



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobce: M. Z.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.2.2014, č.j. 2073/14-5000-14306-705194,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3.2.2014, č.j. 2073/14/5000-14306-705194, kterým byl k odvolání žalobce v části týkající se bankovního spojení změněn dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu v Roudnici nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 16.11.2012, č.j. 86491/12/198971500424, kterým byla žalobci na základě výsledku provedené daňové kontroly doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 ve výši 123.868,- Kč a současně byla žalobci sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24.773,- Kč. V ostatním zůstal odvoláním napadený dodatečný platební výměr beze změny.

Žalobce v podané žalobě namítá, že žalovaný nepostupoval při svém rozhodování v souladu se zásadou hospodárnosti vyplývající z ust. § 7 odst. 2 daňového řádu, když nerozhodl jedním rozhodnutím o všech žalobcem podaných odvoláních proti rozhodnutím o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010, únor 2010, březen 2010, duben 2010, květen 2010, červen 2010, srpen 2010, říjen 2010, listopad 2010, 2. čtvrtletí 2009, 3. čtvrtletí 2009 a 4. čtvrtletí 2009, ačkoliv žalobce uplatnil shodné odvolací důvody a napadená rozhodnutí vycházejí ze stejného skutkového a právního stavu, jak procesního tak hmotného daňového práva a opírají se o jeden podklad pro jejich vydání a to zprávu o daňové kontrole č.j. 81232/12/198932502401 bez uvedení data projednání a sepsání. Postup žalovaného je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 137/2005-48 a způsobuje nebezpečí placení soudního poplatku z každé podané správní žaloby.

Žalobce dále v žalobě jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí uváděl, že dle odůvodnění usnesení Policie České republiky, KŘP Ústeckého kraje, Služby kriminální policie a vyšetřování, Územní odbor Litoměřice, oddělení hospodářské kriminality, ze dne 25.11.2013, č.j. KRPU-266028-31/TC-2012-040681, o zahájení trestního stíhání podal P. H. dne 28.2.2013 a 20.3.2013 vysvětlení, ve kterém vyjma předestřených faktur za rok 2010 uvedl, že ostatní faktury uvedené ve zprávě o daňové kontrole u žalobce vystavil, práce provedl a peníze přijal. Podle stejného usnesení podal dne 15.2.2013 vysvětlení i L. Z. (N.), který uvedl, že vyjma faktur za rok 2010, faktury uvedené ve zprávě o daňové kontrole u žalobce vystavil, práce provedl a peníze přijal.

Dále žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného není meritorním rozhodnutím, když tímto nedošlo k meritorní změně napadeného rozhodnutí, ale bylo pouze uvedeno jiné bankovní spojení.

Žalobce pak zejména namítal, že žalovaný nepostupoval v souladu s ustanovením § 114 odst. 3 daňového řádu, v rámci přezkumu nezjistil, že zpráva o daňové kontrole, která byla podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru, se nemohla stát důkazním prostředkem podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, neboť nebyla s žalobcem řádně projednána a nebyla jím spolupodepsána, čímž byl porušen § 88 odst. 4 daňového řádu. V důsledku toho je dodatečný platební výměr vydaný na jejím základě nezákonný. Žalobce namítl, že zákon neumožňuje správci daně podle uvážení rozhodnout, zda zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem projedná nebo mu zprávu rovnou doručí, aniž byla projednána a spolupodepsána. Poukázal na to, že postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu, je důvodný pouze ve výjimečných situacích, přičemž na správci daně spočívá důkazní břemeno prokázání závažných okolností odůvodňujících tento postup, který je výrazným zkrácením práv daňového subjektu. Žalobce namítl, že v jeho případě výjimečná situace nenastala ani nebyla správcem daně prokázána. Správce daně mu nedůvodně upřel právo na projednání zprávy o daňové kontrole, když prohlásil, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole a tuto doručil žalobci poštou. Žalobce uvedl, že jej dne 23.10.2012 správce daně telefonicky informoval, že se může dostavit na Finanční úřad v Roudnici nad Labem k projednání vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole. Žalobce v dohodnutou dobu k jednání nedostavil a písemným podáním ze dne 25.10.2012 se z důvodu zdravotní indispozice omluvil. Žalobce v této souvislosti odkázal na související judikaturu správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 61/2012-47, 2 Afs 30/2008-82, č.j. Afs 118/2005-53, č.j. 1 Afs 19/2005-82, č.j. 2 Afs 30/2008-82, rozsudek Krajského soudu

v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, č.j. 59 Ca 14/2004-29), z nichž rozsáhle citoval. Žalobce přitom rovněž vyjádřil přesvědčení, že správce daně nebyl na projednání zprávy o daňové kontrole dne 25.10.2012, v 7,00 hod. připraven, neboť až později téhož dne sepsal záznam „Zhodnocení navržených důkazních prostředků v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“ č.j. 85047/12/198932502401, kde zformuloval svoje stanovisko k více než tři měsíce starému žalobcovu vyjádření k protokolu č.j. 66306/12/198932502401, které mu doručil dne 16.7.2012. Žalobce se proto domnívá, že dne 25.10.2012 mělo být projednáno spíše stanovisko správce daně k tomuto žalobcovu vyjádření, a že nejpozději k datu 23.10.2012 musela být zpráva o daňové kontrole již sestavena, ačkoliv dle sdělení správce daně ze dne 1.10.2012 byl teprve na den 22.10.2012 naplánován výslech svědka P. H. na Finančním úřadě pro Prahu 10 v Praze-Vršovicích. Žalobce namítal, že byl zkrácen ve svém právu vyjádřit se ke všem stanoviskům a tvrzením správce daně, neboť nebyl seznámen se stanoviskem správce daně ke svému vyjádření ještě před samotným projednáním zprávy o daňové kontrole.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud vedle napadeného rozhodnutí zrušil i dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty a uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce poukázal na to, že na základě výsledku daňové kontroly byla žalobci dvanácti dodatečnými platebními výměry doměřena daň z přidané hodnoty za dvanáct různých zdaňovacích období, kdy skutkové okolnosti týkající se jednotlivých zdaňovacích období nebyly totožné (různí dodavatelé, nesplnění splněny různých podmínek - předpokladů pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty). Žalobce proti každému z rozhodnutí podal samostatné odvolání. S ohledem na uvedené a počet napadených rozhodnutí žalovaný z důvodu srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti rozhodnutí, rozhodl o každém odvolání samostatným rozhodnutím. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2006, č.j. 7 Afs 137/2005-48 považoval žalovaný za nepřipadný, neboť vychází z naprosto odlišného skutkového stavu a Nejvyšší správní soud v tomto vyslovil možnost rozhodnout o jednom odvolání směřujícím proti více platebním výměrům jedním rozhodnutím, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově totožných, výroky rozhodnutí však v takovém případě musí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí, ale nevyloučil možnost rozhodnout o jednotlivých odvoláních daňového subjektu samostatnými rozhodnutími.

Žalovaný nesouhlasil s provedením žalobcem navrženého důkazu usnesením o zahájení trestního stíhání č.j. KRPU-266028-31/TČ-2012-040681, z něž má vyplývat obsah vysvětlení podaného P. H. a L. Z., ani s provedením jejich výslechu před soudem a zdůraznil, že soud při přezkumu rozhodnutí musí vycházet ze skutkového a právního stavu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Žalobce v daňovém řízení v průběhu daňové kontroly přes opakované výzvy správce daně nedoložil specifikace zakázek, na nichž provedli práce jmenovaní. Žalovaný poukázal na výsledky rozsáhlého dokazování (P. H. za zdaňovací období r. 2009 a 2010 nepodal daňová přiznání a ke dni 30.4.2010 byla zrušena jeho registrace k DPH), bývalí jednatele společnosti Frital s.r.o. – A. B. a P. Č. si jména „P. H.“ a „L. Z. (N.)“ v souvislosti se zakázkami žalobce nevybavili (přičemž v průběhu let 2009 a 2010 měl P. H. odvést práce za více než 8 milionů Kč, L. Z. práce za více než 3,5 milionu Kč). Nadto z výpovědí svědků vyplynulo, že veškerý materiál na zakázky firmy dodávala

výhradně společnost Frital s.r.o., žalobce zajišťoval výlučně montáž, což je v rozporu s předloženými daňovými doklady vystavenými P. H., z nichž vyplynulo, že předmětem plnění od tohoto dodavatele byl i materiál (v roce 2009 v hodnotě 568.800,- Kč, v roce 2010 v hodnotě 1.544.371,- Kč). Žalovaný zdůraznil, že výslech svědků L. Z. a P. H. nebyl proveden, neboť se k výsledku, přes opakované předvolání, nedostavili a pokus o jejich předvedení Policií ČR byl neúspěšný. Montážní listy, které měly prokázat vazby jednotlivých zakázek a konkrétních pracovníků, žalobce nepředložil, zakázky, na nichž měly být práce těmito osobami provedeny, dostatečně určitě neoznačil. Žalobce tak neodstranil pochybnosti správce daně o přijetí shora uvedených plnění a z žádného předloženého důkazního prostředku nebylo možné skutečné přijetí deklarovaných plnění ověřit. Žalobce neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, když neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění od dodavatele P. H. a L. Z., neboť kromě předložených daňových a pokladních dokladů žádným uspokojivým způsobem neprokázal, že se plnění od jmenovaného dodavatele uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103, dle kterého daňový subjekt musí prokázat, že plnění dle takto předloženého daňového dokladu bylo fakticky realizováno tak, jak z předloženého dokladu vyplývá.

Námítku žalobce, že napadené rozhodnutí není meritorním rozhodnutím, žalovaný považoval za nedůvodnou a poukázal na změnu organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní od 1.1.2013 odůvodňující změnu bankovního účtu, na který měly být částky doměřené daně včetně příslušenství uhrazeny a změnu výroku dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení.

Žalovaný odmítl tvrzení žalobce o porušení § 88 odst. 4 daňového řádu správcem daně nedůvodným odepřením práva na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný zdůraznil, že žalobce byl prokazatelně seznámen se všemi kontrolními zjištěními, jakož i s výsledky doplněného řízení a bylo mu umožněno se k těmto vyjádřit. Konkrétně rozvedl, že správce daně seznámil žalobce dne 4.4.2012 s výsledky kontrolního zjištění a stanovil mu k vyjádření a návrhu na doplnění lhůtu 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Vyjádření žalobce bylo správci daně doručeno dne 18.4.2012. Následně byly žalobcem správci daně doručovány další písemnosti vztahující se ke kontrolnímu zjištění obsahující např. návrhy na provedení svědeckých výpovědí. Stanovisko správce daně k uvedenému vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo s žalobcem projednáno dne 12.7.2012. Dne 16.7.2012 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce ke stanovisku správce daně s návrhy důkazních prostředků (vyplývají i z dalších písemností doručených správci daně). Na základě tohoto vyjádření žalobce již nedošlo ke změně kontrolního zjištění, proto správce daně telefonicky s žalobcem dohodl termín projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k projednání zprávy o daňové kontrole, dne 25.10.2012 v 7:00 hod, k němuž se žalobce nedostavil. Žalovaný přitom vyloučil, že by se do dispozice správce daně dostalo (není součástí spisového materiálu) žalobcem tvrzené podání ze dne 25.10.2012 obsahující jeho omluvu. Dne 25.10.2012 správce daně zaslal žalobci SMS zprávu s informací, že se může dostavit ke správci daně za účelem projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k projednání zprávy o daňové kontrole s tím, že termín lze telefonicky domluvit. Žalobce správce daně nekontaktoval, proto jej správce daně dne 31.10.2012 SMS zprávou upozornil, že nedojedná-li si termín projednání vyjádření ke kontrolnímu zjištění a zprávy o daňové kontrole, bude

správce daně jeho nečinnost považovat za vyhýbání se projednání vyjádření ke kontrolnímu zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Dne 5.11.2012 správce daně telefonicky kontaktoval žalobce a sdělil mu, že s ohledem na skutečnost, že jej nekontaktoval ve věci projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole, považuje správce daně toto za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole a žalobci ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu zašle písemné vyhotovení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou. Zpráva o daňové kontrole, včetně úředního záznamu ze dne 25.10.2012, jehož předmětem je stanovisko správce daně k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění a k žalobcem navrženým důkazním prostředkům, byla žalobci doručena dne 14.11.2012. Na základě výsledku provedené daňové kontroly byla žalobci dodatečným platebním výměrem č.j. 86491/12/198971500424 doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 a současně sdělena povinnost uhradit penále. Na základě žalobcem podaného odvolání došlo k doplnění řízení ve smyslu ust. § 113 odst. 2 daňového řádu ve spojení s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu). K projednání výsledku doplněného řízení se žalobce nedostavil, ačkoliv byl k tomuto vyzván písemností ze dne 4.6.2013, č.j. 1064137/13/2512-05402-501797. Správce daně dne 26.6.2013 vypracoval úřední záznam č.j. 1326051/13/2512-05402-502401, kterým žalobce seznámil s výsledky doplnění řízení a zhodnocením navržených důkazních prostředků, který byl žalobci doručen dne 29.6.2016 spolu s rozhodnutím o stanovení 15 denní lhůty k vyjádření k výsledku doplnění řízení (a současně kontrolnímu zjištění uvedenému ve zprávě o daňové kontrole č.j. 81232/12/198932502401) a případnému návrhu na jeho doplnění. V reakci na uvedené písemnosti byla správci daně dne 10.7.2013 doručena písemnost „Vyjádření k úřednímu záznamu č.j. 1326051/13/2512-05402-502401 – Seznámení s výsledky doplnění řízení a zhodnocení navržených důkazních prostředků ve lhůtě dle Rozhodnutí o stanovení lhůty č.j. 1326070/13/2512-05402-502401“. Na tuto písemnost správce daně reagoval písemností ze dne 17.7.2013, č.j. 1558895/13/2512-05402-502401, doručenou žalobci fiktivně.

Žalovaný odmítl úvahy žalobce, že správce daně nebyl na projednání zprávy o daňové kontrole 25.10.2012 v 7,00hod. připraven, že projednáno mělo být spíše stanovisko správce daně k vyjádření žalobce doručené správci daně dne 16.7.2012 a že nejpozději k datu 23.10.2012 musela být zpráva o daňové kontrole sestavena, jako irrelevantní spekulace. Sepsání úředního záznamu č.j. 85047/12/198932502401 v den, kdy mělo být projednáno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, označil za logický důsledek toho, že se neuskutečnilo ústní jednání, při kterém byl správce daně připraven sdělit závěry žalobci.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je

nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu spisu vyplývá, že v rámci daňové kontroly zahájené dne 25.2.2011 při prověřování přijatých zdanitelných plnění vyzval správce daně žalobce k prokázání uskutečnění plnění mimo jiné od P. H. a L. Z. (N.), kteří jako subdodavatelé pro žalobce vykonávali stavební práce, které žalobce prováděl pro odběratele - společnost Frital s.r.o. Žalobce v průběhu kontroly předložil za účelem prokázání přijetí plnění daňové doklady (faktury), pokladní doklady a požadoval provedení svědeckých výpovědí jmenovaných. Správcem daně bylo zjištěno, že registrace P. H. k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 30.4.2010 (opětovně se zaregistroval dne 9.3.2011), výslech jmenovaného nebyl proveden, neboť se na adrese svého trvalého pobytu nezdržuje, na správce daně zjištěné adrese pro doručování (viz písemnost doručená správci daně dne 17.7.2012) poštu nepřebírá (viz předvolání ze dne 17.7.2012 a dne 20.8.2012), a ani Policii ČR se nepodařilo jmenovaného předvést (viz písemnost doručená správci daně dne 22.10.2012). K dokladům vystaveným jménem L. N. správce daně zjistil, že tyto vystavil pan L. Z. (původní příjmení N. si změnil 21.3.2008), který přiznání k dani z přidané hodnoty vůbec nepodával a jeho registrace byla zrušena k 27.11.2010. Žalobcem navrhovaný výslech L. Z. nebyl proveden, neboť na předvolání správce daně se jmenovaný nedostavil (viz předvolání ze dne 1.8.2012 a ze dne 20.8.2012). K prokázání uskutečnění přijatých plnění od výše jmenovaných navrhl žalobce a správce daně provedl výsledky svědků, bývalých jednatelů společnosti Frital s.r.o., A. B. a P. Č., kteří potvrdili, že žalobce na základě rámcové smlouvy prováděl pro společnost Frital s.r.o. montáž oken. Provedení prací bylo dokladováno montážními listy a předávacími protokoly, které obsahovaly identifikaci osoby, která fyzicky zakázku provedla. Ke jménům P. H. a L. Z. (N.) se vyjádřil svědek Č. tak, že na tato jména si nevzpomíná a svědek B. uvedl, že kromě tří lidí z Litoměřic znal všechny dodavatele žalobce osobně, ale jmenovaní mezi těmito nebyli. Na návrh žalobce bezúspěšně vyžádal správce daně u insolvenčního správce společnosti Frital s.r.o. veškeré listiny týkající se spolupráce žalobce a společnosti Frital s.r.o. Na základě návrhu žalobce bezvýsledně vyžádal správce daně předmětné doklady rovněž od Policie ČR. Správce daně seznámil žalobce dne 4.4.2012 s výsledky kontrolního zjištění a stanovil mu k vyjádření a návrhu na doplnění lhůtu 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Vyjádření žalobce s návrhem dalších důkazních prostředků bylo správci daně doručeno dne 18.4.2012. Následně (4.7.2012, 13.7.2012) byly žalobcem správci daně doručovány další písemnosti vztahující se kontrolnímu zjištění obsahující i důkazní návrhy (např. návrh na provedení výslechu svědka H.). Stanovisko správce daně k uvedenému vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo s žalobcem projednáno dne 12.7.2012. Dne 16.7.2012 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce ke stanovisku správce daně s návrhy na výslech svědků s požadavkem na jejich předvedení Policií ČR (dne 10.9.2012 zaslal žalobce otázky na svědky). Z úředního záznamu ze dne 5.11.2012 vyplývá, že správce daně dne 23.10.2012 telefonicky s žalobcem dohodl termín projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k projednání zprávy o daňové kontrole, dne 25.10.2012 v 7:00 hod (toto je mezi účastníky nesporné). V uvedený termín se žalobce nedostavil, žalobcem tvrzená písemná omluva ze dne 25.10.2012 není součástí spisového materiálu. Dne 25.10.2012 správce daně zaslal žalobci

SMS zprávu s informací, že se může dostavit ke správci daně za účelem projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k projednání zprávy o daňové kontrole s tím, že termín lze telefonicky domluvit (viz výpis odeslané SMS, úřední záznam ze dne 5.11.2012). Dne 31.10.2012 správce daně SMS zprávou zaslanou na žalobcem uvedené číslo žalobce upozornil, že nedojedná-li si termín projednání vyjádření ke kontrolnímu zjištění a zprávy o daňové kontrole, bude správce daně jeho nečinnost považovat za vyhýbání se projednání vyjádření ke kontrolnímu zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole se všemi důsledky z toho vyplývajících (viz výpis odeslané SMS, úřední záznam ze dne 5.11.2012). Dne 5.11.2012 správce daně telefonicky sdělil žalobci, že jím nebyl kontaktován ve věci projednání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole, což správce daně považuje za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole a žalobci ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, a proto mu zasílá písemné vyhotovení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou (viz úřední záznam ze dne 5.11.2012). Zpráva o daňové kontrole, včetně úředního záznamu ze dne 25.10.2012 se stanoviskem správce daně k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění a k žalobcem navrženým důkazním prostředkům, byla žalobci doručena dne 14.11.2012. S ohledem na předložení pouze samotných faktur a pokladních dokladů od výše uvedených dodavatelů ve vazbě na chybějící evidence nedokončené výroby, rozpor v objemu uplatněných výdajů na materiál a služby oproti realizovaným tržbám, při vykázání nulových zásob a na základě informací zjištěných ze svědeckých výpovědí učinil správce daně závěr, že uskutečnění přijatých plnění od dodavatelů pana H. (dle dokladu č. F/200971, č. F/200973 a č. F/200985) a pana Z. (dle dokladu č. F/200967, č. F/200974 a č. F/200975) žalobce neprokázal. Správce daně proto neuznal nárok na odpočet daně z dokladů vystavených těmito dodavateli a dodatečným platebním výměrem ze dne 16.11.2012, č.j. 86491/12/198971500424 žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2009 ve výši 123.868,- Kč a současně sdělil žalobci povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 24.773,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 21.12.2012 samostatné odvolání, na jehož základě bylo doplněno řízení ve smyslu ust. § 113 odst. 2 a ve smyslu ust. § 115 daňového řádu, mimo jiné tak, že: 1) výzvou správce daně ze dne 10.5.2013 vydanou dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu byl žalobce vyzván k prokázání jím tvrzených skutečností ohledně přijatých plnění od jednotlivých dodavatelů v návaznosti na jednotlivé doklady. Z reakce žalobce na jmenovanou výzvu vyplývá, že žalobce kromě návrhu provedení výslechu svědka V. (jeho svědectví se netýkalo plnění poskytovaných Z., ani H.), nenavrhl žádný nový důkazní prostředek, s jehož hodnocením by nebyl seznámen. 2) Správce daně učinil neúspěšný pokus o předvedení svědka L. Z. k výslechu Policií ČR (viz písemnost doručená správci daně dne 22.5.2013 a písemnost doručená správci daně dne 27.5.2013). 3) Písemností ze dne 4.6.2013 byl žalobce správcem daně vyzván k projednání výsledku doplněného řízení (žalobce se k projednání nedostavil), 4) V úředním záznamu ze dne 26.6.2013 správce daně shrnul výsledky doplnění řízení a zhodnocení navržených důkazů a tento doručil žalobci s rozhodnutím ze dne 26.6.2013, kterým byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření se k „výsledku doplněného řízení (a současně i výsledku kontrolního zjištění z provedené daňové kontroly)“ a návrhu na jeho doplnění. Žalobce podáním doručeným správci daně dne 10.7.2013 označeným „Vyjádření k úřednímu záznamu č.j. 1326051/13/2512-05402-502401 - Seznámení s výsledky doplnění řízení a zhodnocení navržených důkazních prostředků“ odmítl závěr správce daně o neprokázání přijatých plnění od společnosti O 106 s.r.o., nesouhlasil s odmítnutím provedení výslechu jím navrženého svědka pana V.

Na základě shora uvedených zjištění soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou hospodárnosti uvedenou v ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu (tj. nikomu při výkonu správy daní nemají vznikat zbytečné náklady), když o jednotlivých (samostatných) odvoláních žalobce rozhodoval samostatně. Je třeba zdůraznit, že předmětné ustanovení zejména umožňuje správci daně konat úkony pro různá řízení společně, aniž by bylo třeba dalších formálních úkonů (např. formální spojení řízení). Tak tomu bylo i v rozhodované věci, kdy v rámci daňové kontroly bylo spojeno dvanáct zdaňovacích období u daně z přidané hodnoty. Zpráva z daňové kontroly byla podkladem jednotlivých dodatečných platebních výměrů, proti kterým podal žalobce samostatná odvolání, z čehož lze usoudit, že zejména on sám dospěl k závěru o tom, že jednotlivé skutkové okolnosti spolu nesouvisí. Posouzení žalobce následně žalovaný respektoval při svém rozhodování, a to zcela v souladu se zásadami přiměřenosti a vstřícnosti vyjádřenými v ust. § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu. Závěr o rozdílnosti skutkových okolností logicky vyplývá zejména z rozdílnosti rozhodných skutečností týkající se jednotlivých zdaňovacích období (různé osoby dodavatelů, nesplnění různých předpokladů pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty). Uvedenému postup žalovaného nelze nic vytknout ani s ohledem na nutnost respektování zásad srozumitelnosti a přehlednosti rozhodnutí. K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2006, č.j. 7 Afs 137/2005 – 48, soud uvádí, že tento vychází z naprosto odlišného skutkového stavu a Nejvyšší správní soud v tomto výslovně připustil vydání jediného rozhodnutí o odvolání proti dvanácti dodatečným platebním výměrům za situace, kdy bylo rozhodováno o skutkově souvisejících věcech téhož účastníka, na které dopadala i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu, a kdy odvolatel sám napadl více prvostupňových rozhodnutí jediným odvoláním. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu přitom jednoznačně nevyplývá nezákonnost postupu žalovaného, který rozhodoval samostatnými rozhodnutími o jednotlivých (samostatných) odvoláních žalobce.

Námitka žalobce, že žalovaný se ve svém rozhodnutí odkazuje na ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ačkoliv jím provedená změna bankovního spojení není „meritorní změnou“ napadeného rozhodnutí, rovněž není důvodná. Z ust. § 116 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že jakákoliv změna výrokové části prvoinstančního rozhodnutí (tj. i výroku dodatečného platebního výměru), byť jak tomu bylo v předmětném případě, změna bankovního účtu, na který měly být částky doměřené daně včetně příslušenství uhrazeny, vynucená změnou organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní od 1.1.2013, je změnou napadeného rozhodnutí provedenou odvolacím orgánem v rámci odvolacího řízení dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když zákon nepřipouští provedení změny výroku a současné zamítnutí odvolání a potvrzení napadeného rozhodnutí.

K námitce žalobce, že žalovaný nesprávně posoudil, že zpráva o daňové kontrole se nemohla stát důkazním prostředkem, neboť nebyla v rozporu s daňovým řádem s žalobcem řádně projednána a podepsána, soud uvádí následující.

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 správce daně na žádost daňového subjektu stanoví 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 podepisuje zprávu o daňové kontrole 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.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 4.4.2012 správce daně seznámil žalobce v souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu s výsledky kontrolního zjištění a v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil k vyjádření a návrhu na doplnění přiměřenou lhůtu, které žalobce využil. Následně byly žalobcem správci daně doručovány další písemnosti vztahující se ke kontrolnímu zjištění obsahující např. návrhy na provedení svědeckých výpovědí. Stanovisko správce daně k uvedenému vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo s žalobcem projednáno dne 12.7.2012. Ze správního spisu vyplývá a toto je mezi účastníky nesporné, že termín projednání zprávy o daňové kontrole byl s žalobcem dojedнан pouze telefonicky a žalobce se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil. Ačkoliv např. již v rozsudku ze dne 14.6.2007, č.j. 9 Afs 23/2007 – 76, Nejvyšší správní soud připustil, že ani dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky není samo o sobě způsobilé zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech, má soud za to, že za situace, kdy byl žalobce následně správcem daně vyzván, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, resp. aby si domluvil termín projednání zprávy o daňové kontrole, pouze formou SMS zprávy a následně telefonicky upozorněn na zaslání zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou, nelze chování žalobce, který dosud správci daně poskytoval součinnost, jednoznačně označit za odmítnutí seznámit se se zprávou o daňové kontrole ani za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tak přistoupil k zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci, aniž využil formální výzvy v podobě písemnosti obsahující pozvání k projednání zprávy o daňové kontrole řádně doručené žalobci. Soud rovněž přisvědčil žalobci, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když od posledního projednání zjištění z daňové kontroly dne 12.7.2012 učinil další závěry, které nezahrnul do zprávy o daňové kontrole, ale zhodnotil je v úředním záznamu ze dne 25.10.2012 (např. závěry týkající se neprovedení navržených svědeckých výpovědí), který žalobci zaslal dne 5.11.2012 současně se zprávou o

daňové kontrole, spolu s průvodním dopisem, z něž vyplývá, že žalobce nemá možnost se k těmto závěrům vyjádřit.

Shora uvedené procesní vady ovšem mohl správce daně napravit i po podání odvolání, když v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem tak bez dalšího neznamená konec daňového řízení a jakési „kontumační“ vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, neboť se jedná o vadu řízení, která je odstranitelná způsobem zaručujícím daňovému subjektu reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný využil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ust. § 115 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení vrátil řízení do fáze před správcem daně, kterému tak umožnil, aby napravit pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně nejprve písemně vyzval žalobce k prokázání přijetí plnění identifikovaných daňovými doklady mimo jiné od P. H. a L. Z., následně nařídil výslech svědka L. Z. a jeho předvedení Policií ČR (bezúspěšně) a po té písemností ze dne 4.6.2013 vyzval žalobce, aby se do 10 dnů od doručení dostavil ke správci daně za účelem seznámení se s výsledky doplnění řízení, jejich projednání a vyjádření se k nim. Pokud žalobce na písemnou výzvu správce daně mu doručenou na adresu trvalého pobytu (tuto žalobce správci daně sdělil), nereagoval, ke správci daně se nedostavil ani si nesjednal termín jednání, ačkoliv k tomu byl vyzván, nezbylo správci daně než doručit žalobci dne 29.6.2013 úřední záznam ze dne 26.6.2013, v němž shrnul výsledky doplnění řízení a zhodnotil navržené důkazní prostředky a rozhodnutím žalobci stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření k „výsledku doplnění řízení (včetně výsledku kontrolního zjištění uvedenému ve zprávě o daňové kontrole č.j. 81232/12/198932502401)“. Žalobce se k tomuto vyjádřil přípisem doručeným správci daně dne 10.7.2013, na který reagoval správce daně sdělením ze dne 17.7.2013 (doručeno uložením), v němž se vypořádal s jednotlivými body vyjádření žalobce. Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že tímto postupem správce daně shora uvedené pochybení napravit. V této věci soud zejména zdůrazňuje, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně průběžně s žalobcem projednával dílčí výsledky daňové kontroly a dne 4.4.2012 fakticky seznámil žalobce s návrhem zprávy o daňové kontrole, jejíž výsledek zůstal dále beze změny. Správce daně následně umožnil žalobci podání vyjádření a návrhů na doplnění dokazování, přičemž je zřejmé, že i po podání odvolání žalobce na písemnosti správce daně reagoval pouze písemně, k jednání ke správci daně se nedostavil, bez ohledu na to, zda byl vyzván písemně či telefonicky. Jakkoliv lze přisvědčit žalobci, že správce daně pochybil, když žalobce písemně nevyzval k projednání zprávy o daňové kontrole, považuje soud za podstatné, že žalobce zprávu o daňové kontrole včetně doplnění výsledků řízení převzal a bylo mu umožněno v řízení před správcem daně (i ve fázi po podání odvolání) se vyjádřit, uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu věci. I při možné existenci jistých procesních deficitů při projednání zprávy o daňové kontrole je tak zcela evidentní, že žalobci nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Dle názoru soudu uvedený postup žalovaného, resp. správce daně (včetně postupu po podání odvolání) svědčí ve prospěch zachování procesních práv žalobce v posuzovaném daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že žalobce měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady (zpráva o daňové kontrole, včetně úředním záznamu ze dne 25.10.2012), z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, proti jednotlivým skutečnostem ve

zprávě uvedeným mohl (ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání) vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (čehož ostatně využil), přičemž na jím vznesené výtky bylo ze strany daňových orgánů adekvátně reagováno. Lze tedy shrnout, že v dané věci došlo k procesní vadě, která však byla následným postupem správních orgánů zhojena, aniž došlo k porušení práv žalobce. Uvedené pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a proto soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí.

Soud, v intencích ust. § 52 odst. 1 s.ř.s. neprovedl dokazování žalobcem navrženým výsledkem svědků L. Z. (N.) a P. H., které žalobce navrhoval již v daňovém řízení. Soud nezjistil, že by řízení před správními orgány bylo stíženo vadami při zjišťování skutkového stavu věci, dokazování bylo prováděno správcem daně i žalovaným zcela v souladu se zákonem a v součinnosti s žalobcem. V daňovém řízení byly ve vztahu k předmětným plněním provedeny veškeré žalobcem navržené důkazy a skutečnost, že výsledky žalobcem navržených svědků nemohly být v daňovém řízení provedeny pro nesoučinnost těchto osob, ani s využitím všech zákonných prostředků k jejímu zajištění (včetně pokusů o předvedení Policií ČR), nemůže jít k tíži správce daně, resp. být důvodem opakování těchto důkazů v řízení před soudem. Bylo přitom na žalobci, aby svědky dostatečně identifikoval např. uvedením místa faktického pobytu, místa výkonu práce apod. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2008, č.j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na www.nssoud.cz), případně navrhl provedení jiných důkazů k prokázání svých tvrzení. Soud v této souvislosti připomíná, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení, ale řízením, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí žalovaného, včetně závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene a postupu správních orgánů při dokazování. S ohledem na shora uvedený závěr o správnosti a zákonnosti rozhodnutí a postupu správce daně (žalovaného) soud shledal provedení výsledků výše jmenovaných svědků nadbytečným.

Soud rovněž v intencích ust. § 52 odst. 1 s.ř.s. neprovedl žalobcem důkaz usnesením o zahájení trestního stíhání ze dne 25.11.2013, č.j. KRPU-266028-31/TČ-2012-040681 (pozn. soudu - nebylo soudu předloženo) a odkazuje v této věci na judikaturu správních soudů, dle které úřední záznamy o podání vysvětlení dle § 158 odst. 5 trestního řádu nemohou být v daňovém řízení důkazními prostředky a mohou správci daně (ale i daňovému subjektu) sloužit jen ke stejnému účelu jako státnímu zástupci, obviněnému a soudu po zahájení trestního stíhání (§ 158 odst. 5 věta druhá trestního řádu). Provedení důkazu listinou – usnesením o zahájení trestního stíhání, za účelem zjištění obsahu podaného vysvětlení, který usnesení přebírá, by tak fakticky představovalo obcházení zákazu použití úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazního prostředku. Dále soud k tomuto důkaznímu návrhu žalobce, jehož provedení žalobce prvně navrhl až v řízení před soudem, konstatuje, s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 26.11.2008, č.j. 8 As 47/2005 - 104, dostupný na www.nssoud.cz, a zejména rozsudek ze dne 28.4.2005, č.j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS), že oprávnění soudu doplnit skutkový stav zjištěný před správními orgány neznamena zcela nové zjišťování skutkového stavu prováděním „nového dokazování“, pokud žalobce nebyl při dokazování před správními orgány dostatečně aktivní a dostal se do důkazní nouze. Bylo naopak zcela na žalobci, aby v řízení před správním orgánem snesl k prokázání svých tvrzení dostatek důkazů. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno v průběhu daňového řízení neunesl, má to za následek, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s. a konstrukce daňového řádu vylučuje,

aby soud, který rozhodnutí daňového orgánu toliko přezkoumává, ve správním soudnictví prováděl na návrh žalobce důkazy, které žalobce nenavrl ani neoznačil v rámci daňového řízení nebo předložil až po jeho skončení, v důsledku čehož bylo vydáno pro něj nepříznivé rozhodnutí. Správnímu soudu totiž nepřísluší nahrazovat činnost správního orgánu, když jeho kompetencí je právě přezkoumávání zákonnosti výsledků této činnosti správních orgánů. K doplňování dokazování pak lze přistoupit zejména za situace, kdy ze strany správního orgánu nejsou reflektovány důkazní návrhy, k čemuž však v předmětném případě nedošlo.

Na základě shora uvedeného právního posouzení námitek žalobce dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. výrokem I. rozsudku zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 25. dubna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová

předsedkyně senátu