



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Karly Cháberové ve věci žalobce: , bytem v , zast. JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem v Brně, Marešova 304/12, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné správy, k žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. června 2013, čj. 15326/13/5000-14103-709923,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Žalobce podanou žalobou napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým byl (pouze v části týkající se bankovního spojení) změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 (dále také jen „*platební výměr*“), který vydal Finanční úřad pro Prahu 1 (dále také podle kontextu jen „*správce daně*“, stejně tak je označován i Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 od 1.1.2013) dne 18.5.2012, čj. 288422/12/001912109822. Platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007 ve výši 120.000,- Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnil tyto žalobní body, jimiž je soud vázán. V první části žalobních bodů uváděl, že platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly, s níž nebyl žalobce seznámen v souladu s ust. § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Žalobce sice obdržel předvolání k projednání ze dne 5.4.2012, 27.4.2012 a 16.5.2012, 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 pracovní neschopnost nebral na vědomí a zprávu mu zaslal, nicméně žalobce se nebránil podepsání zprávy ani se nevyhýbal jejímu projednání. Tímto postupem podle jeho názoru došlo k porušení ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, když žalobce neodmítl podepsat tuto zprávu ani se nevyhýbal jejímu projednání.

V druhé části žalobních bodů žalobce napadá skutečnost, že podle jeho názoru ke dni 31.12.2012 uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro pravomocné vyměření daně za zdaňovací období roku 2007. 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 užita 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. Uváděl, 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 (žalobce poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8.6.1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94). Ust. § 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. Ust. § 264 odst. 4 daňového řádu může být využito i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností daňového řádu, avšak dosud neskončily. Žalobce poukazuje na účel zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně jako 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. Podle názoru žalobce se k tomuto jeho 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). Žalobce argumentuje tím, že pro rozhodnutí rozšířeného senátu bylo podstatné posouzení, kdy je daň vyměřena nebo doměřena, přičemž se tak stane až pravomocným vyměřením daně (tedy v případě odvolacího řízení až doručením příslušného rozhodnutí odvolacího správního orgánu). Žalobce pak rekapituluje uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu a poukazuje 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 účinném ke dni rozhodnutí rozšířeného senátu (dále také jen „zákon o správě daní“), kdy se jedná o prekluzivní lhůtu hmotněprávní, a před jejím uplynutím musí být daň pravomocně vyměřena nebo doměřena. Pokud správní rozhodnutí je s touto skutečností v rozporu, jedná se o nezákonné, nikoliv nicotné, správní rozhodnutí, a tato námitka musí být v soudním řízení řádně uplatněna.

Ve třetí části žalobních bodů žalobce napadl procesní postup žalovaného v odvolacím řízení, neboť mu nebylo umožněno nahlížet do svého spisu a tím nemohl ve věci podat kvalifikované a odůvodněné odvolání, když nemohl vědět, na základě jakých skutečností rozhodl správce daně. Dne 8.1.2012 (v protokole chybně uvedeno datum 8.1.2011) navštívil správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1), spis mu nebyl předložen kompletní, totéž se stalo dne 3.12.2012, 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 kvalifikovaně tak doplnit své odvolání, spis mu nebyl opět 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 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 správní rozhodnutí). Žalobce tak 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 popisu tohoto stavu žalobce vyvozuje, že se pokoušel asi $\frac{3}{4}$ roku uplatnit své základní procesní právo, tj. nahlédnout do spisu, aby se mohl seznámit s důkazy, které vedly správce daně k vydání 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.

Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí jako nedůvodné. Nejprve uvedl, že ve věci probíhá řízení, kdy žalovaný si vyžádal stanovisko Generálního finančního ředitelství, zda byl procesní postup správný. Posléze vyjádření doplnil v tom smyslu, že Generální finanční ředitelství posoudilo tento postup a neshledalo důvody pro nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí; a navrhl tak pokračování v řízení. Věcně k podaným žalobním bodům odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a rozvedl, 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 žádostí o prodloužení lhůty, různých stížností a dalším požadavkem o 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. Možnost nahlédnout do spisu však žalobce nevyužil a dne 14.1.2013 podal podnět k ochraně proti nečinnosti. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů za rok 2007 podal žalobce dne 6.8.2012, tato odvolání byla nezpůsobilá k projednání, správce daně tak vyzval žalobce k doplnění zákonných náležitostí odvolání a prodloužil lhůty k jeho doplnění do 31.10.2012. Bezvadná podání byla zaevidována až dne 21.12.2012. 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. Následně se 10.6.2013 a 11.6.2013 dostavil žalovaný 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 nedostavil. Žalovaný zaevidoval dne 17.10.2013 žádost Generálního finančního ředitelství, jehož předmětem bylo přezkoumání vydaných rozhodnutí, neboť mj. napadené rozhodnutí by mohlo být zatíženo procesními vadami.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly v souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu jejím doručením, námitku považuje za účelovou. Ohledně namítaného uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že bylo postupováno podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, kdy příslušná lhůta byla prodloužena podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak, že skončila dnem 31.12.2014. Ohledně nahlížení do spisu odkázal na závěr Generálního finančního ředitelství s tím, že uvedl, 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, o všech skutečnostech byl žalobce obeznámen již v průběhu daňové kontroly.

Ve věci posléze podal žalobce doplnění žaloby, které však bylo provedeno po lhůtě stanovené v ust. § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), proto k nim soud podle ust. § 71 odst. 2 s.ř.s. nepřihlížel.

Žalobce zároveň dne 27.6.2016 podal návrh na určení lhůty pro provedení úkonu podle ust. § 174a zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, v níž se domáhal toho, aby soud vydal rozhodnutí ve věci. Soud tomuto návrhu sám vyhověl a ve lhůtě toto rozhodnutí vydal, proto věc nepředkládal Nejvyššímu správnímu soudu k rozhodnutí (ust. § 174a odst. 3 zákona č. 6/2002 Sb.).

Z obsahu předloženého správního spisu jsou patrné tyto pro posouzení důvodnosti podané žaloby podstatné skutečnosti.

Žalobci bylo zasláno sdělení výsledků kontrolního zjištění na dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 dne 11.2.2012.

Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil svým podáním správci daně ze dne 5.3.2012.

O proběhlé daňové kontrole byla tehdy příslušným správcem daně vypracována zpráva o daňové kontrole podle ust. § 88 daňového řádu čj. 92429/12/290931701019.

Finanční úřad vyzýval žalobce, aby se dostavil ve věci projednání výsledků kontrolních zjištění na dani z příjmů fyzických osob, a to na 29.12.2011 (kdy bylo žalobci umožněno nahlédnout do spisu a následně mu byly zaslány podklady – listiny, které byly součástí spisu), 16.1.2012, 19.3.2012, dále na 5 dnů od doručení předvolání ze dne 20.3.2012, a dále na dny od 10.4.2012 do 13.4.2012. Žalobce se omluvil s tím, že je v pracovní neschopnosti a nemůže se dostavit.

Zpráva o daňové kontrole byla žalobci zaslána se sdělením ze dne 13.4.2012.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 18.5.2012, čj. 288422/12/001912109822, byla žalobce dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 120.000,- Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které nemělo zákonné náležitosti.

Výzvou k odstranění vad odvolání ze dne 16.8.2012, čj. 449663/12/001932106787, správce daně vyzval žalovaného k odstranění vad jeho odvolání proti dodatečnému

platebnímu výměru. K odstranění vad určil lhůtu, kterou několikrát k žádostem žalobce prodlužoval, takže konečná lhůta k odstranění vad odvolání byla stanovena na den 31.10.2012.

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.

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 2007 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).

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že dne 20.10.2009 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem bylo prověření základu daně a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání dne 6.8.2012, toto odvolání neobsahoval zákonné náležitosti, proto byl žalobce vyzván výzvou ze dne 16.8.2012 k doplnění těchto náležitostí ve lhůtě 15 dnů od jejího doručení. Žalobce na tuto výzvu reagoval dne 6.9.2012 žádostí o prodloužení lhůty, správce daně žádosti vyhověl a prodloužil lhůtu do 30.9.2012. Dne 28.9.2012 podal žalobce další žádost o prodloužení lhůty, které správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil do 13.11.2012. Dne 8.11.2012 se žalobce dostavil ke správci daně nahlédnout do spisu, aby mohl zpracovat doplnění odvolání, proti nahlížení podal dne 9.11.2012 odvolání a dne 13.11.2012 další žádost o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání; lhůta pro odstranění vad odvolání byla prodloužena do 23.12.2012, první doplnění odvolání bylo žalobcem podáno dne 6.1.2013, žalobce v něm uplatnil námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. V doplnění odvolání žalobce rozebírá tuto námitku, přičemž podle žalobce je podstatné, zda v průběhu běhu lhůty v době 20.10.2009 – 31.12.2012 došlo k jejímu přerušení. Ve vztahu k daňovým povinnostem byla právní úprava řešící prekluzivní lhůty komplexně nahrazena k 1.1.2011 (ke dni nabytí účinnosti daňového řádu) ust. § 148 daňového řádu, který je hmotněprávní povahy, proto nelze při aplikaci využít ust. § 264 odst. 4 daňového řádu.

V odůvodnění je dále uvedeno, že na základě podaného doplnění odvolání žalovaný zaslal dne 11.2.2013 žalobci sdělení, že z důvodu vydání dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2007 v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně se prodlužuje lhůta pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 2 písm. b)

daňového řádu o jeden rok, jako reakci na toto sdělení podal žalobce další doplnění odvolání, v němž s tímto názorem nesouhlasí a uvádí judikaturu na podporu svého názoru. Dne 13.4.2013 podal žalobce další doplnění odvolání, v němž uvedl, že některé z výsledky svědků byly provedeny nezákonně, neboť o nich nebyl on ani jeho zástupce informován, kdy jsou tyto výsledky jinak nazvány ve vyhotovených protokolech, přičemž poukázal na to, že si na tento postup stěžoval u správce daně. Žalobce pak odvolání doplnil dne 11.5.2013, kde namítl, že mu nebylo umožněno nahlédnout do spisu, aby se mohl seznámit se spisovým materiálem, zejména s důkazy.

V odůvodnění je uvedeno, že žalovaný nesouhlasím s posouzením prekluzivní lhůty, jak ji namítá žalobce, neboť dne 7.7.2012 mu byl doručen dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2007, lhůta pro stanovení daně se prodloužila do 31.12.2013. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce, že by ust. § 148 daňového řádu dopadalo na adresáty normy zpětně, neboť pro určení lhůty v přechodném období (započal-li běh lhůty pro vyměření daně podle staré úpravy, dobíhat však již bude za účinnosti daňového řádu) je třeba aplikovat ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, tedy tam, kde lhůta pro vyměření daně neskončila do 1.1.2011, se běh a délka lhůty řídí daňovým řádem, počátek běhu lhůty podle zákona o správě daní. Dodatečný platební výměr byl vydán již za účinnosti daňového řádu a tudíž v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. b) prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 1 rok. V odůvodnění dále žalovaný reaguje na odvolací námitku žalobce ohledně nahlédnutí do spisu, kde uvádí, že ve spise postoupeném žalovanému bylo obsaženo i daňové přiznání.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí dále hodnotí další odvolací námitku žalobce ohledně provádění svědeckých výpovědí, rovněž těmto námitkám nepřisvědčil, když u výsledku svědků byla přítomna zástupkyně žalobce, která posléze prohlásila, že u dalších výpovědí již přítomna nebude a odešla. Další důkazy byly opatřeny z důvodu, že se nepodařilo předvolat dva svědky, kteří se opakovaně nedostavovali, případně z nichž se omlouvali zástupci žalobce. Proto poté, co tyto osoby vypovídaly, se správce daně rozhodl je nevyužít jako důkazní prostředky a z jejich výpovědí nevycházel. Dále v odůvodnění žalovaný rozebírá důkazní situaci u konkrétních plateb, které byly žalobci zaslány na účet, a u nichž by svědecké výpovědi nemohly nic dosvědčit, neboť podstatné skutečnosti byly zjištěny z jiných důkazů (vyúčtování telekomunikační společnosti). Ohledně námitky v doplnění odvolání ze dne 11.5.2013 o nemožnosti nahlédnout do spisu žalovaný v odůvodnění uvedl, že nespokojenost žalobce s rozsahem nahlížení do spisu byla v předchozím řízení řešena procesními prostředky.

Z přípisu Generálního finančního ředitelství ze dne 11.2.2014, čj. 1750/14/7001-11101-010509, je patrné, že nebyly shledány důvody pro nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí, neboť to nebylo vydáno v rozporu se zákonem. V tomto přípisu je mj. uvedeno, po rekapitulaci správního (daňového) řízení, že dne 28.12.2011 byl na Finančním úřadě Brno III žalobci poskytnut kompletní spis a předán soupis písemností z provedené daňové kontroly (která započala dne 20.10.2009), doplněný soupis byl zaslán dodatečně, proti nahlížení do spisu nebylo žalobcem podáno žádné odvolání ani stížnost, následně správce daně činil pouze kroky k ukončení daňové kontroly a doměření daně, spis nebyl doplňován o nové důkazní prostředky, které by mohly ovlivnit výsledek daňové kontroly. Finančním úřadem pro Prahu 1 byl dne 18.5.2012 vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, proti výměru podal žalobce dne 6.8.2012 odvolání. Žalobce se dále dne 8.11.2012 a 3.12.2012 dostavil ke správci daně a dožadoval se nahlížení do spisu, neboť spis nebyl kompletní, podal proti oběma nahlížením do spisu odvolání, kterému bylo vyhověno. Dne 14.1.2013 podal žalobce podnět k ochraně proti nečinnosti, kde se domáhal, aby o odvolání

proti dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnuto, při zkoumání namítané nečinnosti bylo zjištěno, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nemá zákonné náležitosti, proto správce daně vyzval žalobce k odstranění vad odvolání, následovaly žádosti daňového subjektu o prodloužení lhůty pro doplnění do 31.10.2012, bezvadné podání (odvolání) bylo do spisu doplněno teprve dne 21.12.2012. Dne 5.4.2013 se žalobce dostavil k žalovanému, kde mu však byl předložen k nahlížení pouze spis týkající se podnětu k ochraně před nečinností, jiný spis se u žalovaného v té době nenacházel. Odvolání bylo žalovanému správcem daně postoupen dne 24.4.2013. S nahlížením do spisu dne 5.4.2013 nebyl žalobce spokojen a dne 13.5.2013 obdržel žalovaný podání, které posoudil jako stížnost podle ust. § 261 daňového řádu, a následně dne 5.6.2013 bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí. Následně se žalobce k žalovanému dostavil dne 10.6. a 11.6.2013 k nahlížení do spisu. Dne 12.7.2013 žalovaný sdělil žalobci, že jeho stížnost ze dne 13.5.2013 neshledává důvodnou.

Generální finanční ředitelství dále v tomto přípisu uvedlo, že při nahlížení do spisu na oddělení daně z příjmů fyzických osob požadoval žalobce nahlédnout do písemností, které sám podal, případně do protokolů, které mu již dříve byly předány, nepožadoval předložení důkazních prostředků, které obstaral správce daně. Předmětem kontrolních zjištění byly především příjmy daňového subjektu, které obdržel od svých podřízených či spolupracujících osob za telefony a pronájem kanceláře, a nezahrnul je do základu daně. S těmito zjištěními byl žalobce seznámen již v průběhu daňové kontroly, neboť se k nim v průběhu kontroly několikrát vyjadřoval. Podaná odvolání neobsahovala žádné námitky hmotněprávní povahy, byla postavena pouze na námitkách procesního charakteru, jako uplynutí prekluzivní lhůty, a žalovaný se s jejich hodnocením vypořádal. Nerealizované nahlížení do spisu tak bylo posouzeno jako nedostatek v kontextu s předchozími nahlíženími do spisu v průběhu celého řízení, který se uskutečnil v rámci prováděné kontroly, který nemůže svou závažností ovlivnit celkový soulad rozhodnutí se zákonem.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) a o důvodnosti podané žaloby uvažil takto.

Právní úprava, kterou je nutné na posouzení důvodnosti podané žaloby vzít v úvahu, je následující.

Podle ust. § 148 daňového řádu: „(1) 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.

(2) 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.

(3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

(4) Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu

a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,

b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,

c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo

d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.

(5) Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

(6) V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

(7) Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“.

Podle ust. § 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 ust. § 88 daňového řádu: „*(1) 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.

(2) Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

(3) 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 navrhnout jeho další doplnění.

(4) 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.

(5) Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím 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.

(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.“

K prvé části žalobních bodů soud uvádí, že je nepovažuje za důvodné. Postup příslušného správce daně při skončení daňové kontroly je vymezen příslušným ust. § 88 daňového řádu a jeho smyslem je seznámit daňový subjekt s výsledkem proběhlého šetření (tedy s konkrétními zjištěními, které správce daně během daňové kontroly získal a jejich hodnocení s vazbou na příslušné daňové povinnosti daňového subjektu). Podstatou tohoto postupu je informovat daňový subjekt o konkrétních zjištěních, aby na ně případně daňový subjekt mohl reagovat, a to s ohledem na výsledek takové kontroly. Pokud po ukončení daňové kontroly a po seznámení daňového subjektu s výsledkem této kontroly správce daně vydá dodatečný platební výměr (jako se tomu stalo v tomto případě), který vychází z těch zjištění, které byly daňovému subjektu poskytnuty ve zprávě, přičemž 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 ust. § 88 daňového řádu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005-53).

K této části žalobních bodů tak soud uvádí, že v daném případě žalobce nebyl zkrácen na žádném svém právu vyjádřit se ke zjištěním, které správce daně učinil v průběhu daňové kontroly, neboť k projednání zprávy byl nejprve opakovaně vyzván, poté mu tato byla doručena z toho důvodu, že žalobce se k projednání zprávy nedostavil. Podle názoru soudu je nepodstatné, z jakého důvodu se tak stalo (tedy, jak plyne z obsahu správního spisu, z omluvitelného důvodu na straně žalobce z důvodu jeho nepříznivého zdravotního stavu) – podstatným je rozsah práv žalobce jako daňového subjektu, který by měl být tímto postupem dotčen, neboť žalobce nebyl omezen uplatnit svá práva tím, že by musel být přítomen u správce daně u projednání této zprávy. Právem žalobce v tomto případě je jeho právo vyjádřit se ke zjištěním správce daně, které nabyl v průběhu provádění daňové kontroly a které ve zprávě sumarizuje a zároveň již předběžně hodnotí. Toto právo žalobce nijak porušeno nebylo, neboť žalobce měl možnost se k těmto zjištěním i k celé zprávě o daňové kontrole vyjádřit, když s příslušnou zprávou byl seznámen jejím zasláním do datové schránky a mohl tak ni příslušným procesním způsobem reagovat.

V druhé části žalobních bodů žalobce napadá výklad ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve vztahu k délce a běhu prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně. Tento výklad ve vztahu ust. § 264 odst. 4 daňového řádu v mezidobí mezi podáním žaloby a rozhodnutím soudu podala judikaturní činnost – soud v této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15.9.2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (dostupný na www.usoud.cz), a 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. Soud tak v této věci má za to, že tento výkladový spor mezi účastníky již byl vyřešen shora uvedenými rozhodnutími, na něž odkazuje a podle nichž považuje tuto část žalobních bodů za nedůvodnou. V tomto případě

počala lhůta běžet dne 31.12.2008 podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní, dne 20.10.2009 byla zahájena daňová kontrola, lhůta tak počala běžet podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní znovu od 31.12.2009 (lhůta tříletá). Nabytím účinnosti daňového řádu dnem 1.1.2011 se délka lhůty nezměnila. Dne 5.8.2012 byl v této tříleté lhůtě žalobci doručen dodatečný platební výměr, který podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužil lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, tedy do 31.12.2013. Dne 10.6.2013 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o odvolání (napadené správní rozhodnutí), čímž došlo k pravomocnému dodatečnému vyměření daně. K uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně tak v tomto případě nedošlo.

Ve třetí části žalobních bodů žalobce vytýká žalobce žalovanému jeho postup při projednání odvolání. Jak je patrné z obsahu správního spisu i odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně odvolání, které následně dalšími doplněními zpřesňoval, přičemž správce daně na jeho žádost mu lhůtu pro doplnění náležitostí odvolání opakovaně prodlužoval.

V daňovém řízení správce daně při ukončení daňové kontroly zrekapituluje svá zjištění a uvede rovněž svůj názor na tato zjištění a na provedené dokazování, s čímž 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 (ust. § 102 odst. 2 daňového řádu), čímž dodatečně daň vyměří. Proti tomuto platebnímu výměru může daňový subjekt podat odvolání, které však již musí obsahovat mj. konkrétní důvody nesouhlasu daňového subjektu s vydaným platebním výměrem, neboť se jedná o zákonnou náležitost tohoto procesního úkonu (ust. § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu). Rovněž důvody, v nichž spatřuje daňový subjekt nezákonnost nebo nesprávnost rozhodnutí (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 (ust. § 114 odst. 2 daňového řádu).

Ze shora provedeného vymezení je patrné, že daňový subjekt především musí být dostatečně určitě a konkrétně seznámen s důvody, pro něž došlo k dodatečnému vyměření daně, aby se jim mohl v odvolacím řízení bránit, to je jedno z jeho základních procesních práv v daňovém řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že platební výměr (prvostupňové správní rozhodnutí) neobsahuje odůvodnění, je nutné trvat na tom, aby daňový subjekt byl s těmito okolnostmi dodatečného vyměření daně prokazatelně seznámen minimálně v den doručení platebního výměru, aby se tak mohl kvalifikovaně bránit v daňovém řízení.

Možností obeznámení daňového subjektu s těmito skutečnostmi v tomto případě není a nemůže být platební výměr, který neobsahuje odůvodnění. Daňový subjekt tak musí být o těchto konkrétních skutečnostech seznámen buď ze zprávy o daňové kontrole (o jejím ukončení), případně může nahlédnout do spisu, který mu musí být k dispozici, neboť tím je realizováno právo daňového subjektu na povědomost o skutečnostech, které vedou k vyměření (dodatečnému) určité daně a tím tak realizuje své právo bránit se závěrům prvostupňového správce daně, z nichž vychází při vyměření daně.

V této věci je patrné a mezi účastníky ve skutkové rovině nesporné, že se žalobce jako daňový subjekt dostavil celkem třikrát ke správci daně (dvakrát k Finančnímu úřadu pro Prahu 1, jednou k žalovanému) před vydáním napadeného správního rozhodnutí, aby mohl do spisu nahlédnout, přičemž spis nebyl k dispozici a žalobce tak své právo nemohl uplatnit při těchto svých návštěvách u správce daně. Z obsahu správního spisu i odůvodnění napadeného

rozhodnutí je patrné, že se tomuto postupu příslušnými procesními prostředky bránil a proti skutečnosti, že do spisu nemohl nahlédnout, brojil podaným odvoláním, o němž Finanční úřad pro Prahu 1 (od 1.1.2013 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha 1) rozhodl, žalovaný o tomto posledním podaném odvolání o nemožnosti nahlédnout do spisu nerozhodl a vydal napadené rozhodnutí.

Takový postup není podle názoru soudu procesně šťastný, neboť nejprve mělo být rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu o žalovaného ze dne 20.4.2013, a až poté vydáno napadené rozhodnutí, nicméně podle názoru soudu nelze jej mít za nezákonný sám o sobě, neboť nahlížení do spisu není podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí (byť s vydáním napadeného rozhodnutí jako rozhodnutí konečného souvisí).

Po této úvaze je tak nutné hodnotit, zda okolnost, že žalobce nemohl nahlédnout do svého spisu před vydáním napadeného rozhodnutí a tím tak mít povědomost o obsahu spisu a podkladech pro dodatečný platební výměr na daň z příjmů, je natolik podstatná a rozhodující, aby mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí, a to s ohledem na proběhlou daňovou kontrolu a její ukončení, a s ohledem na podklady, z nichž prvostupňové správce daně při dodatečném vyměření daně vycházel. Jinými slovy řečeno – v této věci není sporu o tom, že žalobce do daňového spisu týkajícího se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 nahlédnout nemohl, neboť tento spis nebyl u příslušného správce daně k dispozici (před vydáním napadeného rozhodnutí). Na druhou stranu je nutné uvážit, zda za situace, kdy žalobce byl prokazatelně seznámen s ukončením daňové kontroly zaslanou zprávou správce daně, v níž byla konkrétně uvedena příslušná skutková zjištění, hodnoceny důkazy a provedeno i právní hodnocení takto zjištěného stavu, když před ukončením daňové kontroly mu byly veškeré tyto podklady, z nichž správce daně při vyhotovení zprávy o ukončení daňové kontroly vycházel, zaslal (po dni 28.12.2011, kdy se žalobce dostavil k tehdy příslušnému správci daně), a když vydaný dodatečný platební výměr vychází pouze z těchto nejen zjištění, ale přímo hodnocení (skutkového i právního, které bylo provedeno zprávou o ukončení daňové kontroly), je tento postup schopný způsobit nezákonnost napadeného správního rozhodnutí.

Soud po zvážení shora uvedených okolností dospěl k závěru, že tomu tak není. Podle názoru soudu je při hodnocení tohoto postupu nutné vycházet z povahy příslušného práva, které nebylo respektováno (nahlížení do spisu, jeho rozsah a námitky žalobce proti nemožnosti do spisu nahlédnout, když ten nebyl fyzicky u příslušného správce daně v konkrétních dnech k dispozici) a jeho vztahu k samotnému rozhodnutí. Za situace, kdy žalobci byly podklady pro vydání (prvostupňového) správního rozhodnutí známy a měl je k dispozici (zaslané podklady – listiny – správcem daně, zasláná zpráva o daňové kontrole), přičemž rozhodnutí z jiných podkladů nevycházelo, tak samotná skutečnost, že žalobce nemohl do příslušného spisu nahlédnout, nemohla způsobit jeho zkrácení v právu být informován o důvodech (podkladech), z nichž příslušné napadené (prvostupňové) správní rozhodnutí vycházelo. Žalobce tak byl o těchto skutečnostech informován, a mohl se proti nim kvalifikovaně bránit v rámci odvolacího řízení. Podle názoru soudu tak ke zkrácení práva žalobce v tomto směru nedošlo a ani tuto část žalobních bodů tak nemá za důvodnou.

V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. července 2016

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Mikolášová