



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **Mgr. P. K.**, zast. JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem Brno, Marešova 304/12, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 15327/13/5000-14103-709923

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl v části týkající se bankovního spojení změněn dodatečný platební výměr č. j. 399919/12/001912109822 ze dne 26. 7. 2012 vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 132.900,- Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26.580,- Kč.

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2013, č. j. 30 Af 74/2013-146 byla věc postoupena Městskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.

Žalobce v žalobě předně namítl, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly, s níž nebyl seznámen v souladu s ust. § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a

nebylo mu umožněno zprávu o daňové kontrole se správcem daně projednat. Žalobce sice obdržel předvolání k projednání ze dne 15. 3. 2012, 17. 4. 2012 a 23. 4. 2012, v této době však byl v pracovní neschopnosti, což správci daně doložil lékařskou zprávou, a nebyl tak schopen se k projednání zprávy dostavit, ač o to měl zájem. Správce daně jeho sdělení o pracovní neschopnosti nebral na vědomí a zprávu o daňové kontrole mu zaslal do datové schránky, nicméně žalobce se nebránil podepsání zprávy ani se nevyhýbal jejímu projednání. Tímto postupem dle názoru žalobce došlo k porušení ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, protože neodmítl seznámit se se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, ani se nevyhýbal jejímu projednání.

Žalobce dále namítl, že ke dni 31. 12. 2012 uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro pravomocné vyměření daně za zdaňovací období roku 2008. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti nový daňový řád, jehož ust. § 148 sice mohlo stanovit počátek běhu tříleté lhůty odlišně od předcházející právní úpravy, ovšem v souvislosti s ust. § 264 odst. 4 daňového řádu měla být užitá předchozí právní úprava, neboť běh lhůty započal před 1. 1. 2011. Žalobce nesouhlasí s tím, že běh prekluzivní lhůty byl přerušen podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť takovým výkladem na něj zpětně byla tato úprava aplikována. Uvedl, že ve vztahu k daňovým povinnostem byla právní úprava řešící prekluzivní lhůty komplexně nahrazena k 1. 1. 2011; ust. § 148 daňového řádu ale nemůže na adresáty právní normy dopadat zpětně, neboť by se jednalo o porušení zákazu retroaktivity (v této souvislosti žalobce poukázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94). Ustanovení § 148 daňového řádu je hmotněprávní povahy, a je tak možné je aplikovat pouze na lhůty, které počaly běžet od 1. 1. 2011, tedy od nabytí účinnosti daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu může být využito i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností daňového řádu, avšak dosud neskončily. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně je stimulace správce daně k včasnému výkonu práv a povinností, prekluzivní lhůta má posilovat právní jistotu daňových subjektů, a proto je nutné její běh posuzovat podle dosavadních právních předpisů. Dle mínění žalobce se k tomuto názoru přiklání i judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004-61, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161). Pro rozhodnutí rozšířeného senátu bylo podstatné posouzení, kdy je daň vyměřena nebo doměřena. Stane se tak až pravomocným vyměřením daně, tedy v případě odvolacího řízení až doručením příslušného rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Žalobce zrekapituloval uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu a poukázal na jeho závěry týkající se povahy lhůty stanovené v tehdy účinném ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o správě daní“). Jedná se o prekluzivní hmotněprávní lhůtu, před jejímž uplynutím musí být daň pravomocně vyměřena nebo doměřena. Pokud je správní rozhodnutí s touto skutečností v rozporu, jedná se o nezákonné (nikoliv nicotné) správní rozhodnutí, přičemž tato námitka musí být v soudním řízení řádně uplatněna.

V další části žaloby žalobce namítl, že mu v odvolacím řízení nebylo umožněno nahlédnout do spisu, takže nemohl ve věci podat kvalifikované a odůvodněné odvolání, protože nemohl vědět, na základě jakých skutečností správce daně ve věci rozhodl. Dne 8. 1. 2012 (v protokole chybně uvedeno datum 8. 1. 2011) žalobce navštívil správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1), spis mu nebyl předložen kompletní, a totéž se stalo dne 3. 12. 2012, přičemž o obou návštěvách byl pořízen záznam. Proti nezpřístupnění celého spisu se žalobce odvolal, oběma odvoláními bylo vyhověno, do spisu však dále nebylo možné nahlédnout. Dne 5. 4. 2013 jel žalobce z Prahy do Brna, kde se předtím telefonicky objednal, aby mohl nahlédnout do spisu u žalovaného a poté kvalifikovaně doplnit své odvolání, spis mu však

opět nebyl předložen, o čemž byl pořízen protokol. Dne 20. 4. 2013 a 11. 5. 2013 podal znovu odvolání proti nahlížení do spisu, které směřovalo proti správci daně i proti žalovanému. Dne 31. 5. 2013 obdržel od správce daně sdělení, kde správce daně uznal své pochybení a oznámil žalobci, že spis se našel a byl odeslán žalovanému. Dne 6. 6. 2013 podal žalobce u žalovaného žádost o nahlížení do spisu, žalovaný na to nereagoval a dva pracovní dny po tomto podání mu doručil rozhodnutí o odvolání (napadené rozhodnutí). Žalobce znovu navštívil žalovaného dne 10. 6. 2013, kdy mu bylo sděleno, že zaměstnanci žalovaného věděli o jeho žádosti o nahlížení do spisu, k té však nepřihlíželi. Dne 11. 6. 2013 navštívil žalovaného, neboť předchozí den obdržel od žalovaného seznam písemností, které měly být ve spise, kde však chyběly některé dokumenty (např. jeho písemnosti nebo daňová přiznání), úřední osoby u žalovaného se k tomu odmítli vyjádřit. Žalobce dále požadoval, aby mu byl předán seznam písemností, které měly být obsaženy ve spise, a těch, které ve spise skutečně obsaženy byly, na to mu byla předložena vytištěná tabulka, kterou však úřední osoby odmítly podepsat. Z výše uvedeného žalobce dovozuje, že se pokoušel asi ¾ roku uplatnit své základní procesní právo, tj. právo nahlédnout do spisu, aby se mohl seznámit s důkazy, které vedly správce daně k vydání dodatečného platebního výměru, a on tak mohl doplnit své odvolání, to mu však nebylo umožněno. Poukázal dále na to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno pouhé 4 dny poté, co mu bylo sděleno, že spis se dohledal. Dle žalobce je ale nereálné, aby se odvolací orgán během pouhých 4 dnů seznámil s tak rozsáhlým spisem a náležitě posoudil podané odvolání. Žalovaný pouze potvrdil rozhodnutí správce daně, aniž by celou věc důkladně prověřil a zhodnotil. Nemohl reálně prostudovat celý spis, když tento neobsahoval všechny dokumenty, které obsahovat měl a které sloužily jako podklad pro vydání dodatečného platebního výměru.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že ve věci probíhá řízení, ve kterém Generální finanční ředitelství posuzuje, zda byl procesní postup žalovaného správný. Posléze žalovaný své vyjádření doplnil v tom smyslu, že Generální finanční ředitelství neshledalo důvody pro nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí. Co se týče jednotlivých žalobních bodů, žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K věci samé dále uvedl, že dne 28. 12. 2011 byl žalobci na Finančním úřadě Brno III poskytnut kompletní spis k nahlížení a byl mu předán i soupis všech písemností z provedené daňové kontroly. Po tomto nahlížení již spis nebyl doplňován o nové důkazní prostředky a správce daně činil pouze kroky vedoucí k ukončení daňové kontroly a doměření daně, což však bylo ze strany žalobce protahováno podáváním četných žádostí o prodloužení lhůty, různých stížností a dalších požadavků na nahlížení do spisu. Dne 8. 11. 2012 se žalobce dostavil ke správci daně k nahlížení do spisu, z důvodů nekompletnosti spisového materiálu podal odvolání, obdobná situace se opakovala dne 3. 12. 2012, o obou odvoláních bylo rozhodnuto tak, že jim bylo vyhověno. Možnosti nahlédnout do spisu však žalobce nevyužil a dne 14. 1. 2013 podal podnět k ochraně proti nečinnosti. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 podal žalobce dne 1. 9. 2012, toto odvolání však bylo nezpůsobilé k projednání pro chybějící náležitosti. Správce daně proto vyzval žalobce k doplnění zákonných náležitostí odvolání a prodloužil lhůtu k jeho doplnění do 31. 10. 2012. Ve věci dalšího nahlížení do spisu kontaktoval žalobce správce daně až v dubnu 2013, kdy byl spis kompletován k postoupení žalovanému. Dne 5. 4. 2013 se žalobce dostavil k žalovanému, kde mu byl však předložen k nahlížení pouze spis týkající se podnětu k ochraně před nečinností, neboť jiný spis se u žalovaného nenacházel. Proti nahlížení podal žalobce odvolání, které žalovaný posoudil jako stížnost a prošetřil ji, přičemž ji neposoudil jako důvodnou. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo postoupeno žalovanému dne 24. 4. 2013. Přestože dne 13. 5. 2013 byla zaevidována stížnost ve věci nahlížení do daňového spisu, žalovaný vydal dne 5. 6. 2013 napadené rozhodnutí tak,

aby byla dodržena lhůta stanovená vnitřním předpisem. Dne 10. 6. 2013 a 11. 6. 2013 se žalobce dostavil k žalovanému za účelem nahlížení do spisu, následně odeslal žádost, aby mu bylo umožněno nahlížení do spisu v týdnu od 2. 9. 2013 do 6. 9. 2013, žádosti bylo vyhověno, žalobce se však k nahlížení nedostavil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále uvedl, že žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu doručením zprávy o daňové kontrole. Ohledně namítaného uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že bylo postupováno podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, kdy příslušná lhůta byla prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu doručením dodatečného platebního výměru do 31. 12. 2013. Ohledně nahlížení do spisu žalovaný odkázal na závěr Generálního finančního ředitelství a dodal, že obsahem kontrolních zjištění byly příjmy žalobce, které obdržel od svých podřízených nebo spolupracujících osob za telefony a pronájem kanceláře a nezahrnul je do základu daně, ačkoliv výdaje s nimi spojené do základu daně zahrnul. Dále se jednalo o příjmy za prodej auta a bytu. S těmito skutečnostmi byl žalobce seznámen již v průběhu daňové kontroly, opakovaně se k nim vyjadřoval a dokládal k nim různé listiny. Jeho odvolání přesto ani po doplnění neobsahovalo žádné námitky hmotněprávní povahy. Tvrzení žalobce, že bez dalšího umožnění nahlédnout do spisu nebyl schopen kvalifikovaně doplnit své odvolání, proto žalovaný pokládá za ryze účelové.

V průběhu řízení žalobce doplnil žalobu podáním ze dne 28. 6. 2016, v němž uplatnil další žalobní námitky (neprovedení jím navržených důkazů správcem daně a žalovaným, opatrování důkazů správcem daně nezákonným způsobem). K těmto novým námitkám nicméně soud nepřihlížel, neboť byly uplatněny po lhůtě stanovené v § 71 odst. 2 s.ř.s. Pokud by soud postupoval opačně, tedy pokud by překročil rozsah včas uplatněných žalobních námitek, jednal by v rozporu s ustanoveními § 75 odst. 2 s.ř.s. a § 71 odst. 2 věta třetí s.ř.s., které mu ukládají přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů uplatněných v zákonem stanovené lhůtě.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích včas uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 20. 10. 2009 byla u žalobce zahájena daňová kontrola ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Sdělení výsledků kontrolního zjištění bylo žalobci zasláno dne 15. 3. 2012 a opětovně dne 18. 5. 2012. Finanční úřad vyzýval žalobce, aby se dostavil k projednání výsledků kontrolních zjištění, a to dne 30. 4. 2012, 2. 5. 2012 a 3. 5. 2012. Protože se žalobce s poukazem na svou pracovní neschopnost omluvil, předvolal jej správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole znovu na 28. 5. 2012. V tento den se žalobce ke správci daně nedostavil, a proto mu byla následujícího dne zpráva o daňové kontrole zaslána do vlastních rukou.

Dodatečným platebním výměrem č. j. 399919/12/001912109822 ze dne 26. 7. 2012 Finanční úřad pro Prahu 1 žalobci dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 132.900,- Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26.580,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které nemělo zákonné náležitosti. Správce daně proto výzvou k odstranění vad odvolání vyzval žalobce k doplnění chybějících náležitostí odvolání.

Dne 8. 11. 2012 se žalobce dostavil ke správci daně k nahlížení do spisu a z důvodů nekompletnosti spisového materiálu podal 9. 11. 2012 odvolání proti nahlížení do spisu. Obdobná situace se opakovala dne 3. 12. 2012. O obou odvoláních bylo rozhodnuto tak, že jim bylo vyhověno.

Dne 5. 4. 2013 se žalobce dostavil k žalovanému nahlížet do spisu, o čemž byl sepsán protokol čj. 10780/13/5000-14102-706807. Z tohoto protokolu je patrné, že spis týkající se dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 nebyl u žalovaného k dispozici. Proti rozsahu nahlížení do spisu podal žalobce odvolání (posouzené žalovaným jako stížnost) dne 13. 5. 2013.

Dne 10. 6. 2013 se dostavil žalobce k žalovanému nahlížet do spisu, o čemž byl sepsán protokol čj. 15988/13/5000-14103-709923. Z tohoto protokolu vyplývá, že žalobce do spisu nahlédl a nesouhlasil s postupem správce daně i žalovaného ohledně vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce se dále dostavil k žalovanému k nahlížení do spisu i následující den, tedy 11. 6. 2013, o čemž byl pořízen protokol.

Vyřízením stížnosti čj. 17934-13/5000-14504-711439 nebyla stížnost žalobce ze dne 13. 5. 2013 shledána důvodnou (stížnost se týkala nemožnosti nahlížet do spisu dne 5. 4. 2013), neboť tohoto dne se spis nenacházel u žalovaného, ale u správce daně (Finančního úřadu pro Prahu 1).

Žalobce podal několik doplnění odvolání; o odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 5. 6. 2013 tak, že předmětný dodatečný platební výměr změnil toliko v části týkající se bankovního spojení.

V posuzované věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle § 148 odst. 2 daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Podle § 264 odst. 4 daňového řádu 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.

Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.

Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Podle § 88 odst. 6 daňového řádu 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.

Soud o věci uvážil takto:

K námitce, v níž žalobce brojí proti tomu, že nebyl seznámen se zprávou o daňové kontrole a nebylo mu umožněno tuto zprávu se správcem daně projednat, soud uvádí, že

postup správce daně při skončení daňové kontroly se řídí shora citovaným ustanovením § 88 daňového řádu. Jeho smyslem je seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolních šetření, tedy s konkrétními zjištěními, která správce daně během daňové kontroly učinil, a též s jejich právním hodnocením s vazbou na příslušné povinnosti daňového subjektu. Podstatou tohoto postupu je informovat daňový subjekt o konkrétních zjištěních, aby se k nim mohl vyjádřit a případně navrhnout jejich doplnění. Pokud po ukončení daňové kontroly a po seznámení daňového subjektu s výsledkem této kontroly správce daně vydá dodatečný platební výměr (jako tomu bylo i v tomto případě), který vychází ze zjištění, která byla daňovému subjektu poskytnuta ve zprávě o daňové kontrole, přičemž dodatečný platební výměr vydá až po uplynutí určité lhůty, aby daňový subjekt mohl na tato zjištění reagovat, jedná se o postup, který je v souladu s § 88 daňového řádu (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007 č. j. 8 Afs 118/2005 - 53).

V nyní projednávané věci nebyl žalobce zkrácen na svém právu vyjádřit se ke zjištěním, která správce daně učinil v průběhu daňové kontroly, neboť k projednání zprávy o kontrole byl nejprve opakovaně vyzván, a protože se k jejímu projednání nedostavil, byla mu poté zpráva o daňové kontrole doručena. Dle náhledu soudu je nepodstatné, z jakého důvodu se tak stalo (tedy zda k tomu došlo z omluvitelného důvodu na straně žalobce z důvodu jeho nepříznivého zdravotního stavu, či z důvodu jeho liknavého přístupu); podstatným je rozsah práv žalobce jako daňového subjektu, který by měl být tímto postupem dotčen, neboť žalobce nebyl omezen v možnosti uplatnit svá práva tím, že by musel být přítomen u správce daně u projednání této zprávy. Právo žalobce vyjádřit se ke zjištěním, která správce daně učinil v průběhu daňové kontroly a která ve zprávě sumarizoval a zároveň již předběžně hodnotil, nijak dotčeno nebylo, neboť žalobce měl možnost se k těmto zjištěním i k celé zprávě o daňové kontrole vyjádřit poté, co se s příslušnou zprávou seznámil po jejím doručení, kdy na ni mohl vhodným procesním způsobem zareagovat.

Soud k tomu dále uvádí, že žalobce byl výzvou Finančního úřadu Brno III ze dne 16. 5. 2012 vyzván, aby se dne 28. 5. 2012 dostavil ke jmenovanému správci daně k projednání zprávy o daňové kontrole. V uvedený den se žalobce ke správci daně nedostavil. Jeho podání ze dne 28. 5. 2012, v němž mj. žádá o prodloužení lhůty stanovené v předvolání (výzvě) Finančního úřadu Brno III ze dne 16. 5. 2012 do 31. 8. 2012, nelze považovat za důvodnou a především včasnou omluvu, kterou by byl příslušný správce daně povinen akceptovat. Žalobcovo podání bylo předně adresováno zcela jinému správci daně, a sice Finančnímu úřadu pro Prahu 1, takže do dispozice Finančního úřadu Brno III se dostalo až několik dnů po zmeškání stanoveného termínu, a to v době, kdy již byla zpráva o daňové kontrole žalobci zaslána. Skutečnost, že žalobce se svou žádostí o prodloužení termínu vyčkával na poslední chvíli, stejně jako to, že ji adresoval jinému správci daně, jde plně k jeho tíži. Vzhledem k výše uvedenému správce daně právem dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tj. pro doručení zprávy o daňové kontrole žalobci, protože ten se jejímu projednání vyhýbá.

Námítka prekluze práva na vyměření (doměření) daně je nedůvodná. Výklad relevantního ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu v mezidobí mezi podáním žaloby a rozhodnutím soudu podala judikatura. V této souvislosti lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (dostupný na www.usoud.cz) a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, čj. 4 Afs 105/2014-101 (dostupný na www.nssoud.cz), které tuto problematiku výslovně řeší. Výkladový spor mezi účastníky o možnosti a způsobu aplikace uvedeného ustanovení tedy již byl vyřešen shora uvedenými rozhodnutími, na něž Městský soud v Praze pro stručnost odkazuje. V dané věci počala tříletá

lhůta pro doměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžet dne 31. 12. 2008. Dne 20. 10. 2009 byla zahájena daňová kontrola, a tříletá lhůta tak podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala běžet znovu od 31. 12. 2009 (skončit měla 31. 12. 2012). Nabytím účinnosti daňového řádu dne 1. 1. 2011 se délka lhůty nezměnila. V průběhu výše uvedené lhůty byl dne 5. 8. 2012 žalobci doručen dodatečný platební výměr. Došlo tedy k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, což mělo podle § 148 odst. 2 daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, tj. do 31. 12. 2013. V této lhůtě bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno, což znamená, že prekluzivní lhůta pro stanovení (doměření) daně byla ze strany žalovaného zachována.

Soud neshledal opodstatněnou ani námitku, v níž žalobce vytýká žalovanému, že mu po podání odvolání nebylo umožněno nahlédnout do spisového materiálu, a nemohl tak podat kvalifikované a odůvodněné odvolání.

Jak již bylo konstatováno shora, správce daně při ukončení daňové kontroly zrekapituluje svá zjištění a uvede rovněž svůj názor na tato zjištění a na provedené dokazování; se svými závěry seznámí příslušný daňový subjekt (§ 88 odst. 1, 2 daňového řádu). Pokud tato zjištění směřují k tomu, že daň byla zaplacená v nižší výši, vydá dodatečný platební výměr, který neobsahuje odůvodnění (§ 102 odst. 2 daňového řádu), čímž dodatečně daň vyměří. Proti tomuto platebnímu výměru může daňový subjekt podat odvolání, které musí obsahovat mj. konkrétní důvody nesouhlasu daňového subjektu s vydaným platebním výměrem, neboť se jedná o zákonnou náležitost tohoto procesního úkonu (§ 112 odst. 1 písm. d/ daňového řádu). Důvody, v nichž daňový subjekt spatřuje nezákonnost nebo nesprávnost rozhodnutí (dodatečného platebního výměru), jsou určující pro rozsah přezkoumání rozhodnutí, odvolací orgán však návrhem (odvoláním) není vázán, a může tak přezkoumat postup správce daně v širším rozsahu, nebo i z jiných důvodů (§ 114 odst. 2 daňového řádu).

Je nepochybné, že daňový subjekt musí být dostatečně určitě a srozumitelně seznámen s důvody, na jejichž základě došlo k dodatečnému vyměření daně, aby se jim mohl v odvolacím řízení adekvátně bránit. Protože dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, musí být daňový subjekt o relevantních skutečnostech, které vedly správce daně k doměření daně, seznámen buď ze zprávy o daňové kontrole, případně může nahlédnout do spisu. V projednávané věci došlo k tomu, že žalobce se v průběhu odvolacího řízení celkem třikrát dostavil ke správci daně (dvakrát k Finančnímu úřadu pro Prahu 1, jednou k žalovanému) za účelem nahlédnutí do spisu, přičemž správní spis v daný den nebyl u správce daně k dispozici, a žalobce tak nemohl své právo na nahlédnutí do spisu realizovat. Proti skutečnosti, že do spisu nemohl nahlédnout, žalobce brojil odvoláními proti rozsahu nahlížení do spisu, o nichž rozhodl Finanční úřad pro Prahu 1 (od 1. 1. 2013 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha 1). O jeho posledním odvolání proti nemožnosti nahlédnout do spisu již žalovaný nerozhodl a vydal napadené rozhodnutí. Tento postup nebyl dle názoru soudu procesně šťastný, neboť nejprve mělo být rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu u žalovaného a až poté vydáno napadené rozhodnutí, nicméně nelze jej mít za nezákonný sám o sobě.

Je nutno hodnotit, zda okolnost, že žalobce nemohl nahlédnout do spisu před vydáním napadeného rozhodnutí, je natolik podstatná a rozhodující, aby mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud dospěl k závěru, že tomu tak není. Nemohl totiž přehlédnout, že žalobce byl před vydáním dodatečného platebního výměru prokazatelně seznámen s výsledky daňové kontroly prostřednictvím zaslané zprávy o daňové kontrole, v níž byla uvedena

konkrétní skutková zjištění, hodnoceny důkazy a provedeno i právní hodnocení takto zjištěného stavu. Žalobci také byly před ukončením daňové kontroly a vydáním dodatečného platebního výměru známy podklady, z nichž správce daně při vyhotovení zprávy o daňové kontrole vycházel, což dokládá protokol o ústním jednání ze dne 28. 12. 2011, z něhož plyne, že žalobce se v uvedený den dostavil ke správci daně, dle své úvahy si pořídil fotodokumentaci některých listin ze spisu a vyžádal si soupis všech písemností týkajících se daňové kontroly, který mu byl následně správcem daně zaslán. Pro posouzení věci je podstatné i to, že po vyhotovení zprávy o daňové kontrole již v ní popsany skutkový stav, z něhož správce daně následně vycházel při vydání dodatečného platebního výměru, nedoznal změn.

Dle názoru soudu je nutné vycházet z povahy příslušného procesního práva na nahlížení do spisu a jeho vztahu k samotnému rozhodnutí. Za situace, kdy žalobci byly známy podklady pro vydání prvostupňového správního rozhodnutí, jejichž přehled měl k dispozici a mohl se s nimi již dříve seznámit (viz protokol ze dne 28. 12. 2011), a stejně tak mu byla ze zasláné zprávy o daňové kontrole známa relevantní skutková zjištění, která správce daně z těchto podkladů čerpal a na jejichž základě ve věci samé rozhodl, nemohla skutečnost, že žalobce nemohl v průběhu odvolacího řízení ve třech výše zmíněných případech do spisu nahlédnout, zkrátit žalobce na jeho právu být informován o důvodech (podkladech), z nichž prvostupňové rozhodnutí správce daně vycházelo, a podat tak proti němu kvalifikované odvolání.

Žalobce, který dle svých vlastních tvrzení mohl do správního spisu nahlédnout u žalovaného dne 10. 6. 2013, ostatně v žalobě neoznačil žádné konkrétní důkazy nacházející se ve spise, s nimiž by nebyl dříve seznámen a jejichž neznalost mu zabránila doplnit odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru dle svých představ. V žalobě nevznese ani žádné námitky hmotněprávního charakteru, jimiž by brojil proti dodatečnému doměření daně. Uvedené dle náhledu soudu svědčí o tom, že jeho námitka poukazující na nemožnost nahlédnutí do spisu v průběhu odvolacího řízení je ryze formální a účelová.

Soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný nemohl náležitě posoudit podané odvolání, protože se v tak krátké době nemohl reálně seznámit se spisem. I kdyby měl žalovaný skutečně správní spis k dispozici pouze 4 dny před vydáním napadeného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce, jedná se o dostatečně dlouhou dobu k tomu, aby se se spisem seznámil a mohl o odvolání rozhodnout. Ve skutečnosti však žalovaný měl předmětný správní spis mnohem delší dobu – z protokolu o nahlížení žalobce do spisu ze dne 10. 6. 2013 plyne, že spis byl žalovanému doručen 24. 4. 2013. Neobstojí ani žalobcovo tvrzení, že žalovaný nemohl o odvolání kvalifikovaně rozhodnout, protože ve spise chyběly „naprosto zásadní“ dokumenty. Žalobce jednak v žalobě tyto chybějící dokumenty blíže nespecifikoval, a především neuvedl, z jakého důvodu je považuje za podstatné pro posouzení jeho daňové povinnosti. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce v žalobě neuplatnil vůbec žádné námitky hmotněprávního charakteru, kterými by brojil proti meritornímu posouzení věci, tj. takové námitky, jimiž by zpochybnil správnost dodatečného doměření daně ve výši uvedené v dodatečném platebním výměru. Za situace, kdy neuvedl, v čem spatřuje nesprávnost či neúplnost posouzení jeho odvolání, nelze jeho tvrzení, že žalovaný nemohl podané odvolání náležitě posoudit, akceptovat. Soud k tomu pro úplnost dodává, že přezkumné soudní řízení je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti, popř. nicotnosti napadeného rozhodnutí je úkolem žalobce a nikoliv soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel.

Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, ve druhém výroku rozsudku soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

V Praze dne 21. července 2016

JUDr. Ivanka Havlíková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová