právní skutečnosti, která má vliv na běh této lhůty (zahájení daňové kontroly 9.11.2010), které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, bylo nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tedy podle ustanovení ZSDP. To znamená, že v případě žalobce začala běžet nová lhůta pro stanovení daňových povinností za zdaňovací období roku 2008 a 2009 dne 31.12.2010 a tento okamžik není účinností daňového řádu nijak dotčen. Běh a délka lhůty se však řídí již daňovým řádem. Délka lhůty pro vyměření daně je obdobně jako za účinnosti ZSDP tříletá. Nová lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula dnem 31.12.2013. Žalovaný pak správně v odůvodnění napadeného rozhodnutí k běhu lhůty doplnil znění nového daňového řádu, ustanovení § 148 odst. 2 d.ř., který obsahuje taxativní výčet úkonů, které prodlužují dosavadní lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Soud se shoduje s žalovaným, že je nutno dosavadní lhůtou rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu, ale vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou nebo lhůtu přerušenou či zastavenou, avšak tyto úkony musí být učiněny v posledních 12 měsících lhůty pro stanovení daně. V daném případě se jednalo o úkon oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) d.ř. Rozhodnutím o stanovení daně je dodatečný platební výměr. Dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 byly žalobci doručeny (oznámeny) dne 21.12.2013. Jelikož by lhůta pro

stanovení daně uplynula dne 31.12.2013, je doručení dodatečných platebních výměrů dne 21.12.2013 nepochybně úkonem učiněným v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně. Doručením dodatečných platebních výměrů byla tedy tato lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 31.12.2014.

36. Nedůvodnou shledal soud také námitku neústavnosti přechodného ustanovení § 264 odst. 4 d.ř. Žalobci je nutno dát za pravdu, že by bylo uplynutí prekluzivní lhůty posuzováno odlišně postupem podle zákona o správě daní a poplatků a odlišně podle daňového řádu. Pokud má však soud posoudit námitku neústavnosti uvedeného přechodného ustanovení, tedy případnou diskriminaci nebo určitou nerovnost v posouzení běhu prekluzivní lhůty vnímá v podstatě tři skupiny daňových subjektů. Jednou skupinou daňových subjektů jsou ti, jejichž daňové řízení bylo ukončeno před nabytím účinnosti daňového řádu, druhou skupinou jsou ti, jejichž daňové řízení bylo zahájeno po nabytí účinnosti daňového řádu. Třetí skupinou jsou ti, na které dopadá změna procesního předpisu o daňovém řízení, ke které došlo v průběhu příslušného daňového řízení. Tuto skupinu tvoří daňové subjekty, jejichž daňové řízení bylo zahájeno podle ZSDP a v průběhu tohoto daňového řízení došlo ke změně procesního předpisu, když dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád. Dle názoru soudu jsou si daňové subjekty ve všech třech skupinách postaveny na roveň. Je tomu tak proto, že i pro daňové řízení, v jehož průběhu došlo ke změně procesního předpisu, stanovil zákonodárce pravidla prostřednictvím přechodného ustanovení. Ustanovení upravující běh lhůty je ustanovením procesním, proto je dle názoru soudu možné jej měnit. Zákonodárce tak má právo v rámci přechodného ustanovení upravit běh lhůty v daňovém řízení, které probíhá na rozhraní účinnosti dvou procesních předpisů upravujících vedení daňového řízení. Lze si i představit úmysl zákonodárce při konstrukci uvedeného přechodného ustanovení, kterým byl nepochybně přechod správců daně z jedné procesní úpravy daňového řízení na novou. Pokud by se jednalo o lhůtu hmotněprávní, která by stanovila zánik daňové povinnosti, bylo by nutno trvat na tom, že měl daňový subjekt od počátku vzniku daňové povinnosti nárok na to, aby prekluzivní lhůta pro vyměření daně skončila za tři roky. V daném případě se však o lhůtu hmotněprávní nejedná. Konkrétně pak vzhledem k žalobci jako daňovému subjektu a ke skutkovým okolnostem daného případu soud rovněž vylučuje jakoukoli diskriminaci žalobce, neboť žalobce stejně jako správce daně zcela transparentně od účinnosti daňového řádu věděli, co bude důvodem pro prodloužení prekluzivní lhůty, že jím bude ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) d.ř. oznámení rozhodnutí o stanovení daně, tedy vydání platebních výměrů. Přechodné ustanovení § 264 odst. 4 d.ř. proto soud neshledal neústavním, a to ani s ohledem na jeho dopad na skutkové okolnosti daného případu, neboť žalobce měl dostatek času se změně procesního předpisu, včetně uvedeného přechodného ustanovení, přizpůsobit.

II.

37. Nedůvodnou je rovněž námitka podjatosti zaměstnanců správce daně provádějících daňové řízení. O námitce podjatosti (návrhu na vyloučení úředních osob z řízení) vznesené žalobcem v řízení o daňové kontrole bylo rozhodnuto Rozhodnutím ředitele správce daně ze dne 23.9.2013, čj. 1455729/13-2300-14500-402143 v souladu s § 77 d.ř., a to úřední osobou stojící v čele správce daně (odst. 4), bylo řádně odůvodněno, že nejsou dány důvody pro vyloučení úředních osob [odst. 1 písm. a) až c)] a žalobci bylo v podstatě vysvětleno, že jeho námitky v tomto podání uplatněné jsou podle obsahu námitkami vznesenými ve smyslu § 88

odst. 3 d.ř. před ukončením daňové kontroly, se kterými se správce daně vypořádá před ukončením daňové kontroly. Námitka podjatosti tak byla v řízení o daňové kontrole vypořádána zcela v souladu s ustanovením § 77 d.ř. Postup úředních osob, který byl žalobcem zpochybňován uvedeným způsobem, nemohl být shledán důvodem pro podjatost úředních osob provádějících daňovou kontrolu. Skutečnost, že nebyly v řízení provedeny dle názoru žalobce pro odstranění pochybností správce daně podstatné důkazy, zejména výpovědi svědků, nelze vyhodnotit jako důvod pro vyloučení úředních osob, které o tomto postupu při dokazování v daném řízení rozhodovaly. A to zejména proto, že důvody pro vyloučení úředních osob jsou taxativně stanoveny v ustanovení § 77 odst. 1 písm. a) až c) d.ř. Dále je nutno poukázat na ustanovení § 92 d.ř., podle něhož *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně* (odst. 1). *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odst. 2). A na zásadu volného hodnocení důkazů vyplývající z ustanovení § 8 odst. 1 d.ř., kde je stanoveno, že *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z uvedených ustanovení vyplývá, že je to správce daně, kdo provádí dokazování v řízení o daňové kontrole a pokud v řízení neprovede daňovým subjektem navrhované důkazy, je na daňovém subjektu, aby v případném odvolání proti rozhodnutí správce daně uplatnil své námitky vůči způsobu provádění dokazování a vůči hodnocení provedených důkazů. Takové námitky nelze uplatňovat v návrhu na vyloučení úředních osob z daňového řízení a shledávat v nich důvody pro vyloučení úředních osob.*

38. Nedůvodnou je rovněž námitka podjatosti zaměstnanců správce daně provádějících daňové řízení. Podjatost těchto úředních osob žalobce spatřoval zejména v tom, že *„odmítaly provést žalobcem navržené důkazy bez řádného odůvodnění“*, v tom, že *„odmítaly provést výsledky svědků navržených žalobcem“*, v tom, že *„ve svém hodnocení kontrolního šetření vytrhovaly z kontextu části vyjádření žalobce a deformovaly předložené důkazy“* v tom, že *„zpochybňovaly pravost předložených písemných důkazů – stavebních deníků“* a rovněž v tom, že *„požadovaly předložení originálů protokolů o předání a převzetí staveníště a protokolů o předání a převzetí díla podle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a spol. B a B COMPANY s.r.o.“* a když žalobce sdělil, že tyto nemá k dispozici a pro případ pochybností o nich navrhl výsledky svědků, kteří je podepsali, *„správce daně zpochybnil předložené protokoly, ale navržené výsledky svědků neprovedl, tedy se nesnažil zjistit skutečný stav věci, ale jen hledal způsob, jak co nejvíce zpochybňovat doklady předložené žalobcem a vyhýbal se provedení důkazů, které by pochybnosti rozptýlily“*.

39. Protokolem z 8.7.2013 byl zástupce žalobce podle § 88 odst. 2 d.ř. seznámen s výsledky kontrolního zjištění. K návrhu zástupce žalobce byla stanovena dvacetidenní lhůta k vyjádření žalobce k výsledkům. Zároveň byl zástupce žalobce v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. upozorněn, nadojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 29.7.2013, téhož dne doručeným správcí daně. Podáním z 1.8.2013, téhož dne doručeným správcí daně, žalobce podle § 77 d.ř. navrhoval, aby na základě tohoto podání bylo rozhodnuto, že jsou dvě v podání uvedené úřední osoby vyloučeny z projednávání věci, a uváděl důvody tak, jak jsou popsány i v žalobě.

Rozhodnutím ředitele správce daně ze dne 23.9.2013, čj. 1455729/13-2300-14500-402143, bylo rozhodnuto, že dvě jmenované úřední osoby nejsou vyloučeny z daného řízení. Rozhodnutí je zcela správně odůvodněno tím, že nejsou naplněny podmínky stanovené v § 77 odst. 1 písm. a) až c) d.ř., podle něhož *úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti*. Správně je zde uvedeno, že „žalobce námitkou podjatosti poukazuje na postup úředních osob při daňové kontrole, který považuje za nepřipustný. Okolnosti, na které daňový subjekt svým podáním poukazuje, však o zvláštním poměru úředních osob správce daně k daňovému subjektu nic nevypovídají.“ V uvedeném rozhodnutí bylo žalobci následně sděleno, že jeho zde uvedené námitky jsou námitkami uplatněnými v souladu s § 88 odst. 3 d.ř., podle něhož *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*. Námitkami vznesenými ještě před ukončením daňové kontroly, ve fázi po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Dále byl žalobce v uvedeném rozhodnutí obeznámen s tím, že za definitivní výsledek probíhající daňové kontroly bude možno považovat až ten, který bude obsažen ve zprávě o daňové kontrole v souladu s § 88 odst. 4 d.ř., jejímž projednáním a podpisem bude daňová kontrola ukončena. V této fázi daňové kontroly je na správci daně, aby návrhy žalobce uvedené v tomto podání z 1.8.2013 vyhodnotil a vypořádal se s nimi a v daňové kontrole dále postupoval v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. Teprve po té, co správce daně dospěl k definitivnímu výsledku kontrolního zjištění, mohl přikročit k sepsání zprávy o daňové kontrole. Jakékoli dřívější hodnocení dosavadního postupu správce daně by proto bylo předčasné.

40. Na základě uvedeného dospěl soud k závěru, že o námitce podjatosti (návrhu na vyloučení úředních osob z řízení) vznesené žalobcem v řízení o daňové kontrole bylo rozhodnuto v souladu s § 77 d.ř., a to úřední osobou stojící v čele správce daně (odst. 4), bylo řádně odůvodněno, že nejsou dány důvody pro vyloučení úředních osob [odst. 1 písm. a) až c)] a žalobce bylo v podstatě vysvětleno, že jeho námitky v tomto podání uplatněné jsou podle obsahu námitkami vznesenými ve smyslu § 88 odst. 3 d.ř. před ukončením daňové kontroly, se kterými se správce daně vypořádá před ukončením daňové kontroly. Námitka podjatosti tak byla v řízení o daňové kontrole vypořádána zcela v souladu s ustanovením § 77 d.ř. Postup úředních osob, který byl žalobcem zpochybňován uvedeným způsobem, nemohl být shledán důvodem pro podjatost úředních osob provádějících daňovou kontrolu. Skutečnost, že nebyly v řízení provedeny dle názoru žalobce pro odstranění pochybností správce daně podstatné důkazy, zejména výpovědi svědků, nelze vyhodnotit jako důvod pro vyloučení úředních osob, které o tomto postupu při dokazování v daném řízení rozhodovaly. A to zejména proto, že důvody pro vyloučení úředních osob jsou taxativně stanoveny v ustanovení § 77 odst. 1 písm. a) až c) d.ř. Dále je nutno poukázat na ustanovení § 92 d.ř., podle něhož *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně* (odst. 1). *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odst. 2). A na zásadu volného hodnocení důkazů

vyplývající z ustanovení § 8 odst. 1 d.ř., kde je stanoveno, že *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Z uvedených ustanovení vyplývá, že je to správce daně, kdo provádí dokazování v řízení o daňové kontrole a pokud v řízení neprovede daňovým subjektem navrhované důkazy, je na daňovém subjektu, aby v případném odvolání proti rozhodnutí správce daně uplatnil své námitky vůči způsobu provádění dokazování a vůči hodnocení provedených důkazů. Takové námitky nelze uplatňovat v návrhu na vyloučení úředních osob z daňového řízení a shledávat v nich důvody pro vyloučení úředních osob.

III.

41. Nedůvodnou je rovněž námitka procesního pochybení v souvislosti s ukončením daňové kontroly a seznámením žalobce se zprávou o daňové kontrole.

42. Žalobce byl protokolem z 23.10.2013 vyrozuměn o nevyhovění návrhu na provedení svědeckých výpovědí navrhovaných v podání ze dne 29.7.2013 a obdobně uváděných v podání z 1.8.2013 (viz odst. 23) a seznámen s kompletními výsledky kontrolního zjištění dané daňové kontroly. V protokolu z 23.10.2013 jsou uvedeny žalobcem navrhované důkazy, výsledky konkrétních svědků, a je uvedeno, z jakých důvodů správce daně těmto návrhům žalobce nevyhověl a výsledky svědků neprovedl. Přílohou protokolu jsou kompletní výsledky kontrolního zjištění, které byly zástupci žalobce při jednání předány. Zástupce žalobce požádal o stanovení lhůty pro vyjádření se a ta mu byla stanovena v rozsahu 10 dnů s tím, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, proto považoval správce daně tuto lhůtu za dostačující (viz rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 23.10.2013, čj. 1520761/13/2301-05401-401517). Uvedený postup správce daně je zcela v souladu s § 88 odst. 3 d.ř., když na žádost zástupce žalobce stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se mohl žalobce vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Současně byl zástupce žalobce v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. poučen o tom, nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Žalobce se ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 4.11.2013, ve kterém nesouhlasil se zdůvodněním neprovedení svědeckých výpovědí a namítal, že správce daně nezdůvodnil neprovedení svědeckých výpovědí u všech svědků žalobcem navrhovaných, ale jen u některých a trval na provedení výsledku ve vyjádření jmenovaných svědků.

43. Sdělením ze dne 7.11.2013 byl žalobce pozván k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. V tomto sdělení je konstatováno, že na základě vyjádření žalobce ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění ze dne 4.11.2013 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a tudíž již nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 3 d.ř. navrhopat jeho další doplnění, proto byl zástupce žalobce, jako osoba oprávněná jednat v daňovém řízení za žalobce, pozván k ústnímu jednání na den 20.11.2013 v 10,00 hodin. V závěru sdělení je uvedeno: „*V případě, že se v uvedeném termínu nedostavíte bez náležité omluvy, prokazatelně doložené, bude kontrola ukončena postupem daným ustanovením § 88 odst. 5 daňového řádu, dle kterého odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu*

jednání 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.“ Sdělení bylo doručeno zástupce žalobce dne 7.11.2013. Dle úředního záznamu ze 14.11.2013 byl správcem daně (úřední osobou provádějící daňovou kontrolu) učiněn telefonický dotaz na zástupce žalobce v daňovém řízení, zda je stále ještě zástupcem žalobce, zda mu nebyla plná moc vypovězena, jako se tomu stalo u společnosti CZ Stavby s.r.o. Zástupce žalobce odpověděl, že zatím ne, když se tak stane, dá vědět. Dne 19.11.2013 bylo správci daně doručeno podání z téhož dne, jehož obsahem je doplnění vyjádření žalobce ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění s přílohou, kterou jsou kopie dvanácti faktur.

44. Dne 19.11.2013 byla správci daně doručena stížnost žalobce z téhož dne na postup správce daně při daňové kontrole. Stížnost byla podána v souladu s § 261 d.ř., podle jehož odst. 1 *osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.* Žalobce zde uvedl, že „*již dříve namítl podjatost úředních osob, které u něj provádějí daňovou kontrolu a tato stížnost byla vyhodnocena správcem daně jako nedůvodná. Pochybnosti o nepodjatosti úředních osob vyplývaly zejména z toho, že uvedení zaměstnanci odmítali provést daňovým subjektem navržené důkazy bez řádného odůvodnění. Jedná se zejména o výsledky daňovým subjektem navržených svědků, případně opakované výsledky již vyslechnutých svědků. Správce daně vyslechl některé ze svědků, a to jen obecně, když jim sice kladl i dotazy na konkrétní zakázky, ale svědci nebyli připravení, odpovídali jen obecně s tím, že pokud budou moci nahlédnout do svých dokladů (které nemají sebou k dispozici, neboť nevěděli, co bude přesně předmětem výsledku), mohou odpovědět konkrétně.*“ Následuje zdůvodnění nutnosti výsledku žalobcem navrhovaných svědků s tím, že žalobce spatřuje v uvedeném postupu úředních osob nesprávný postup při daňové kontrole. Následně žalobce zrekapituloval postup správce daně od jednání dne 23.10.2013 a uzavřel, že správce daně bezdůvodně odmítá doplnit dokazování o žalobcem navržené důkazy, když se doplněním dokazování mohou vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek.

45. Vyrozumění o vyřízení stížnosti je datováno dnem 29.11.2013 a téhož dne bylo dodáno do datové schránky zástupce žalobce (doručeno bylo fikcí, tzn. uplynutím 10 dnů od dodání do datové schránky). Stížnost byla vyřízena ředitelkou správce daně ve smyslu § 261 odst. 3 a 4 d.ř. a je zde uvedeno, že „*směřuje proti způsobu provádění daňové kontroly zejména v rozsahu provádění dokazování a dále pak i hodnocení důkazů*“. S odkazem na ustanovení § 92 odst. 1 d.ř. a zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 d.ř. je zde vysvětleno, že správce daně je oprávněn dospět správní úvahou k závěru o neprovedení navrhovaného důkazu a „*pokud se jedná o konečný důsledek takové správní úvahy z hlediska zásahu do práv a právem chráněných zájmů stěžovatele, tento nelze v rámci procesu dokazování při daňové kontrole předjímat dříve, nežli bude znám konečný výsledek prováděné daňové kontroly. Tento je správce daně podle § 88 odst.1 d.ř. povinen uvést, včetně hodnocení důkazů, ve zprávě o daňové kontrole.*“ Stížnost byla shledána nepřipustnou a správce daně se jí proto věcně nezabýval s tím, že lze stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 d.ř. podat, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Ze stejného důvodu je využití stížnosti vyloučeno i tehdy, pokud daňový subjekt není ztotožněn se způsobem, jakým byl tento jiný prostředek nápravy vyřízen. V případě namítaného nedostatečného rozsahu dokazování a chybného

hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly však zákon umožňuje daňovému subjektu proti takovým pochybením brojit jednak tím, že má ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) d.ř. právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně, a dále tím, že má ve smyslu § 88 odst. 3 d.ř. právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, a konečně tím, že daňový řád umožňuje brojit proti výsledku dokazování provedeného v rámci daňové kontroly podáním odvolání proti platebnímu či dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledků daňové kontroly. V závěru vyrozumění byl žalobce poučen v souladu s § 261 odst. 6 d.ř. o tom, že má-li za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob jejího vyřízení.

46. Správci daně bylo dne 19.11.2013 doručeno podání žalobce podepsané jednatelem žalobce, jímž bylo sděleno vypovězení plné moci k zastupování žalobce v daňovém řízení JUDr. Pavlu Šimovi. Vzhledem k této skutečnosti bylo požadováno zasílání veškerých dalších písemností přímo společnosti DF STAVBY s.r.o., tedy žalobci. Dne 20.11.2013 v 9,00 hodin, tedy v den, kdy se mělo konat ústní jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole (20.11.2013 v 10,00 hod.) dle úředního záznamu z téhož dne žalobce telefonicky správci daně sdělil, že předešlého dne byla vypovězena plná moc JUDr. Šimovi, zástupci žalobce v daňovém řízení, a uvedl, že se omlouvá, ale nemůže se dostavit na dnešní jednání, jelikož je pracovně mimo Plzeň. Zpráva o daňové kontrole (čj. 1643884/13/2301-05401-401571) a sdělení ze dne 29.11.2013 byly dodány do datové schránky žalobce dne 29.11.2013 a doručeny fikcí 10. dnem po dodání do datové schránky žalobce, tj. 9.12.2013. Sdělení z 29.11.2013 obsahuje zdůvodnění uvedeného postupu.

47. Podle § 88 odst. 4 d.ř. *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 odst. 5 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. Podle odst. 6 odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*

48. Kontrola daně z příjmů právnických osob byla u žalobce zahájena 9.11.2010. Žalobce byl sdělením ze dne 7.11.2013 ve smyslu § 88 odst. 4 d.ř. správcem daně pozván k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. Správce daně žalobci současně sdělil, že na základě jeho vyjádření ke kompletním výsledkům kontrolního zjištění ze dne 4.11.2013 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a tudíž již nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 3 d.ř. navrhnout jeho další doplnění. Žalobce zde byl rovněž poučen ve smyslu § 88 odst. 5 d.ř. o postupu správce daně, pokud se žalobce k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole nedostaví. Žalobce se k ústnímu

jednání nedostavil a jednatel žalobce hodinu před jeho plánovaným začátkem správci daně sdělil, že předchozího dne vypověděl plnou moc zástupci v daňovém řízení, a že se on sám k ústnímu jednání nemůže dostavit, neboť je pracovně mimo Plzeň. Ačkoliv byl žalobce ve smyslu § 88 odst. 5 d.ř. poučen o následcích nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole, svoji omluvu k ústnímu jednání dne 20.11.2013 toho dne ani následně do 29.11.2013 neprokázal. K projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole se tak nedostavil, aniž by prokázal ve smyslu § 88 odst. 6 d.ř. dostatečný důvod. Zcela správný byl proto postup správce daně, který 29.11.2013 ve smyslu § 88 odst. 5 d.ř. dospěl k závěru, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Za situace, kdy mu bylo jednatelem žalobce sděleno, že byla 19.11.2013 vypovězena plná moc jeho zástupci v daňovém řízení, postupoval v souladu s § 88 odst. 5 d.ř. a doručil žalobci zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou, tzn. doručením elektronicky prostřednictvím datové schránky podle § 42 d.ř., podle něhož *„osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu.“* Jiným právním předpisem je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Podle § 17 odst. 3 uvedeného zákona *dokument, který byl dodán do datové schránky, je doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu.* Podle odst. 4 *nepřihlásí-li se do datové schránky osoba podle odstavce 3 ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty; to neplatí, vylučuje-li jiný právní předpis náhradní doručení.* V daném případě daňový řád nevylučuje náhradní doručení zprávy o daňové kontrole (§ 45 až 47 d.ř.). Den doručení zprávy o daňové kontrole 9.12.2013 je proto nutné pokládat za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Ve sdělení téhož dne žalobci doručeném je odůvodněn uvedený postup správce daně a žalobce je ve smyslu § 88 odst. 6 d.ř. poučen, že *„den doručení zprávy o daňové kontrole čj. ... se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly, tímto dnem je zahájeno doměřovací řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2008 a 2009, a to dle § 91 odst. 1 daňového řádu.“* Z uvedeného je zřejmé, že správce daně postupoval při projednání a podpisu daňové kontroly zcela v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu a zákona č. 300/2008 Sb. Žalobce nebyl uvedeným procesním postupem zkrácen na svém právu, neboť se zpráva o daňové kontrole dostala do jeho dispozice a mohl své námitky vůči postupu správce daně a vůči dokazování a hodnocení důkazů uplatnit následně v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným dne 11.12.2013, tedy po té, kdy mu byla dne 9.12.2013 doručena zpráva o daňové kontrole. Za procesní pochybení mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí nelze považovat žalobcem zpochybňované dokazování a hodnocení důkazů správcem daně. Zde se soud zcela ztotožňuje s opakovaným sdělením žalobci činěným správcem daně v rámci vyřízení stížnosti podle § 77 d.ř. (viz odst. 23) a stížnosti podle § 261 d.ř. (viz odst. 29) že je správce daně při dokazování v daňovém řízení oprávněn ve smyslu § 92 odst. 1 d.ř. a na základě zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 odst. 1 d.ř. oprávněn posuzovat, jaký důkaz provede a jaký neprovede. Proti rozsahu dokazování či hodnocení důkazů správcem daně je pak daňový subjekt ve smyslu § 109 odst. 1 d.ř. oprávněn brojit v podaném odvolání proti rozhodnutí správce daně, zde proti dodatečným platebním výměrům. Dodatečné platební výměry nebyly vydány předčasně, jak namítá žalobce, pro jejich vydání byly dány zákonné podmínky, jak je výše uvedeno. Pro vydání dodatečných platebních výměrů nebylo rozhodné, zda bylo ukončeno vyřizování

stížnosti žalobce na postup správce daně podle § 261 d.ř., neboť taková podmínka není v daňovém řádu pro vydání platebních výměrů po ukončení daňové kontroly stanovena.

II.c)

49. Soud po opětovném posouzení věci shledal důvodnou námitku týkající se závěru žalovaného v napadeném rozhodnutí, že „*při přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání*“.

50. Žalobce podal „*stížnost daňového subjektu na postup správce daně při daňové kontrole*“, ve které vznesl námitky, které posléze učinil námitkami žalobními. Jedná se o námitky, kterými zpochybňuje správnost postupu správce daně při dokazování v daňovém řízení.

51. Správce daně ve „*Vyrozumění o vyřízení stížnosti*“ ze dne 29.11.2013 uvedl, že stížnost „*směřuje proti způsobu provádění daňové kontroly zejména v rozsahu provádění dokazování a dále pak i hodnocení důkazů*“. Správce daně shledal stížnost s odkazem na § 261 odst. 1 daňového řádu „*nepřípustnou s tím, že neshledal důvod se jí věcně zabývat*“. Učinil tak s odůvodněním, že „*v případě namítaného nedostatečného rozsahu provádění dokazování a chybného hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly však zákon umožňuje daňovému subjektu proti takovým pochybením brojit jednak v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění a dále pak v odvolání proti platebnímu, resp. dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledků této kontroly*“.

52. Žalobce podal dne 17.12.2013 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, která byla žalovanému doručena 18.12.2013. V žádosti znovu podrobně popsal své námitky proti postupu správce daně a zopakoval výhrady vůči nesprávnému postupu při dokazování v daňovém řízení.

53. Žalovaný ve „*Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti*“ ze dne 16.1.2014 shledal žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nedůvodnou. K námitkám nesprávného hodnocení důkazů uvedl, že: „*k těmto není ani nadřízený správce daně v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti oprávněn se vyjadřovat*“. Žalovaný shledal žádost žalobce nedůvodnou, „*když správce daně předmětnou stížnost posoudil oprávněně jako nepřípustnou, vzhledem k tomu, že není možné v této fázi prověřovat tvrzené skutečnosti nebo je jakkoli hodnotit, a to s ohledem na nutnost zachování dvojinstančnosti správy daně*“. Žalovaný zde dále uvedl: „*V rámci stížnosti se však nelze dovolávat prověřování hodnocení důkazů, které správce daně prováděl v rámci průběhu daňové kontroly dle ust. § 92 daňového řádu. Pokud by nadřízený správce daně v této fázi přistoupil k usměrnění činnosti správce daně, mohlo by tím dojít k porušení principu dvojinstančnosti řízení, kdy na základě žádosti o prošetření vyřízení stížnosti by byly nadřízeným orgánem přezkoumávány skutečnosti, které mohou být daňovým subjektem namítány v odvolání*“.

54. Předně je nezbytné uvést, že podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.

55. Stížnost podle § 261 odst. 1 d. ř. může být podána ze dvou důvodů; jednak v případě nevhodného chování úředních osob správce daně a jednak v případě postupu správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

56. Stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný nebo mimořádný opravný prostředek, resp. dozorčí prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a k ochraně vůči nevhodnému chování úředních osob. Jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem, není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany, jako např. odvolání, rozklad, námitka, obnova řízení, přezkum, ochrana před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitka podjatosti, apod.

57. Z uvedeného je zřejmé, že stížností podle § 261 daňového řádu nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat nesprávnost hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu; takovým postupem je např. daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností, nikoli však jednotlivé úkony v rámci takového postupu, které se týkají zjišťování skutkového stavu (dokazování), který má být podkladem pro stanovení daně. Pokud by žalovaný v rámci přešetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumával hodnocení důkazů, které je však napadnutelné až v rámci případného odvolacího řízení, nepřipustně by takovým zásahem do dosud neukončeného dokazování předjímal rozhodnutí, které by případně dále posuzoval v odvolání.

58. Dospěly-li tedy správní orgány k závěru, že stížnost žalobce ve své podstatě není stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť v ní uváděné námitky jsou námitkami směřujícími do věci samé, bylo jejich povinností posoudit stížnost ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu podle jejího obsahu, tedy jako námitky směřující do věci samé a s jejich obsahem se v daňovém řízení řádně věcně vypořádat.

59. V této souvislosti je nezbytné si uvědomit časové okolnosti podání žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole byla správci daně doručena dne 18.12.2013. Dodatečné platební výměry byly vydány dne 11.12.2013.

60. Pokud tedy žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti došla správci daně až po vydání prvostupňových dodatečných platebních výměrů, nemohl žalovaný tyto námitky v odvolacím řízení pominout. Žalovaný byl za této situace v souladu s § 114 odst. 2, 3 daňového řádu povinen posoudit žádost žalobce jako námitky směřující proti prvostupňovým rozhodnutím a proti správnosti postupu správce daně při hodnocení důkazů v prvostupňovém řízení a vypořádat se s nimi jako s námitkami odvolacími v odůvodnění napadeného rozhodnutí. To však žalovaný neučinil, když se zabýval pouze otázkou „prekluze práva na stanovení daně“. Toto procesní pochybení žalovaného přitom mohlo mít vliv na zákonnost

napadeného rozhodnutí, neboť nedošlo k vypořádání námitek směřujících proti správnosti dokazování v daňovém řízení, přičemž zákonnost provedeného dokazování je nezbytná pro závěr o zákonnosti rozhodnutí o odvolání.

61. Tím, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval námitkami žalobce směřujícími do věci samé, resp. směřujícími vůči správnosti dokazování, i když byl povinen tyto námitky v rámci odvolacího řízení vypořádat, zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností. Napadené rozhodnutí tak neobsahuje závěry o námitkách žalobce vůči dokazování v daňovém řízení, které žalobce uplatnil v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud proto nemohl přezkoumat správnost závěrů žalovaného o těchto námitkách, a to z pohledu žalobního bodu obsahujícího tyto námitky.

Závěr

62. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

63. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

64. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu činí částku 3.100 Kč, podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

65. Odměna advokáta sestává ze 4 úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne 11.11.2015 a 11.10.2016), tj. včetně paušální částky 13.600,-- Kč. DPH z této částky činí 2.856,-- Kč. Odměna advokáta tak činí 16.456,-- Kč.

66. K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí žalobcem požadovanou

částku 19.456,-- Kč. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám advokáta žalobce.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 11. října 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová