



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **P. T. s.r.o.**, se sídlem A., Z., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – střed, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5455/14/5000-14202-701175,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou do datové schránky Krajského soudu v Brně dne 7. 5. 2014 a následně postoupenou k vyřízení Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému domáhala zrušení (svými slovy „vyslovení neplatnosti“) rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5455/14/5000-14202-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobkyně dílčím způsobem změnil (obsahově však v podstatě potvrdil) dva dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem v Berouně (dále jen „finanční úřad“) dne 4. 10. 2013 pod č. j. 171760/12/026911205667 a č. j. 171764/12/026911205667. Platebními výměry byly žalobkyni doměřeny daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 8. 2009 ve výši 387.870,- Kč spolu s penále v částce 77.574,- Kč a za zdaňovací období od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010 ve výši 173.800,- Kč spolu s penále v částce 34.760,- Kč.

Žalobkyně žalovanému vyčítá, že nevyhověl jejímu odvolání a ponechal platební výměry v platnosti, ačkoliv v řízení vedoucím k doměření daně došlo k závažnému procesnímu pochybení, které ji zbavilo možnosti se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění.

Konkrétně namítá, že dne 9. 8. 2012 v té době příslušný Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“) žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a byl požádán ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o stanovení přiměřené lhůty žalobkyni pro vyjádření. Dne 15. 8. 2012 správce daně sice rozhodnutí o stanovení 15denní lhůty vydal, toto rozhodnutí však pouze doručil fikcí do datové schránky žalobkyně, ačkoliv ta byla v daňovém řízení zastoupena daňovým poradcem.

Žalobkyně přitom předpokládala, že toto rozhodnutí bude (resp. bylo) doručeno daňovému zástupci, který měl připravit vyjádření, protože ke zjištěním správce daně měli množství (v té době zejména hmotněprávních) připomínek. Daňový zástupce přitom byl připraven poskytnutou lhůtu využít beze zbytku a očekával její stanovení. Po určitou dobu byl daňový zástupce také v pracovní neschopnosti a jeho omluvu k dalšímu jednání správce daně akceptoval. Následně správce daně žalobkyni předvolal písemně k projednání zprávy o kontrole, o čemž jí její zástupce sdělil, že bez předchozího vyjádření jde o postup nezákonný a že v rámci takového projednání již není možné předkládat důkazy a argumenty. Žalobkyně v této situaci dospěla k závěru, že její daňový zástupce nesplnil některou ze svých povinností, protože nepředpokládala, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem. Došlo k narušení vzájemné důvěry a bezprostřednímu vypovězení plné moci, což znemožnilo účast daňového zástupce na projednání zprávy a uplatnění práva žalobkyně na vyjádření se ke zjištěním před vlastním projednáním zprávy o kontrole. Jednatel žalobkyně rozčarován porušením povinností daňového zástupce, který podle sdělení pracovníků správce daně ve lhůtě vyjádření nepodal, tak vzal obsah zprávy pouze pasivně na vědomí. Následně se proti platebním výměrům odvolal, avšak s vadou, k jejímuž odstranění žalobkyni správce daně též nevyzval. Vadu tak žalobkyně napravila až doplněním odvolání po postoupení odvolání žalovanému, v němž také odpovídající procesní námitku uplatnila.

Žalobkyně v této souvislosti upozornila na to, že totéž procesní pochybení již žalovaný jednou uznal v souběžně probíhajícím řízení ve věci doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kde z tohoto důvodu žalobkyni žalovaný dodatečně vyzval k vyjádření se ke zjištěním správce daně a k případnému navržení provedení dalších důkazních prostředků výzvou ze dne 7. 10. 2013, č. j. 24326/13/5000-14303-711309. V této výzvě žalovaný výslovně konstatoval, že opomenutím doručit rozhodnutí o stanovení lhůty zástupci, byla žalobkyně zkrácena na svém právu na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny. V napadeném rozhodnutí však žalovaný tuto argumentaci změnil, neboť tvrdí, že k nápravě formálního nedostatku došlo předvoláním daňového zástupce k projednání zprávy ze dne 13. 11. 2012, čímž mělo dojít k posunutí lhůty pro vyjádření až na termín projednání dne 3. 12. 2012, přičemž do tohoto termínu se žalobkyně nevyjádřila. Žalobkyně však namítá, že předvoláním k projednání zprávy nemohlo dojít k nápravě, protože s ohledem na ustanovení § 88 odst. 3 větu druhou daňového řádu by již na základě takového vyjádření nemohlo dojít ke změně výsledku kontrolního zjištění a nemohlo by být navrhováno další doplnění kontrolního zjištění.

Žalobkyně také popírá pravdivost argumentace žalovaného, že dne 17. 8. 2012, kdy nahlížela spolu s daňovým zástupcem do spisu, bylo součástí spisu i rozhodnutí o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření. Podle ní tomu tak nebylo a není prokázáno oznámení písemnosti podle § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

Žalovaný naopak navrhuje žalobu zamítnout, přičemž namítá, že žalobkyně svůj postoj (jistě i pod vlivem daňového poradce) účelově přizpůsobuje, aby nějak zdůvodnila pasivní vzetí zprávy o daňové kontrole na vědomí, resp. své chování a postup daňového poradce před projednáním zprávy. Žalobkyně přitom nezmiňuje, že mezi předvoláním

a projednáním zprávy existovalo časové rozmezí pro případné její vyjádření a návrhy. Žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se kromě této procesní námitky vypořádal i se všemi námitkami hmotněprávní povahy. Nepopírá, že došlo k pochybení a rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu skutečně nebylo doručeno zástupci žalobkyně, je však přesvědčen, že žalobkyni a jejímu zástupci umožnil se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho případné doplnění. Žalovaný trvá na tom, že při nahlížení do spisu dne 17. 8. 2012 byla daňovému zástupci k dispozici daňová část spisu v plném rozsahu, tj. včetně rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření. Následně správce daně s daňovým zástupcem dohodl s cílem ukončit daňovou kontrolu den 12. 10. 2012 jako termín projednání zprávy o daňové kontrole, kvůli jeho pracovní neschopnosti však byl zástupce nakonec obeslán k projednání zprávy o daňové kontrole na den 3. 12. 2012 a v uvedený den se dostavil pouze jednatel žalobkyně, který zástupci plnou moc vypověděl. O právu žalobkyně vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho případné doplnění přitom žádného sporu nebylo, žalobkyně o tomto právu věděla, dokonce o něm byla poučena a toto právo jí správcem daně nebylo nijak upíráno. Fakticky měla k realizaci tohoto práva čas od 9. 8. do 3. 12. 2012, což považuje žalovaný za dobu více než přiměřenou.

Žalovaný upozorňuje, že k naplnění tohoto práva nedošlo pouze vinou žalobkyně, resp. jejího zástupce (daňového poradce), který dobře věděl, že k vyjádření může dojít ihned po seznámení s výsledky kontroly, že o možnost vyjádření žalobkyně nemusí žádat a že toto právo není povinností, takže nemusí být využito. Daňový poradce po celou dobu stanovení přiměřené lhůty neurgoval a (resp. aby) v rozporu se zásadou spolupráce upravenou v § 6 odst. 2 daňového řádu tak správce daně na vadné doručení neupozornil. Daňový zástupce se mohl vyjádřit až do 3. 12. 2012, avšak neučinil tak, třebaže si byl dobře vědom toho, že v rámci pojednání zprávy o kontrole není možno důkazy a argumenty již předkládat. Postup, resp. nekonání daňového poradce žalovaný nepovažuje za běžné a logické, naopak se mu jeví, že se daňový poradce snažil využít nadmíru mírný přístup správce daně k prodlužování daňové kontroly a doufal v to, že vadné doručení může ovlivnit výsledek řízení. Žalovaný však je přesvědčen, že nedoručení rozhodnutí o stanovení lhůty daňovému zástupci žalobkyně nemělo žádný vliv na její právo se ke kontrolním zjištěním vyjádřit ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. Žalobní bod vnímá jako formalistický a účelový. Při projednání zprávy o daňové kontrole dne 3. 12. 2012 ani v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům odpovídající námitka vznesena nebyla, žalobkyně s ní přišla až v prvním doplnění odvolání doručeném dne 7. 6. 2013, v němž se daňový poradce na základě nové plné moci znovu zapojil do řízení. V žalobě ani není nijak vyjádřena vazba vlivu této vady řízení na zákonnost napadeného rozhodnutí a není zde uveden žádný hmotněprávní důvod či důkaz, který žalobkyně hodlala před projednáním zprávy o daňové kontrole uplatnit. Nemůže tedy jít o závažnou procesní vadu ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Pokud jde o výzvu vydanou ve věci DPH, žalovaný upozorňuje, že žalobkyně v odpovědi na ni uváděla, že tato výzva nemůže vést k narovnání stavu, kdy žalobkyni nebylo umožněno se vyjádřit ke zjištěným skutečnostem, a výzva tak nezhojuje vadný postup správce daně. To se neshoduje s nynějším žalobním tvrzením, podle něž by žalobkyně takový postup akceptovala jako zhojení nedostatků v daňovém řízení. Žalobkyně sice vedle toho nějaké námitky uplatnila a navrhla výslech svědků, avšak tyto námitky žalovaný v dané věci posoudil jako nedůvodné a důkazní návrhy nepřipustil.

V průběhu jednání žalovaný zopakoval, že žalobkyně měla dostatečný prostor pro to, se ke kontrolním zjištěním z daňové kontroly vyjádřit a samotný fakt, že v řízení o doměření DPH svůj procesní postup přehodnotil, nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 16. 11. 2011 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 8. 2009 a za zdaňovací období od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010 a vedle toho i na DPH a silniční daň. Za žalobkyni jednal vedle jednatele i zplnomocněný zástupce – daňový poradce Ing. A. P.. Výzvami ze dne 21. 12. 2011 správce daně žádal doložení uplatněných nákladů na pronájem skladovacích prostor, nákladů na autodopravu a několika dalších položek, k čemuž zástupce žalobkyně dokládal různé podklady a také se dne 12. 1. 2012 vyjádřil. Dne 8. 2. 2012 se zástupce žalobkyně také zúčastnil výslechu svědka.

Zástupce žalobkyně podepsal také protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 9. 8. 2012, v němž byl mj. poučen o tom, že práva žalobkyně v průběhu daňové kontroly specifikuje ustanovení § 86 daňového řádu, že podle § 88 odst. 3 daňového řádu má možnost požádat o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a že pokud se na základě jejího vyjádření výsledek kontrolního zjištění nezmění, nelze již navrhopat jeho další doplnění. V rámci protokolu požádal o stanovení lhůty pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění, které u jednání obdržel, a o možnost nahlédnout do spisu. V rámci kontrolního zjištění správce daně vyjádřil vůli neuznat shora zmíněné skladovací a dopravní náklady, neboť s ohledem na výsledky dokazování a zjištění ze souvisejících daňových kontrol je považoval za fiktivní.

Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012, č. j. 323701/12/303936711022, správce daně žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění na 15 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Mezi účastníky není sporné, že tato výzva byla doručena fikcí dne 26. 8. 2012 přímo žalobkyni a nebyla doručována jejímu zástupci.

Dne 17. 8. 2012 zástupce žalobkyně a její jednatel podepsali protokol o nahlížení do spisu podle § 66 daňového řádu, v němž potvrdili, že jim byla mj. zpřístupněna mj. v plném rozsahu daňová část spisu (ovšem bez bližší specifikace). Do spisu je přitom zařazen i rukou psaný seznam listin obsažených ve (veřejné části) spisu, v němž rozhodnutí ze dne 15. 8. 2012 (na rozdíl např. od protokolu ze dne 17. 8. 2012) není vůbec zaznamenáno.

Dále jsou ve spise založeny omluvy zástupce žalobkyně z jednání plánovaného na 12. 10. 2012 doložené potvrzením o pracovní neschopnosti a posléze přípis správce daně ze dne 13. 11. 2012 o tom, že se žalobkyně ve lhůtě stanovené rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012, č. j. 323701/12/303936711022, nevyjádřila a že termín k projednání a podepsání daňové kontroly správce daně navrhuje na 3. 12. 2012. Tento přípis byl zástupci žalobkyně doručen dne 23. 11. 2012.

Podle protokolu ze dne 3. 12. 2012 se k projednání zprávy daňové kontroly dostavil pouze jednatel žalobkyně, který uvedl, že na základě jednání s daňovým zástupcem bezprostředně předcházejícího projednání zprávy o daňové kontrole tomuto zástupci vypovídá zmocnění pro tuto daňovou kontrolu. Zprávu o daňové kontrole vzal na vědomí a vyjádřil svůj nesouhlas s jejím obsahem s tím, že správce daně nepřihlédl k (blíže nespecifikovaným) okolnostem ve prospěch žalobkyně.

Poté vydal dne 10. 12. 2013 již (s ohledem na změnu sídla žalobkyně) nově místně příslušný finanční úřad shora zmíněné dva platební výměry, kterými byly žalobkyni doměřeny daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 8. 2009 ve výši 387.870,- Kč spolu s penále v částce 77.574,- Kč a za zdaňovací období od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010 ve výši 173.800,- Kč spolu s penále v částce 34.760,- Kč.

Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům dne 17. 1. 2013 odvolala a namítla, že správce daně v průběhu daňové kontroly nesprávně učiněným závěrem porušil

její práva mj. tím, že nesprávně vyhodnotil výpověď vyslechnutého svědka jako nevěrohodnou. V odvolání chybí návrh, zda se žalobkyně domáhá změny či zrušení napadených platebních výměrů. Posléze dne 3. 6. 2013 žalovanému oznámila opětovné udělení plné moci daňovému poradci Ing. A. P., který dne 7. 6. 2013 odvolání doplnil a mj. namítl, že mu rozhodnutí o stanovení lhůty nikdy nebylo doručeno, v důsledku čehož bylo žalobkyni znemožněno, aby se ke kontrolním zjištěním vyjádřila. Jednatel žalobkyně přitom s ohledem na text přípisu ze dne 13. 11. 2012 zástupci vypověděl plnou moc, neboť nabyt přesvědčení, že jej řádně nezastupuje. Zpráva o daňové kontrole v takové situaci podle něj nemohla být platně projednána. Odvolání posléze daňový poradce dále rozsáhle doplnil dne 18. 7. 2013.

Podanému odvolání však žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 7. 3. 2014, které bylo téhož dne doručeno i zástupci žalobkyně, nevyhověl, neboť dodatečné platební výměry změnil pouze co do označení bankovního účtu a lhůty k dodatečnému zaplacení doměřené daně a penále. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z faktických úkonů jednatele i zástupce žalobkyně po vydání rozhodnutí o stanovení lhůty je patrné, že o právu vyjádřit se byla žalobkyně zpravena, protože si zajišťovala podklady při nahlédnutí do spisu a se správcem daně průběžně komunikovala. Součástí nahlíženého spisu bylo i rozhodnutí o stanovení lhůty. S ohledem na možnou písemnou formu mohlo být vyjádření podáno i v případě nemoci bránící osobní účasti na jednání. Přípisem ze dne 13. 11. 2012 doručeným do datové schránky zástupce žalobkyně pak správce daně nově vymezil časový prostor pro případné vyjádření ke kontrolním zjištěním. Jednatel žalobkyně se však nevyjádřil ani v rámci protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, ačkoliv podle žalovaného je zřejmé, že před podpisem protokolu dne 3. 12. 2012 k tomu měla žalobkyně dostatek času (v podstatě 4 měsíce) a nic jí v tom nebránilo. Žalovaný tak uzavřel, že postup správce daně nemohl mít vliv na zákonnost platebních výměrů.

Z výzvy žalovaného ze dne 7. 10. 2013, č. j. 24326/13/5000-14303-711309, kterou k důkazu předložila žalobkyně, soud zjistil, že ji žalovaný vyzval v odvolacím řízení ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH vydaných v rámci téže daňové kontroly k uplatnění práva vyjádřit se, popř. navrhnout další důkazní prostředky ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Z odůvodnění této výzvy je patrné, že výzva byla učiněna proto, aby zhojila pochybení správce daně spočívající v tom, že rozhodnutí o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření ze dne 15. 8. 2012 nebylo ve smyslu ustanovení § 41 daňového řádu řádně doručeno, v důsledku čehož podle žalovaného bylo zasaženo právo žalobkyně na spravedlivý proces.

Podle § 6 odst. 3 daňového řádu správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.

Podle § 8 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Podle § 86 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo

a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,

b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,

c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.

Podle § 88 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření (odst. 2). Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění (odst. 3).

Z obsahu vyjádření žalovaného je zřejmé, že nijak nezpochybňuje pochybení správce daně, který rozhodnutí o stanovení přiměřené lhůty doručil žalobkyni a nikoliv jejímu zástupci, má však za to, že toto pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. S tímto závěrem se ztotožňuje i soud, byť musí podotknout, že postup, který žalovaný zvolil v souběžném odvolacím řízení týkajícím se doměrků DPH, byl rozhodně k právům žalobkyně šetrnější a v dané situaci i vhodnější.

Žalovanému je nutno vytknout nedostatek konzistence v jeho procesním postupu, což odporuje zásadě legitimního očekávání zakotvené v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu. Také zásadě poučovací stanovené v § 6 odst. 3 daňového řádu by lépe odpovídalo, pokud by žalovaný výslovně zástupce žalobkyně poučil o možnosti uplatnit námitky a důkazní návrhy ke zpochybnění dosavadních kontrolních zjištění v dodatečné lhůtě.

Na druhou stranu je třeba konstatovat, že žalobkyně byla zastoupena daňovým poradcem (a to, jak vyplývá z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, až do ranních hodin dne 3. 12. 2012), který by měl mít dostatečnou odbornost a právní povědomí o tom, že může v průběhu daňové kontroly námitky a důkazní návrhy uplatnit, a to třeba i před započítáním běhu lhůty, kterou měl správce daně rozhodnutím podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanovit. O tomto právu žalobkyně byl ostatně (spolu s jejím jednatelem) výslovně poučen v jím podepsaném protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 9. 8. 2012. Přesto žalobkyně žádné námitky a další důkazní návrhy v období od seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 9. 8. 2012 až do prvního doplnění odvolání 7. 6. 2013 neuplatnila.

Přitom skutečnost, že 15denní lhůta pro vyjádření byla správcem daně již stanovena a že správce daně ji má již za skončenou, se zástupce žalobkyně dozvěděl z přípisu, který mu byl doručen dne 23. 11. 2012. V takové situaci již neměl váhat s podáním námitek a důkazních návrhů, resp. v rámci řádné ochrany zájmů svého klienta se měl přinejmenším domáhat řádného doručení rozhodnutí o stanovení lhůty a „nového“ běhu lhůty.

Kdyby takové návrhy žalobkyně uplatnila, a to třeba i po vydání dodatečných platebních výměrů, bylo by povinností správce daně, popř. žalovaného se jimi věcně zabývat, jinak by řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí zatížili vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Je tomu tak proto, že lhůta pro vyjádření stanovená rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012 fakticky nikdy nepočala běžet, protože byla navázána na doručení rozhodnutí, k němuž však při zohlednění ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu nikdy nedošlo, a žalobkyni tak nic v uplatnění nové argumentace a důkazních návrhů nebránilo. V tomto směru se ani nemohlo naplnit omezení stanovené v § 88 odst. 3 větě druhé daňového řádu, neboť nebylo-li dosud podáno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a lhůta pro jeho podání dosud neuběhla (když ani nezačala běžet), nedošlo vůbec k naplnění hypotézy právní normy a nemůže se tak uplatnit ani její dispozice limitující další návrhy na doplnění kontrolního zjištění. Co do tvrzeného omezení ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu je tedy argumentace žalobkyně mylná.

Z obsahu správního spisu je přitom zřejmé, že žalobkyně námitky uplatnila v odvolacím řízení, těmito námitkami se žalovaný pečlivě zabýval a v napadeném rozhodnutí je podrobně vypořádal. Žalobkyni tak v konečném důsledku žádná procesní újma způsobena nebyla, protože v právu vyvracet pochybnosti a navrhopat důkazní prostředky garantovaném ustanovením § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu nijak limitována nebyla, a to ani v podobě nedostatečného či snad vadného poučení. Pokud odpovídající důkazní návrhy neuplatnila v důsledku případného vlastního právního názoru o jejich nepřipustnosti, je nutno žalobkyni upozornit, že nebyla k takovému postupu vedena správcem daně či žalovaným a takový nesprávný výklad procesního práva musí jít k její tíži.

Lze jen dodat, že rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 15. 8. 2012 bylo (byť procesně neúčinně) doručeno žalobkyni dne 26. 8. 2012 a žalobkyně samotná se s ním tak musela seznámit. Její tvrzení, že její daňový zástupce vyčkával na doručení tohoto rozhodnutí do jeho rukou a o jeho vydání se nedozvěděl, tak nepůsobí přesvědčivě, resp. poukazuje na nedostatečnou komunikaci mezi žalobkyní a jejím daňovým poradcem. Nabízí se samozřejmě i možnost, že uvedený postup byl, jak tvrdí žalovaný, součástí procesní strategie žalobkyně směřující k maximálnímu prodloužení trvání daňové kontroly, nicméně ani to nezbavuje žalobkyni procesní odpovědnosti za unesení důkazního břemene. Nečinnost žalobkyně při využívání svých procesních práv, tak měla zcela po právu v kontextu skutkových zjištění v daňovém řízení za následek její procesní neúspěch.

Navíc lze poukázat na to, že již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005-65, vztahujícího se k tehdejší úpravě v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jehož závěry jsou však aplikovatelné i v poměrech současného daňového řádu, vyplývá, že ani vydání platebního výměru před vyčkáním na uběhnutí dodatečné lhůty, v níž se hodlá daňový subjekt k obsahu zjištění správce daně vyjádřit, nemusí být vadou, která by měla vliv na zákonnost vydaného platebního výměru, a to např. tehdy, jestliže pozdější vyjádření daňového subjektu není s to vyvrátit ani zpochybnit výsledky daňové kontroly.

V tomto případě žalobkyně své námitky uplatnila v doplněních podaného odvolání, jak ovšem vyplývá z napadeného rozhodnutí, tyto námitky úspěšné nebyly. V podané žalobě pak žalobkyně na polemiku z hlediska hmotného práva sama rezignuje. Soud proto konstatuje, že procesní vady, k nimž v řízení před správcem daně došlo, nebyly způsobitelné zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

Je tedy již nadbytečné se zabývat otázkou, zda při nahlížení do spisu dne 17. 8. 2012 bylo součástí spisu i rozhodnutí ze dne 15. 8. 2012 o stanovení lhůty pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Pouze pro úplnost soud konstatuje, že s ohledem na obsah a podobu předloženého správního spisu tato otázka zůstává spornou, neboť z přehledu spisu není zřejmé, kdy bylo toto rozhodnutí fyzicky do spisu zařazeno, a dokonce v rukou psaném přehledu spisu není ani uvedeno. Konkrétní rozsah předložených písemností není zřejmý ani z protokolu o nahlížení do spisu, neboť samotné rozhodnutí ze dne 15. 8. 2012 v něm není zmíněno a součástí protokolu není např. ani příloha s tehdejším obsahem předloženého spisu.

Irelevantní je pak i v žalobě zmíněné pochybení finančního úřadu spočívající v opomenutí odstranění vad před předložením odvolání k rozhodnutí žalovanému, protože nemohlo mít jakýkoliv vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vadu totiž žalobkyně odstranila a odvolání bylo žalovaným přezkoumáno meritorně.

Řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí a tedy i napadené rozhodnutí jako takové v soudním přezkumu obstálo. Nedůvodnou žalobu proto soud zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

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 nejbližší 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.

V Praze dne 15. dubna 2016

JUDr. Milan Podhrázký, PhD., v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová