



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **STAMOS, spol. s r. o.**, se sídlem ve Vasilově č.p. 8, Slovenská republika, zastoupeného Mgr. Faridem Alizeyem, advokátem se sídlem v Ostravě-Moravské Ostravě, Stodolní 7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31.3.2014 č.j. 8100/14/5000-14301-711428 a ze dne 26.3.2014 č.j. 6767/14/5000-14201-706481, ve věcech daní z přidané hodnoty a daní z příjmů právnických osob,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31.3.2014 č.j. 8100/14/5000-14301-711428 a ze dne 26.3.2014 č.j. 6767/14/5000-14201-706481. Prvním z napadených rozhodnutí byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 6.8.2013 č.j. 2269898/13/3201-24804-800543, č.j. 2269950/13/3201-24804-

800543, č.j. 2269963/13/3201-24804-800543, č.j. 2269975/13/3201-24804-800543, č.j. 2269982/13/3201-24804-800543, č.j. 2269989/13/3201-24804-800543, č.j. 2269993/13/3201-24804-800543, č.j. 2269999/13/3201-24804-800543, č.j. 2270007/13/3201-24804-800543, č.j. 2270020/13/3201-24804-800543, č.j. 2270023/13/3201-24804-800543, č.j. 2270030/13/3201-24804-800543, č.j. 2270036/13/3201-24804-800543, č.j. 2270040/13/3201-24804-800543, č.j. 2270053/13/3201-24804-800543, č.j. 2270070/13/3201-24804-800543, č.j. 2270078/13/3201-24804-800543, č.j. 2270080/13/3201-24804-800543 a č.j. 2270082/13/3201-24804-800543. Uvedenými rozhodnutími správní orgán I. stupně vydal žalobci dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období září – prosinec 2008, leden – duben, červen – prosinec 2009 a I. – IV. čtvrtletí 2010. Druhým z napadených rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Území pracoviště Ostrava I ze dne 7.8.2013 č.j. 2270092/13/3201-24804-800543 a ze dne 6.8.2013 č.j. 2271388/13/3201-24804-800543 a č.j. 2270149/13/3201-24804-800543, kterými byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2008, 2009 a 2010.

V podané žalobě žalobce proti oběma napadeným rozhodnutím žalovaného brojil shodnými žalobními body:

- 1) Žalovaný v napadených rozhodnutích opakuje jednotlivé platební výměry a na samém konci odůvodnění konstatuje, že odvolání je nedůvodné. Žalobce toto ničím nepodloženém konstatování považuje za nedostatečné a svědčící o tom, že se žalovaný svědomitě nezabýval odvoláními žalobce, když neuvedl, co konkrétně jej k rozhodnutí vedlo. Žalobce považuje napadená rozhodnutí z těchto důvodů za nepřezkoumatelná. Žalovaný se svědomitě nezabýval odvoláními žalobce také proto, že spojil řadu odvolání do jednoho rozhodnutí a následně o takto spojených věcech rozhodl při nedostatečném zjištění skutkového a právního stavu.
- 2) V průběhu řízení před správními orgány obou stupňů došlo k podstatnému porušení ustanovení o daňovém řízení a současně k porušení práv žalobce vyplývajících z Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina), takže rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a nezákonná.
- 3) Skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole, na jejímž základě správní orgán I. stupně doměřil daně, jsou irelevantní. Platební výměry jsou v rozporu se skutečným stavem věci, na což žalobce opakovaně poukazoval v průběhu správního řízení, ale správní orgány tuto skutečnost nebraly v úvahu. Žalovaný neuvedl, z jakého důvodu tvrzení žalobce nevzal v úvahu. Žalobce považuje závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole za irelevantní zejména proto, že daňový subjekt řádně a včas plnil své daňové povinnosti a řádně a včas podával daňová přiznání. Žalovaný porušil ust. § 92 a § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád), zejména porušil svou povinnost daňově významné skutečnosti zjistit co nejúplněji. Závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole vycházely z poznámek psaných tužkou na fakturách a jiných dokladech, což podle názoru žalobce nemohou být relevantní důkazy ve smyslu procesních daňových předpisů svědčící o neoprávněném uplatnění odpočtu DPH a porušení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH). Závěry správce daně jsou nepodložené, neboť v daném případě nebylo nutné nést žádné důkazní břemeno. Ručně psané poznámky sloužily pouze potřebám vnitropodnikové administrativy, a proto z nich nemůže být vyvozována odpovědnost daňového subjektu, ani

nemůže dojít k dodatečnému doměření daně. Žalovaný se s touto odvolací námitkou nevypořádal a neuvedl, proč tato tvrzení žalobce nezohlednil.

- 4) Správní orgány obou stupňů postupovaly v rozporu s ust. §§ 2, 3 a 50 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění (dále jen správní řád). Žalovaný v rozhodnutí neuvedl, z jakého konkrétního důvodu dospěl k napadeným rozhodnutím, a proto jsou rozhodnutí nepřezkoumatelná.
- 5) Žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, že mu nebyla dána možnost seznámit se se spisovým materiálem. Také proto je jeho rozhodnutí procesně vadné.
- 6) Žalobce ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za období let 2008 a 2009 vznesl námitku promlčení, s níž se žalovaný nijak nevypořádal.
- 7) Podle žalobce je vyloučen takový zásah do sféry majetku, v jehož důsledku by byla zničena majetková základna žalobce pro další podnikatelskou činnost. Neomezená pravomoc stanovit výši daně včetně volné správní úvahy znamená zásah do vlastnického práva. Podle žalobce se stát vůči občanům nemůže chovat svévolně a nemůže přistupovat k omezování základních práv nad nezbytně nutnou míru. Při omezení základních práv a svobod musí respektovat formální podmínky omezení stanovené zákonem i materiální podmínky, tedy podstatu a smysl základních práv. Při ukládání a vymáhání daní podle zákona, tedy de facto při odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl těchto práv a svobod a v případě pochybností postupovat mírněji.

Žalovaný ve vyjádření namítl nepravdivost argumentace žalobce, pokud jde o tvrzené nepřezkoumatelné odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce (str. 7 a násl. napadených rozhodnutí), a to poté, co také podrobně popsal dosavadní průběh řízení. Podle žalovaného napadená rozhodnutí splňují veškeré požadavky z pohledu jejich přezkoumatelnosti, jak vymezuje judikatura správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen NSS – ze dne 17.8.2011 č.j. 9 Afs 10/2011-92). Žalovaný rovněž odmítá, že by se odvoláními žalobce nezabýval dostatečně svědomitě, když rozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob jedním rozhodnutím a o všech odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům na DPH také pouze jedním rozhodnutím. Ve věci DPH bylo správcem daně vydáno 19 dodatečných platebních výměrů, proti nimž podal žalobce pouze dvě odvolání, a to první proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období říjen 2008 a druhé proti všem zbývajícím dodatečným platebním výměrům. Texty odvolání jsou prakticky totožné. Proti třem dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob podal žalobce tři odvolání, přičemž jejich texty jsou zcela shodné. V nastalé situaci bylo proto na místě rozhodnout o odvoláních žalobce jedním (resp. dvěma) rozhodnutími o odvolání, neboť jde o skutkově a právně totožné případy týkající se shodného účastníka a na ty dopadají stejná procesní i hmotněprávní ustanovení. Žalovaný v obou rozhodnutích o odvolání tento svůj právní názor vysvětlil odkazem na stávající judikaturu NSS. Dále žalovaný zdůraznil, že žalobce nespecifikoval, jakým způsobem by ho měl tento zvolený postup zkrátit na jeho právech. K žalobcově námitce ohledně nesprávného data projednání zprávy o daňové kontrole uvedeného v platebních výměrech se žalovaný již vyjádřil v rozhodnutích o odvolání, kde označil tento nedostatek za chybu v psaní, která však nesvědčí o nesprávném nebo nedůkladném přezkoumání věci správními orgány. Žalobcovy námitky směřující proti zprávě o daňové kontrole žalobce považuje za

velmi obecné, a to v takové míře, že podle něj nenaplní požadavky žalobního bodu ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.). V obecné rovině žalovaný k tomuto žalobnímu tvrzení sdělil, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno ohledně toho, zda v kontrolovaných obdobích skutečně postupoval v souladu s daňovými předpisy, a proto mu správce daně předepsal k přímému placení daňovou povinnost. K žalobní námitce směřující proti porušení ustanovení o dokazování žalovaným a zohlednění poznámek psaných tužkou žalovaný uvedl, že důkazním prostředkem může být jakýkoliv zákonně získaný podklad, kterým lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Není zde tedy žádný zákonný zákaz, který by zamezoval správci daně vyhodnotit jako relevantní důkazní prostředek i tužkou psané poznámky. Žalobce v žalobě netvrdí, že by údaje psané tužkou byly nesprávné a neobjektivní. Tyto ručně psané poznámky byly jedním z podkladů, kterým správce daně osvědčil, že zde jsou skutečnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalovaný nerozumí tvrzení žalobce, že v daném případě nebylo nutné nést žádné důkazní břemeno. Žalovaný shodně jako v napadených rozhodnutích uvedl, že důkazní břemeno nese primárně daňový subjekt, který je zpravidla unese předložením svých daňových evidencí a svého účetnictví. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto předložených dokladů, pak prokázání těchto pochybností je důkazním břemenem správce daně. Jeho unesením ze strany správce daně přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V nastalé situaci správci daně vznikly pochybnosti mj. i na základě ručně psaných poznámek. Tyto pochybnosti správce daně sdělil žalobci, který v dalším průběhu řízení na své důkazní břemeno fakticky rezignoval. Žalobcovo tvrzení o porušení §§ 2, 3 a 50 správního řádu považuje žalovaný za zcela irelevantní, neboť pro správu daní se správní řád v zásadě nevyužije, jak vyplývá z § 262 daňového řádu a § 1 odst. 2 správního řádu. Kromě toho je také tento žalobní bod veden ve zcela obecné rovině žalobního tvrzení. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce jako zahraniční daňový subjekt zřídil na území České republiky (dále jen ČR) organizační složku STAMOS o.s., která byla zapsána do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě 15.8.1994. Již před jejím zřízením žalobce na území ČR podnikal. Podnikání žalobce na území ČR vykazovalo známky trvalosti, měl zřízeno místo k výkonu svých činností a vznikla mu tedy stálá provozovna, přičemž příjmy dosahované z činností vykonávaných prostřednictvím této stálé provozovny podléhaly zdanění v ČR. Žalobce také podal za všechna kontrolovaná zdaňovací období řádné daňové přiznání. V rámci kontrolovaných zdaňovacích období byla prokázána obchodní spolupráce mezi společnostmi STAMOS SR a společností GF STAMOS s.r.o., kdy oba daňové subjekty jsou osobami blízkými ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Oba daňové subjekty mají stejného jednatele M. G., která je také vedoucí kontrolované organizační složky stálé provozovny v ČR. V rámci daňové kontroly žalobce uvedl, že zakázky realizují pracovníci najímaní na dohodu o provedení práce

(ne rezidenti) a dále zaměstnanci STAMOSu, kteří však nejsou vedeni jako zaměstnanci organizační složky. Jedná o slovenské rezidenty, kteří mají uzavřeny smlouvy se slovenským STAMOSem a náklady na pracovníky jsou jednou ročně přeučtovány vnitropodnikovou fakturou, která jde k tíži organizační složky. Zaměstnanci daňového subjektu na Slovensku jsou totožní se zaměstnanci, kteří pracují pro českou organizační složku. Náklady organizační složky jsou fakturovány jednou ročně vnitropodnikovou fakturou ze Slovenska. Jedná se o doklady označené „převod provozních nákladů“. Stálá provozovna podala za rok 2008 vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, v němž uvedla, že nemá žádné zaměstnance. To vše bylo uvedeno k zdaňovacímu období 2008 a 2009. Ve vztahu k roku 2010 žalobce uvedl, že pro českou organizační složku pracovalo asi 50 zaměstnanců slovenského STAMOSu, pracovní smlouvy nejsou uzavřeny a dohody o provedení práce doloží. Správce daně dále požadoval doložení smluv o nájmu ubytovny a seznam ubytovaných osob ve fakturovaných obdobích. V průběhu daňové kontroly správce daně opakovaně požadoval předložení dohod o provedení práce pracovních smluv, smluv o ubytování, interních směrnic a cestovních příkazů. Žalobce k tomu sdělil, že tyto písemnosti nemá k dispozici a že je správcí daně nepředloží. Žalobce se rovněž odmítl vyjádřit k otázkám nejasností (specifikovány v protokolu ze dne 11.11.2011), jež se vztahovaly jak k DPH tak k daním z příjmů. Na základě provedených šetření a vyjádření žalobce správce daně vyhodnotil, že zakázky uskutečňované stálou provozovnou jsou realizovány pracovníky, kteří jsou slovenskými rezidenty a mají uzavřeny pracovní smlouvy s daňovým subjektem na Slovensku. Mzdy byly měsíčně zaúčtovány a vypláceny těmto pracovníkům a jednou ročně včetně cestovních náhrad přeučtovány k tíži české stálé provozovny. Z mezd bylo sráženo pojistné dle slovenských právních předpisů a také zálohy na daň, které byly odváděny ve Slovenské republice. Mzdy pracovníků vykonávajících činnost na území ČR šly k tíži české stálé provozovny, a proto měly být podle čl. 14 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zdaněny v ČR. Postup žalobce tak byl nesprávný. Dále správce daně provedl šetření u obchodních partnerů daňového subjektu přímo anebo prostřednictvím dožádaných správců daně, a to za účelem ověření tvrzení žalobce o uskutečněných i přijatých zdanitelných plněních. Další výzva k prokázání skutečností byla žalobci předána dne 12.10.2012 a na ni žalobce vůbec neodpověděl. Při následném jednání správcí daně sdělil, že se k jednotlivým bodům výzvy vyjadřovat nebude a požadované důkazní prostředky nepředloží. Toto tvrzení pak uvedl také ve svém písemném vyjádření doručeném správcí daně dne 20.11.2012. Správce daně následně vyhodnotil učiněná kontrolní zjištění, vyhotovil úřední záznam ze dne 7.12.2012, s nímž byl žalobce seznámen dne 12.12.2012. Žalobce požádal o stanovení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 15 dnů, čemuž správce daně vyhověl. Žalobce se proti rozhodnutí správce daně o určení lhůty odvolal a správce daně ji prodloužil do 31.1.2013. Také proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání s požadavkem dalšího prodloužení lhůty, a to na 3 měsíce. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 12.6.2013, jímž odvolání zamítl. K podpisu a předání zprávy o daňové kontrole pak došlo dne 24.7.2013. Správce daně neuznal uplatněný nárok na odpočet daně u jím vymezených přijatých zdanitelných plnění a v jednom případě doměřil daň na výstupu a neuznal ani jako daňově uznatelné náklady, jež konkretizoval pro jednotlivá zdaňovací období ve zprávě o daňové kontrole. Následně vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty i na daň z příjmů za kontrolovaná období. Proti nim žalobce podal odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími.

Krajský soud v rámci posouzení věci považuje primárně za vhodné zmínit základní zásady dokazování, jimiž je ovládáno daňové řízení a které jsou upraveny daňovým řádem.

Uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu ZDPH je nutno rozumět stav faktický a nikoliv stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30.4.2008 sp. zn. 1 Afs 15/2008).

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a dle nové právní úpravy podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nález ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, www.usoud.cz), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) ZSDP a dle nové právní úpravy ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.

Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně je v takovém případě povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá

revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, oba na www.nssoud.cz).

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotné právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález ÚS ze dne 11.2.2008, I. ÚS 1841/07, nález ÚS ze dne 15.05.2001, IV.ÚS 402/99, www.usoud.cz, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 111/2009, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 1/2010, oba na www.nssoud.cz).

V posuzované věci má krajský soud obsahem správních spisů za prokázané, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, když se správcem daně dostatečným způsobem nespolupracoval, na výzvy k předložení požadovaných dokladů nereagoval, případně sdělil, že nic nepředloží.

Pokud jde o první žalobní bod, v němž žalobce tvrdil nedostatečnost odůvodnění napadených rozhodnutí, a to, že se žalovaný svědomitě nezabýval odvoláními žalobce, neshledal jej krajský soud důvodným, když má toto žalobní tvrzení za nepravdivé. Žalovaný v napadených rozhodnutích postupoval zcela standardně a v souladu s platnou právní úpravou, kdy v odůvodnění rozhodnutí po náležité specifikaci předmětu řízení shrnul skutkový stav a průběh daňového řízení. Poté rekapituloval vznesené odvolací námitky, s nimiž se pak v další části rozhodnutí podrobně a srozumitelně vypořádal. Žalobce ve svém žalobním tvrzení zpochybnil přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ve velmi obecné rovině, aniž by vymezil jakékoliv konkrétní nedostatky. Stejně tak neuvedl, z jakého důvodu považuje za nedostatečný způsob, jímž se žalovaný s odvoláními žalobce vypořádal. Pokud žalobce zpochybnil postup žalovaného tím, že bylo rozhodnuto o napadených platebních výměrech společnými rozhodnutími žalovaného, ani v tomto procesním postupu neshledal krajský soud pochybení žalovaného. K rozhodování o několika zdaňovacích obdobích a zákonnosti takového postupu odvolacího orgánu se opakovaně vyjádřil NSS v mnoha svých rozhodnutích, kdy dospěl ke konstantnímu závěru, že takový postup je legitimní, pokud je rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných. Jedním z důležitých kritérií pro posouzení právní a skutkové souvislosti jednotlivých případů je mj. obsah podaného odvolání (viz rozsudek NSS ze dne 19.1.2006 č.j. 7 Afs 137/2005-48). Obsahem odvolání podaných žalobcem má krajský soud za prokázané právní a skutkové souvislosti věcí rozhodovaných společnými rozhodnutími žalovaného a neshledal ani jiné důvody, pro které by aplikace tohoto procesního postupu nebyla možná. Ostatně žalobce ani žádné konkrétní důvody neuvedl, neuvedl ani to, jakým způsobem byla tímto zvoleným postupem žalovaného zkrácena jeho práva. Žalobce si je vědom závěrů NSS učiněných ve shora citovaném rozsudku, přesto vyjádřil přesvědčení, že není možné, aby při takovém množství spojených věcí bylo rozhodováno správně a zákonně. Toto odůvodnění považuje krajský soud za zcela obecné, když neobsahuje žádné konkrétní důvody, které by takový postup vylučovaly s výjimkou množství napadených

výměrů. Ostatně důvody svého postupu žalovaný vyjádřil i v napadených rozhodnutích.

V druhém žalobním bodě žalobce namítl porušení ustanovení o daňovém řízení a porušení Listiny. Takto formulovaný žalobní bod považuje krajský soud za natolik obecný, že není způsobilý soudního přezkumu. Dle ustálené praxe správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78 nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19.2.2011 č.j. 31Ca 152/2009-44) je určení rozsahu soudního přezkumu zcela v dispozici žalobce. Jím formulovaná žalobní tvrzení však musejí být natolik konkrétní, aby alespoň rámcově určovala rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn ani povinen vyhledávat či domýšlet žalobcem obecně tvrzené nezákonnosti, neboť by tím porušil zásadu dispoziční, kterou je soudní přezkum ve správním soudnictví ovládán a také zásadu rovnosti účastníků řízení. Pokud žalobce v sedmém žalobním bodě uvádí, že došlo k svévolnému zásahu do sféry majetkových práv žalobce právě uložením daní a že orgány veřejné moci jsou povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl těchto práv a svobod a v případě pochybností postupovat mírněji, ani toto tvrzení nepovažuje krajský soud za dostatečnou specifikaci rámce soudního přezkumu, ale spíše za obecnou proklamaci, jejíž konkrétní dopad na žalobcova práva nelze při takové formulaci považovat za specifikovaný. Soud neshledává paralelu mezi čl. 4 odst. 4 Listiny a přezkoumávanými rozhodnutími žalovaného, jakož i platebními výměry, jimiž byly žalobci doměřeny daně v důsledku neunesení jeho důkazního břemene. Z označeného žalobního tvrzení rovněž nelze dovodit, jaké pochybnosti žalobce považuje za relevantní pro mírnější postup vůči němu. Na základě uvedeného krajský soud shrnuje, že oba žalobní body, tj. žalobní bod 2) a žalobní bod 7) shledal nezpůsobilými soudního přezkumu.

Za stejně nedostatečné pro určení rámce soudního přezkumu považuje krajský soud třetí žalobní tvrzení, a to v části, v níž je tvrzena irelevantnost zprávy o daňové kontrole. Žalobce zde sice tvrdí, že platební výměry jsou v rozporu se skutečným stavem věci a že žalovaný neuvedl, z jakého důvodu tvrzení žalobce o tomto rozporu nevzal v úvahu, netvrdí však konkrétní důvody, pro které považuje závěry správce daně učiněné ve zprávě o daňové kontrole za irelevantní. Neuvádí ani, v čem shledal rozpor se skutečným stavem věci. V tom spatřuje krajský soud nedostatečnost žalobního tvrzení s tím, že v nastíněné obecné rovině nelze soudní přezkum provést. Pokud žalobce argumentuje tím, že řádně a včas plnil své daňové povinnosti a podával daňová přiznání, je toto tvrzení zcela nepřipadné, neboť plnění těchto zákonných povinností žalobcem nemá samo o sobě žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k prováděné kontrole, když je toliko předpokladem vlastní kontrolní činnosti správce daně. Teprve na základě učiněného daňového přiznání a předloženého účetnictví lze provádět dokazování a v jeho rámci je pak daňový subjekt povinen unést své důkazní břemeno, jak bylo v obecné rovině popsáno již výše. Obsahem správních spisů má soud za prokázané, že žalobce své důkazní břemeno v rámci daňové kontroly neunesl. Stejně obecné je tvrzení o porušení ust. § 92 a § 93 daňového řádu žalovaným, když podle žalobce nezjistil daňově významné skutečnosti co nejúplněji. Žalobce neuvedl, které daňově významné skutečnosti podle něj nebyly dostatečně zjištěny, co ještě mělo být dále správcem daně došetřeno, takže ani zde soud nemá stanoven rámec svého přezkumu. V této uvedené části považuje tedy krajský soud žalobní tvrzení označené pod bodem 3 (str. 2 tohoto rozsudku) za nedostatečné. V další části tohoto žalobního bodu žalobce namítl nesprávnost

postupu žalovaného, resp. správce daně, který vycházel z poznámek psaných tužkou na fakturách a jiných dokladech, což podle žalobce nemohou být relevantní důkazy ve smyslu procesních daňových předpisů. Krajský soud se s názorem žalobce neztotožnil. *Ve smyslu ust. § 93 odst. 1 věty první daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.* Z tohoto ustanovení neplyne žádné omezení pro správce daně, aby z podkladů předložených žalobcem byly pro provedené dokazování použity jen některé. Ani z jiného ustanovení daňového řádu nelze dovodit, že by poznámky psané tužkou nemohly být relevantním důkazním prostředkem. Žalobce navíc žádným způsobem obsah těchto poznámek nezpochybnil a nezpochybnil ani způsob, jakým byly správcem daně vyhodnoceny. To, že tyto poznámky žalobce považuje za vnitropodnikovou administrativu, samo o sobě nezpochybňuje jejich vypovídací hodnotu, pokud podle vyhodnocení správce daně jako důkazní prostředek vytvořily jeden celek s ostatními důkazními prostředky. Žalobce nijak nezpochybnil ani způsob, jímž se s touto odvolací námitkou vypořádal žalovaný v napadených rozhodnutích. Toliko námitku v žalobě zopakoval v její původní podobě. V této části proto krajský soud třetí žalobní bod shledal nedůvodným.

Čtvrtý žalobní bod obsahuje tvrzení, že správní orgány obou stupňů postupovaly v rozporu s ust. § 2, § 3 a § 50 správního řádu. Tuto námitku považuje krajský soud za zcela nepřípadnou, a to s ohledem na výslovné znění ust. § 262 daňového řádu, podle něhož se při správě daní správní řád nepoužije. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že zde nepřipadá v úvahu ani použití základních zásad správního řízení (§§ 2 a 3 správního řádu), neboť daňový řád jako speciální právní předpis pro daňové řízení obsahuje úpravu základních zásad správy daní (§ 5 – § 10 daňového řádu).

Ani s pátým žalobním bodem se krajský soud neztotožnil. Žalobce tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že mu nebyla dána možnost seznámit se se spisovým materiálem. Toto tvrzení neodpovídá obsahu napadených rozhodnutí, kdy žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal popisem průběhu správního řízení, který koresponduje s obsahem správních spisů (např. str. 18 rozhodnutí č.j. 8100/14/5000-14301-711428). Krajský soud se se závěry učiněnými žalovaným zcela ztotožňuje. Žalobce způsob, jímž se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou, konkrétně nijak nerozporoval.

Obdobně také šestý žalobní bod, v němž žalobce tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s námitkou promlčení, kterou žalobce vznesl k platebním výměrům vydaným za období let 2008 a 2009, neodpovídá obsahu napadených rozhodnutí. Žalovaný se s těmito odvolacími námitkami náležitě vypořádal (str. 18-19 rozhodnutí č.j. 8100/14/5000-14301-711428 a str. 22 rozhodnutí č.j. 6767/14/5000-14201-706481) a krajský soud jeho úvahy vyjádřené v odůvodněních napadených rozhodnutí plně aprobuje. Ostatně žalobce ani v tomto případě závěry učiněné žalovaným ve vztahu k této odvolací námitce v podaných žalobách nijak nerozporoval.

Sedmý žalobní bod má krajský soud za vypořádaný argumentací k žalobnímu bodu 2).

Na základě uvedené argumentace dospěl krajský soud k závěru, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 21. června 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu