



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **HM-METAL, s. r. o.**, IČO: 28064607, se sídlem Dačice, Bílkov 111, zastoupeného JUDr. Petrem Jakubcem, advokátem se sídlem Praha 8, Voctářova 5/2449, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2014, č. j. 7790/14/5000-14301-703172,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 3. 2014, č. j. 7790/14/5000-14301-703172, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Jakubce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah žaloby

(1) Rozhodnutím ze dne 25. 3. 2014, č. j. 7790/14/5000-14301-703172 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a tím potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 5. 2013, č. j. 874378/13/2204-05700-305503, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2008 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 201 400 Kč a současně mu podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 208 Kč.

(2) Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 24. 4. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

(3) Žalobce v žalobě napadá jednak nezákonnost napadeného rozhodnutí, jednak nezákonný průběh předcházejícího řízení, tj. průběhu daňové kontroly pro daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty.

(4) Žalobce namítl absenci zahájení doměřovacího řízení. Poukazuje na to, že sám žalovaný shledal za vadu řízení, že správce daně formálně neoznámil žalobci zahájení řízení ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, avšak označil ji za vadu řízení, která nedosáhla takové intenzity, aby byla důvodem pro zrušení dodatečného platebního výměru. Podle žalobce je vada, spočívající v nezahájení doměřovacího řízení formálním způsobem při zahájení daňové kontroly, vadou natolik závažnou, že znemožňuje správci daně po ukončení daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr. Žalobce poukazuje na odbornou literaturu, ze které se podává, že úprava § 91 daňového řádu vyžaduje formální oznámení zahájení daňového řízení spolu se zahájením daňové kontroly. Samotné oznámení zahájení daňové kontroly nestačí. Tato vada řízení je podle žalobce natolik zásadní, že způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru.

(5) Žalobce namítal též nezákonné ukončení daňové kontroly, neboť správce daně ukončil daňovou kontrolu ještě před vyřízením žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti ve smyslu § 261 daňového řádu. Žalovaný tuto odvolací námitku odmítl s tím, že stížnost žalobce směřovala proti postupu správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů, nikoliv ohledně daně z přidané hodnoty. Takový přístup žalovaného považuje žalobce za účelový. Žalobce upřesňuje, že dne 15. 3. 2013 podal v rámci jednoho podání vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a současně námitku proti postupu správce daně při provádění daňové kontroly, kterou správce daně vyhodnotil jako stížnost. Námitka se týkala postupu správce daně v rámci daňové kontroly jako celku, a tedy se vztahovala jak na daň z příjmů, tak i na daň z přidané hodnoty. Daňová kontrola obou těchto daní byla zahájena souběžně a veškeré úkony a důkazní prostředky provedené a získané v rámci daňové kontroly se týkaly obou těchto daňových povinností žalobce. To lze zjistit i z porovnání obou protokolů o výsledcích kontrolního zjištění. Stížnost byla vyřízena vyrozuměním, které žalobce obdržel dne 2. 5. 2013. Následně žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, která byla žalovaným vyřízena až dne 20. 6. 2013. Dodatečný platební výměr, který byl vydán dne 27. 5. 2013, byl vydán ještě před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Prošetření způsobu vyřízení stížnosti se podle žalobce nepochybně týkalo i daně z přidané hodnoty a z odborné literatury se podává, že podání takové žádosti brání ukončení daňové kontroly; prošetření způsobu vyřízení stížnosti musí být vyřízeno dříve,

než bude daňová kontrola ukončena. Žalobce právě z důvodu, že nebyla vyřízena jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, odmítl dne 24. 5. 2013 podepsat zprávu o daňové kontrole (poté, co na tuto skutečnost upozornil správce daně – viz výhrady v protokolu ze dne 24. 5. 2013). Podle názoru žalobce nelze považovat odepření podpisu zprávy o daňové kontrole jako bezdůvodné, a proto předání nepodepsané zprávy o daňové kontrole nezpůsobilo ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola byla tedy podle žalobce ukončena v rozporu se zákonem, a tudíž následně vydaný dodatečný platební výměr je nezákonný.

(6) V další námitce ve věci nezákonného a svévolného ukončení daňové kontroly žalobce správci daně vytýká, že mu neposkytl dodatečnou lhůtu, aby se mohl ke zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 5. 2013 ve věci daně z přidané hodnoty vyjádřit. Správce daně podle žalobce ve zprávě o daňové kontrole nepravdivě uvedl, že byla stanovena lhůta do 22. 3. 2013 k vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění a že se žalobce v této lhůtě nikterak nevyjádřil. Toto tvrzení považuje žalobce za hrubě nepravdivé. Žalobce poukazuje na to, že daňová kontrola daně z příjmů a daně z přidané hodnoty byla zahájena a vedena současně. Dne 26. 2. 2013 byl se žalobcem projednán protokol k projednání zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008. K závěrům vyjádřeným v tomto protokolu se žalobce vyjádřil dne 15. 3. 2013, přičemž současně podal námitku do postupu správce daně v rámci daňové kontroly jako celku. Ohledně daně z přidané hodnoty byl se žalobcem projednán protokol k projednání zprávy o daňové kontrole dne 24. 5. 2013 a téhož dne byla vydána zpráva o daňové kontrole. Žalobce tvrdí, že mu správce daně nemůže klást k tíži, že se nevyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění, uvedeným v protokolu ze dne 26. 2. 2013, č. j. 55118/13/2204-05400-301129, ohledně daně z přidané hodnoty, neboť žádný takový protokol nebyl žalobci dne 26. 2. 2013 předán a ani s ním nebyl projednán; nemohl se tedy k němu ani vyjádřit. Žalobce tvrdí, že dne 26. 2. 2013 s ním byl probírán protokol ve věci daně z příjmů. Se závěry správce daně ve věci daně z přidané hodnoty byl žalobce poprvé seznámen až dne 24. 5. 2013.

(7) Argumentaci o nezákonnosti ukončení daňové kontroly žalobce dále rozhojnil v otevřené lhůtě pro podání žaloby. Žalobce uvedl, že protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129 ze dne 26. 2. 2013 ohledně daně z přidané hodnoty téhož dne převzal, a to společně s protokolem č. j. 56152/13/2204-05400-307050, který se týkal daně z příjmů. Žalobce s ohledem na identický obsah těchto protokolů a kontrolních zjištění považoval oba protokoly v důsledku jejich záměny za protokol společný o výsledcích kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly. Jakkoliv tedy žalobce ve své stížnosti ze dne 15. 3. 2013 výslovně nezmínil protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129 věcně se jeho stížnost týkala jednotlivých úkonů správce daně prováděných v rámci daňové kontroly jako celku. Veškeré úkony daňové kontroly pro obě prověřované daně prováděl správce daně společně. Žalobce tak trvá na tom, že jeho stížnost se týkala daňové kontroly jako procesu a nelze o ní říci, že se týkala pouze daně z příjmů. To samé platí i ve vztahu k věcnému vyjádření žalobce ze dne 15. 3. 2013. To, že v něm nebyl odkaz na protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129, nelze brát tak, že se žalobce vyjádřil pouze ke kontrolním zjištěním ve vztahu k dani z příjmů a nikoliv též ve vztahu ke kontrolním zjištěním ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Podání se podle § 70 odst. 2 daňového řádu posuzuje podle skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno. Z obsahu stížnosti a vyjádření žalobce ze dne 15. 3. 2013 nepochybně vyplývá, že se tato podání týkala kontrolních zjištění jak ve věci daně z příjmů právnických osob tak ve věci daně z přidané hodnoty.

(8) Žalobce dále namítá porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí podle žalobce zcela novou skutečnost, která nebyla uvedena

ani v protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ani ve zprávě o daňové kontrole (obě ze dne 24. 5. 2013), a sice že u žalobce absentují daňové doklady, jelikož žalobcem předložené faktury nelze za daňově uznatelné označit, a to z důvodu údajného rozporu mezi datem uskutečnění zdanitelného plnění subdodávek od společnosti INTERSTORE, s. r. o. (dále jen „INTERSTORE“) a datem uskutečnění zdanitelného plnění žalobce pro společnost BASTEELOS, s. r. o. (dále jen „BASTEELOS“). Pokud žalovaný uvedl novou skutečnost, a sice že žalobcem předložené doklady nejsou daňovými doklady v zákonném slova smyslu, pak s tím měl žalobce seznámit před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobce odkazuje na § 115 odst. 2 daňového řádu a na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že žalovaný postupoval v rozporu s daňovým řádem, zatížil řízení vadou, která měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

(9) Z hlediska procesního žalobce konečně namítal i vadu při doručování dodatečného platebního výměru. Podle názoru žalobce měl být doručen nikoliv žalobci, nýbrž jeho zástupci společnosti AUDIT, DANĚ H+V, s. r. o., neboť tato společnost měla podle plné moci zastupovat žalobce v průběhu celé daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že žalobce zpochybňuje řádné ukončení daňové kontroly, je přesvědčen, že jeho zastoupení trvalo i v okamžiku vydání a doručení platebního výměru.

(10) Žalobce též namítá, že správce daně postupoval při provádění daňové kontroly v rozporu se zásadami daňového řízení, a to při vyhledávání, provádění a hodnocení důkazů v průběhu daňové kontroly. Správce daně měl porušit zásadu legální licence podle § 5 odst. 2 daňového řádu, zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, zásadu rychlosti řízení podle § 7 odst. 1 daňového řádu, zásadu hospodárnosti podle § 7 odst. 2 daňového řádu a zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. To vše žalobce namítá na půdorysu skutkových zjištění a závěrů správce daně.

(11) Žalobce zrekapituloval skutkový stav věci, který je dle jeho názoru prokázaný, a shrnul důkazy, které správci daně předložil. Žalobce konstatoval, že společnost INTERSTORE prováděla jako subdodavatel žalobce svařování dílů pro krbová kamna STUV, přičemž žalobce následně prováděl na těchto dílech konečné úpravy (broušení, balení, olejování) a výrobky dodával koncovému odběrateli, a sice společnosti BASTEELOS. Žalobce uvedl, že jeho tvrzení je doloženo i svědeckými výpověďmi. Na základě všech provedených důkazů má žalobce za to, že bylo prokázáno, že mu společnost INTERSTORE poskytla subdodávky (svářečské práce) a tyto práce byly žalobcem zaplacený v souladu s vystavenými doklady. Dále bylo prokázáno, že žalobce dodal hotové výrobky po jejich finální úpravě společnosti BASTEELOS, vyúčtoval jí provedenou práci (včetně nákladů za subdodávku od společnosti INTERSTORE) příslušnými daňovými doklady a společnost BASTEELOS účtovanou částku řádně uhradila.

(12) Podle žalobce stanoví § 73 odst. 1 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) jedinou podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Tuto podmínku žalobce splnil. Žalobce odkázal též na § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobce je přesvědčen, že bylo prokázáno, že zdanitelná plnění přijal od společnosti INTERSTORE v rámci svých ekonomických činností. Žalobce tvrdí, že v rámci daňové kontroly unesl důkazní břemeno a prokázal skutečnost, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

(13) Žalobce v žalobě rozsáhle vyvrací a vysvětluje správcem daně zjištěné rozpory v rámci dokazování. Žalobce provedl v žalobě vlastní hodnocení důkazů a polemizoval s hodnocením důkazů provedeným správcem daně. Na základě všech důkazů žalobce tvrdí, že svářečské práce byly společností INTERSTORE skutečně provedeny a že žalobce splnil všechny podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalobce tvrdí, že správce daně nehodnotil svědecké výpovědi ve vzájemných souvislostech ani v souvislostech s důkazy listinnými. Správce daně nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, tedy zejména k předloženým listinným důkazům a shodným svědeckým výpovědím.

(14) Správce daně tak vycházel z toho, že nebylo prokázáno, že ke zdanitelnému plnění fakticky došlo. Ani doklady potvrzující, že žalobce za provedené práce zaplatil, podle správce daně neprokazuje skutečné provedení prací. Podle žalobce je v rozporu s logickým uvažováním, aby zaplatil za plnění, které mu nikdy nebylo poskytnuto. Žalobce si nedovede představit, co vedle již předložených důkazů by mohl předložit, aby prokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce připomněl, že zákon o DPH stanoví jedinou podmínku pro odpočet daně z přidané hodnoty, a sice předložení daňového dokladu. Žalobce též prokázal souvislost uplatněného odpočtu se svou ekonomickou činností.

(15) Dále žalobce vypočetl úkony správce daně v průběhu daňové kontroly, které považuje zčásti za zcela zjevně excesivní, a sice čtyři dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích, tři dožádání na Finanční úřad v Rokycanech, dva výsledky svědka U., dva výsledky svědka V. dva výsledky svědka D., jeden výsledek svědkyně B., jedno místní šetření v sídle žalobce, jedno místní šetření u pana D. a sedm ústních jednání se žalobcem. Otázky při výsledku svědků směřovaly podle žalobce k nadbytečně podrobnému popisu jednotlivých prací, postupů, použitých materiálů a přípravků atd. Zdlouhavé dokazování, spočívající v excesivně opakovaných výsleších svědků, kterým byly opakovaně kladeny nepodstatné otázky, jakož i několik ústních jednání se žalobcem a opakované výzvy k doplnění důkazů, považuje žalobce za postup správce daně, který nenaplnuje účel správy daní a daňové kontroly, neúměrně zatěžuje žalobce i další osoby a překračuje pravomoci správce daně.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu a replika žalobce

(16) Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že existenci nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty nelze dovozovat pouze z toho, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží byť formálně bezvadné daňové doklady. Zároveň je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaným skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Obecně sice stačí předložení formálně perfektních daňových dokladů, ovšem pokud správci daně vzniknou pochybnosti, zda k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který je těmito doklady deklarován, a pokud takové pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, je daňový subjekt povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Žalovaný konstatuje, že žalobci se nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně, neboť neprokázal, že předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto v rozsahu žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

(17) Žalovaný uznal, že došlo k pochybení, když nebylo s daňovou kontrolou zároveň zahájeno doměřovací řízení, ovšem tuto vadu řízení nepovažuje za vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud jde o námitku nezákonného ukončení daňové kontroly, pak žalovaný setrval na hodnocení věci, a sice že stížnost žalobce byla reakcí na protokol o projednání zprávy o výsledku kontrolního zjištění na dani z příjmů. Žalovaný považoval

za nepravdivou argumentaci žalobce, že mu nebyla poskytnuta lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty. Žalovaný též konstatoval, že nemá za to, že by v rámci odvolacího řízení porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Doručení dodatečného platebního výměru považuje žalovaný za souladný s plnou mocí, která byla omezena pouze na úkony v rámci daňové kontroly. Žalovaný doplnil, že i kdyby byla daňová kontrola nezákonně ukončena, nemá to vliv na doručování platebního výměru přímo žalobci, neboť platební výměr není rozhodnutím v rámci daňové kontroly.

(18) Žalovaný se též vyjádřil ke zjištěnému skutkovému stavu věci a k hodnocení jednotlivých důkazů. Žalovaný je přesvědčen, že zásada volného hodnocení důkazů nebyla porušena. Výsledkem dokazování nebyl závěr o tom, že práce nebyly provedeny. Na základě provedených důkazů však nebylo možno identifikovat konkrétní individuálně určená plnění a ta jednotlivě přiřadit k žalobcem deklarovanému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

(19) V replice ze dne 20. 6. 2014 žalobce v reakci na vyjádření žalovaného shrnul některé body své žalobní argumentace. Dále žalobce doplnil námitku, že mu není do dnešního dne známo, z jakého důvodu nabyt správce daně pochybnosti o faktické správnosti daňových dokladů a jakým kvalifikovaným způsobem správce daně své pochybnosti vyjádřil vůči žalobci. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) a konstatuje, že správce daně je povinen prokázat důvodnost jeho pochyb a že je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Žalobce namítá, že správce daně při zahájení daňové kontroly ani v jejím průběhu neprokázal důvodnost svých pochyb. V tom případě pak ani nelze tvrdit, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neodstranil pochybnosti správce daně, zda plnění proběhlo způsobem deklarovaným předloženými doklady.

III. Obsah správního spisu

(20) Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Protokolem ze dne 5. 4. 2011, č. j. 228/11/087930304310, zahájil správce daně daňovou kontrolu se žalobcem na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a na dani z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2008 do 31. 12. 2009.

(21) Dne 26. 2. 2013 v 8:00 hod. proběhlo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 (protokol č. j. 56152/13/2204-05400-307050). U projednání byl přítomen zástupce žalobce AUDIT, DANĚ H+V, s. r. o., jednající Ing. A.V., jednatel žalobce P.H. a prokurista žalobce V.B.. Všichni protokol podepsali a došlo k předání stejnopisu protokolu. Dále se v protokolu uvádí, že zástupce žalobce požádal o nahlížení do kontrolního spisu, a to do všech písemností (výsledky svědků, dožádání, protokoly o ústních jednáních atd.); termín nahlížení měl být stanoven telefonicky. V protokolu je rovněž poznamenáno, že byl dohodnut termín k podání vyjádření ke kontrolnímu zjištění, a to do 22. 3. 2013.

(22) Dne 26. 2. 2013 v 8:30 hod. proběhlo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009 (protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129). U projednání byl přítomen zástupce žalobce AUDIT, DANĚ H+V, s. r. o., jednající Ing. A.V., jednatel žalobce P.H. a prokurista žalobce V.B.. Všichni protokol podepsali a došlo k předání stejnopisu

protokolu. Dále se v protokolu uvádí, že zástupce žalobce požádal o nahlížení do kontrolního spisu; termín nahlížení měl být stanoven telefonicky. V protokolu je současně poznamenáno, že byl dohodnut termín k podání vyjádření ke kontrolnímu zjištění, a to do 22. 3. 2013.

(23) Ve spisu je založen protokol č. j. 56154/13/2204-05400-307050 ze dne 7. 3. 2013 (7:50 hod.), v němž je jako předmět označeno „Nahlížení do spisu v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, zahájené dne 5. 4. 2011“. V protokolu je zaznamenáno, že se dostavil zástupce žalobce ve věci nahlížení do spisu v rámci daňové kontroly z příjmů právnických osob a že o nahlížení do spisu bylo požádáno v protokolu č. j. 56152/13/2204-05400-307050. Dále se v protokolu uvádí, že zástupci žalobce byl předložen Seznam písemností z daňové kontroly daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a že byly dle žádosti zástupce žalobce pořízeny kopie listin. Podle protokolu č. j. 56155/13/2204-05400-307050 ze dne 7. 3. 2013 (10:20 hod.) došlo k předání kopií písemností ze spisu, o které požádal zástupce žalobce v protokolu č. j. 56154/13/2204-05400-307050. V předmětu jednání tohoto protokolu je uvedeno, že jde o jednání v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

(24) Zpráva o daňové kontrole č. j. 57862/13/2204-05400-301129 ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 12. 2009. Obsahuje závěr, že žalobce neprokázal, že služby uvedené na daňových dokladech vystavených v prosinci 2008 společností INTERSTORE jako dodavatelem byly provedeny a plnění na nich bylo uskutečněno tak, jak je na nich deklarováno. Žalobce podle správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období. V závěru zprávy o daňové kontrole se uvádí, že při seznámení s kontrolním zjištěním dne 26. 2. 2013 (protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129) byl dohodnut termín pro podání vyjádření do 22. 3. 2013. Dne 7. 3. 2013 došlo k nahlížení do spisu a k předání kopií požadovaných listin. Správce daně současně konstatoval, že do dnešního dne (den projednání zprávy o daňové kontrole – 24. 5. 2013) se žalobce ani jeho zástupce k výsledkům kontrolního zjištění nevyjádřili, přestože byl stanoven termín do 22. 3. 2013, a tím nevyužili přiměřenou lhůtu stanovenou správcem daně na žádost žalobce k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění. Zpráva o daňové kontrole není podepsána.

(25) V protokolu č. j. 57863/13/2204-05400-301129 ze dne 24. 5. 2013 (7:55 hod.), v němž je jako předmět jednání uvedeno „Projednání a předání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za období od 1. 4. 2008 do 31. 12. 2009“ se uvádí, že žalobce odpírá podpis zprávy o daňové kontrole č. j. 57862/13/2204-05400-301129, neboť nesouhlasí se závěrem daňové kontroly za uvedené období. Jako důvod odepření podpisu je konkrétně uvedeno, že daňová kontrola byla dne 5. 4. 2011 zahájena jak pro kontrolu daně z příjmů, tak pro kontrolu daně z přidané hodnoty. Daňová kontrola byla prováděna souběžně a týká se stejných dokladů, které správce daně rozporuje jak na dani z přidané hodnoty, tak i na dani z příjmů. Postupy k odstranění pochybností se vždy prováděly společně pro obě kontrolované daně. Žalobce nesouhlasí s tvrzením správce daně, že se ve lhůtě do 22. 3. 2013 nevyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění. Žalobce dále odkázal na stížnost podle § 261 daňového řádu, na nesouhlas s vyřízením stížnosti a na správní žalobu. Podotkl, že se vždy vyjadřoval ke všem výzvám správce daně a poskytoval vždy plnou součinnost. Žalobce převzal jeden výtisk nepodepsané zprávy o daňové kontrole.

(26) Ve „Vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění dle protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2012, č. j. 56152/13/2204-05400-307050 a námitce proti postupu správce daně při provádění daňové kontroly“ ze dne 14. 3. 2013, doručené správci

daně dne 15. 3. 2013 žalobce shrnuje, co předložil jako důkazy v rámci daňové kontroly, a tvrdí, že dle jeho názoru prokázal, že společnost INTERSTORE poskytla žalobci subdodávky (svářečské práce) a tyto práce byly žalobcem zaplacený v souladu s vystavenými daňovými doklady. Podle žalobce bylo též prokázáno, že žalobce dodal hotové výrobky po jejich finální úpravě společnosti BASTEELOS, vyúčtoval jí provedenou práci (včetně nákladů za subdodávky od společnosti INTERSTORE) příslušnými daňovými doklady a společnost BASTEELOS vyúčtované částky řádně uhradila. Ve svém vyjádření se žalobce podrobně vyjadřuje i ke správcem daně zjištěným rozporům a polemizuje s tím, jak správce daně hodnotil v rámci daňové kontroly provedené důkazy. Žalobce popírá a osvětluje správcem daně zjištěné rozpory ve svědeckých výpovědích a vyjadřuje se ke všem „rozporům“, které správce daně při daňové kontrole shledal. Závěrem žalobce dochází k závěru, že při daňové kontrole unesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že výdaje vynaložené na dodávku od společnosti INTERSTORE byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2008.

(27) V daňovém spise se dále nachází vyrozumění správce daně ze dne 30. 4. 2013, č. j. 872082/13/-2204-05400-301980, o výsledku šetření a přijatých opatřeních podle § 261 odst. 5 daňového řádu, v němž se uvádí, že v rámci probíhající daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 byla stížnost shledána nedůvodnou.

(28) Podáním ze dne 3. 5. 2013, doručeným správci daně dne 6. 5. 2013, vznesl žalobce žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalobce se domáhal, aby bylo správci daně uloženo sepsat nový protokol o výsledcích kontrolního zjištění v tom smyslu, že daňový subjekt prokázal, že jeho výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla vyřízena vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2013, č. j. 16695/13/5000-14505-711417, tak, že byla shledána nedůvodnou.

(29) Dne 27. 5. 2013 vydal správce daně pod č. j. 874378/13/2204-05700-305503 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 201 400 Kč a zároveň mu sdělil, že mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 40 280 Kč.

(30) Dne 25. 3. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 7790/14/5000-14301-703172 napadené rozhodnutí, kterým žalobcovo odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal procesní námitky žalobce i námitky ohledně hodnocení skutkového stavu věci. Žalovaný především konstatoval, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Šlo o faktury ze dne 10. 7. 2008, 11. 9. 2008, 29. 10. 2008 a 1. 12. 2008 pro odběratele BASTEELOS na plnění zboží, které však nekorespondovaly s přijatými zdanitelnými plněními zahrnujícími subdodávky od společnosti INTERSTORE, neboť tyto subdodávky se dle předložených faktur uskutečnily až v prosinci 2008 (ve dnech 2. 12. 2008 až 31. 12. 2008).

IV. Právní hodnocení soudu

(31) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního

orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

(32) Žaloba je důvodná.

(33) Krajský soud nejprve přistoupil k vypořádání námitek do procesního postupu správce daně a žalovaného.

(34) Předně jako nedůvodnou zhodnotil námitku absence zahájení doměřovacího řízení spolu se zahájením daňové kontroly. Žalobce svou argumentaci opíral o názor odborné literatury (Baxa, J. a kol. Daňový řád, Komentář. Praha: Wolters Kluwers, 2011), ze které se podává, že úprava § 91 daňového řádu vyžaduje formální zahájení doměřovacího řízení, tak aby mohl být poté podle § 143 odst. 3 daňového řádu vydán dodatečný platební výměr. Žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že tento procesní postup nebyl dodržen, nicméně shledanou vadu řízení vyhodnotil jako nikoliv natolik závažnou, aby měla za následek nezákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Uvedená vada řízení byla podle žalovaného pouze formálním pochybením a v průběhu faktického doměřovacího řízení nikterak nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech.

(35) Krajský soud konstatuje, že při respektování názoru odborné literatury je především podstatné, jak se k dané procesní otázce postaví judikatura. Nejvyšší správní soud se přitom již k této otázce vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 41/2013 – 47, v němž konstatoval, že se nelze „ztotožnit s názorem, že by byl správce daně povinen před doměřením daně z moci úřední stěžovateli formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení. Takovou povinnost správce daně nelze dovodit ani z § 264 daňového řádu, ani z § 143 odst. 3 ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu. (...) Rovněž z § 91 odst. 1 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu nevyplývá nezbytnost takového postupu. Doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě zprávy o daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). V okamžiku, kdy je kontrola ukončena, již není prostor pro uplatnění dalších námitek, které by v dané fázi řízení mohly mít vliv na výsledky kontrolního zjištění. Samostatné následné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva stěžovatele. Platná právní úprava s ním navíc v těchto případech nepočítá.“ Krajský soud tak vychází z názoru Nejvyššího správního soudu a uvádí, že formální zahájení doměřovacího řízení (ať současně se zahájením daňové kontroly či později) nebylo z hlediska platné právní úpravy nutným úkonem a jeho absence se tudíž nemohla nikterak dotknout práv daňového subjektu. Daňový subjekt byl seznámen s předmětem a rozsahem daňové kontroly a s ohledem na kontrolní zjištění (o jejichž správnosti či úplnosti pojedná krajský soud níže) musel být srozuměn s tím, že bude na základě zprávy o daňové kontrole vydán dodatečný platební výměr. Veškeré námitky mohl žalobce uplatňovat v rámci probíhající daňové kontroly, po jejím ukončení už by k uplatňování svých námitek a tvrzení od správce daně žádný prostor nedostal (v rámci probíhajícího doměřovacího řízení), neboť podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

(36) Jako nedůvodnou shledal krajský soud též námitku porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Žalobce tvrdí, že žalovaný na rozdíl od správce daně shledal, že u žalobce absentují daňové doklady, jelikož žalobcem předložené faktury nelze za daňově uznatelné označit. Žalobce tvrdí, že byl porušen § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť jej žalovaný před rozhodnutím ve věci neseznámil s odlišným právním posouzením věci.

(37) Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

(38) Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, na nyní posuzovanou situaci nedopadá, neboť se týká právní úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád má ve svém § 115 odst. 2 již podrobnou právní úpravu postupu žalovaného v posuzované situaci a krajský soud je přesvědčen, že žalovaný nevybočil z mezí uvedeným ustanovením stanovených. Jednak nelze říci, že by žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení doplnění dokazování, proto na posuzovanou situaci nelze aplikovat § 115 odst. 2, větu první daňového řádu. Lze ovšem se žalobcem souhlasit v tom, že žalovaný posunul právní hodnocení tak, že zhodnotil, že žalobcem předložené doklady nejsou daňovými doklady v zákonném smyslu (str. 21 napadeného rozhodnutí). Podle správce daně šlo o daňové doklady, které však neprokazovaly, že zdanitelné plnění na nich uvedené bylo uskutečněno tak, jak je na nich deklarováno. Tento posun právního hodnocení žalovaným však neměl za následek změnu rozhodnutí v neprospěch odvolatele, a proto nebylo nutné, aby žalovaný žalobce seznámil s odlišným právním názorem na tuto dílčí otázku podle § 115 odst. 2, věty druhé daňového řádu. Žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Citované ustanovení daňového řádu tedy nebylo porušeno, neboť v důsledku odlišné právní úvahy žalovaného nedošlo ke změně rozhodnutí v neprospěch žalobce.

(39) Žalobce v žalobě namítal, že mu žalovaný neposkytl lhůtu, aby se mohl vyjádřit ke kontrolnímu zjištění ve věci daně z přidané hodnoty, že jej žalovaný s kontrolním zjištěním neseznámil a protokol ze dne 26. 2. 2013, č. j. 55118/13/2204-05400-301129, ve věci kontrolního zjištění ohledně daně z přidané hodnoty s ním nebyl projednán a nebyl mu předán. Žalobce tvrdil, že se závěry správce daně ve věci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty byl poprvé seznámen až dne 24. 5. 2013, tj. v den kdy měla být projednána zpráva o daňové kontrole. V doplnění žaloby však žalobce svou argumentaci změnil a upřesnil, a sice konstatoval, že dne 26. 2. 2013 skutečně převzal protokol č. j. 55118/13/2204-05400-301129, obsahující kontrolní zjištění ve věci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (současně s protokolem č. j. 56152/13/2204-05400-307050 ve věci kontrolního zjištění ohledně daně z příjmů). Žalobce svou žalobní argumentaci přeformuloval tak, že jeho vyjádření a stížnost ze dne 15. 3. 2013, kteréžto podání bylo výslovně směřováno vůči protokolu č. j. 56152/13/2204-05400-307050 ze dne 26. 2. 2013 (ve věci daně z příjmů), mělo být podle obsahu považováno za vyjádření a stížnost směřující i do protokolu č. j. 55118/13/2204-05400-301129 (ve věci daně z přidané hodnoty).

(40) Jak se podává z obsahu spisového materiálu, který je rekapitulován shora, dne 26. 2. 2013 byly se žalobcem projednány oba protokoly (č. j. 55118/13/2204-05400-301129 i č. j. 56152/13/2204-05400-307050). Oba protokoly byly žalobci předány a v obou bylo dohodnuto, že se žalobce dostaví k nahlížení do spisu a že podá vyjádření do 22. 3. 2015. K nahlížení do společného daňového spisu došlo dne 7. 3. 2013, i když již v protokolu o tomto nahlížení se zcela nelogicky uvádí, že žalobce nahlédl do spisu v rámci daňové kontroly daně z příjmů.

(41) Krajský soud se zcela ztotožňuje se žalobcem v tom, že daňová kontrola po celou dobu probíhala společně pro daň z příjmů právnických osob a pro daň z přidané hodnoty. Veškeré úkony správce daně směřovaly především ke zjištění daňově relevantních skutečností, které měly nastat v prosinci 2008 a týkaly se spolupráce žalobce se společností INTERSTORE. Dokladem o tomto závěru krajského soudu je obsah daňového spisu. Daňový spis o společné daňové kontrole je nedělitelný. Není možné oddělit postupy v rámci daňové kontroly, které by se týkaly výlučně daňové kontroly na dani z příjmů. Všechny úkony byly činěny společně až na protokoly o kontrolních zjištěních a na zprávy o daňové kontrole. Oba protokoly o kontrolním zjištění (jak na daň z příjmů, tak na daň z přidané hodnoty) jsou obsahově téměř totožné, neboť oba vycházejí ze stejných skutkových zjištění správce daně. Jediný rozdíl mezi oběma protokoly je ten, že se liší v právních dopadech a v aplikaci právních předpisů. Kontrolní zjištění ohledně daně z příjmů právnických osob se logicky opírá o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a výsledkem kontrolního zjištění je, že specifikované náklady vynaložené žalobcem v prosinci 2008 nebyly žalobci podle § 24 citovaného zákona uznány jako vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Kontrolní zjištění ohledně daně z přidané hodnoty se opírá o zákon o dani z přidané hodnoty a výsledkem kontrolního zjištění je konstatování, že žalobce za prosinec 2008 neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 73 citovaného zákona. Jak již bylo uvedeno, oba závěry kontrolních zjištění se zakládají na totožných skutkových zjištěních a důkazech a v obou případech jde o spolupráci žalobce se společností INTERSTORE a o šestnáct faktur z prosince 2008 (č. FP657/08 až FP672/08).

(42) Dne 15. 3. 2013 podal žalobce v otevřené lhůtě pro vyjádření ke kontrolním zjištěním u správce daně podání s názvem „Vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění dle protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2012, č. j. 56152/13/2204-05400-307050, Námitka proti postupu správce daně při provádění daňové kontroly“, ve kterém shrnuje, co předložil jako důkazy v rámci daňové kontroly a tvrdí, že dle jeho názoru prokázal, že společnost INTERSTORE poskytla žalobci subdodávky (svářečské práce) a tyto práce byly žalobcem zaplacený v souladu s vystavenými daňovými doklady a dále se podrobně vyjadřuje ke správcem daně zjištěným rozporům a polemizuje s tím, jak správce daně hodnotil v rámci daňové kontroly provedené důkazy (popírá a osvětluje správcem daně zjištěné rozpory ve svědeckých výpovědích a vyjadřuje se ke všem „rozporům“, které správce daně při daňové kontrole shledal). Závěrem tohoto vyjádření pak žalobce po právní stránce konstatuje, že při daňové kontrole unesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že výdaje vynaložené na dodávku od společnosti INTERSTORE byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2008.

(43) Správce daně i žalovaný vycházeli striktně z označení podání žalobce ze dne 15. 3. 2013 a vyhodnotily jej tak, že se vyjádření i stížnost týkají pouze kontrolního zjištění ve věci daně z příjmů právnických osob.

(44) Krajský soud je však toho názoru, že daňovými orgány zvolený postup je třeba označit nejen za formalistický, ale i odporující logice věci a zásadě vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a zásadě materiální pravdy (§ 8 odst. 3 daňového řádu). Podle zásady materiální pravdy je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. V situaci, kdy obě kontrolní zjištění stojí na zcela totožných skutkových zjištěních a závěrech správce daně, ovšem pro každou daň jsou z nich dovozeny jiné právní důsledky, a žalobce podá ke kontrolnímu zjištění na dani z příjmů vyjádření, kterým tyto skutkové závěry správce daně zpochybňuje, měl správce daně tato skutková tvrzení vztáhnout na obě kontrolní zjištění, resp.

se měl minimálně žalobce dotázat, zda má jeho vyjádření brát tak, že směřuje i vůči kontrolnímu zjištění na dani z přidané hodnoty. Jedině takový postup správce daně by byl v souladu se zásadou materiální pravdy, se zásadou vstřícnosti vůči osobám zúčastněným na správě daní a se zásadou, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Nelze se totiž domnívat, že se žalobce chtěl vyjádřit jen ve vztahu k dani z příjmů a nikoliv ve vztahu k dani z přidané hodnoty, když obě kontrolní zjištění stála na totožných skutkových zjištěních a provedených důkazech. Krajský soud též při svých úvahách přihlédl k tomu, že z obsahu spisu nelze vysledovat snahu daňového subjektu ztěžovat průběh daňové kontroly či že by neposkytoval potřebnou součinnost. Krajský soud dospívá k závěru, že dne 15. 3. 2013 bylo do daňového spisu založeno vyjádření žalobce, které bez ohledu na své formální označení, jednoznačně směřovalo proti skutkovým závěrům správce daně, ke kterým došel v rámci daňové kontroly a ze kterých vyvodil právní důsledky na obou kontrolovaných daních. Žalobce dle názoru krajského soudu účinně a včas vyjádřil své námitky vůči skutkovým závěrům správce daně, které nelze nikterak oddělovat pouze pro daň z příjmů či pouze pro daň z přidané hodnoty, neboť tyto skutkové závěry správce daně učiněné v rámci společné daňové kontroly se naprosto stejně týkají obou těchto daňových povinností.

(45) V daných souvislostech je nepochybné, že žalobce svým vyjádřením zpochybnil skutkové závěry správce daně a dokazování, které mělo dopad do stanovení obou daňových povinností. Opomenutí žalobce výslovně vztáhnout své vyjádření ze dne 15. 3. 2013 i na daň z přidané hodnoty nelze vykládat tak formalisticky, jak to učinily daňové orgány, a konstatovat, že se žalobce k dani z přidané hodnoty vůbec nevyjádřil. Správce daně tak pochybil a dopustil se vadného postupu při ukončování daňové kontroly.

(46) Je však třeba zhodnotit, zda jeho pochybení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pokud správce daně nevyčká na vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění, resp. jej ignoruje, a projedná zprávu o daňové kontrole a vydá dodatečný platební výměr, je třeba zkoumat, zda tato skutečnost měla vliv na zákonnost platebního výměru. Tento vliv nemusí mít např. tehdy, když by vyjádření daňového subjektu nebylo s to vyvrátit ani zpochybnit výsledky daňové kontroly, resp. kontrolního zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005 – 65). To však v dané věci bez vypořádání žalovaným nelze uzavřít. V protokolech o kontrolních zjištěních ze dne 26. 2. 2013 byl žalobce poprvé seznámen s výsledky probíhající daňové kontroly a s tím, jak správce daně hodnotí stav věci, jak hodnotil důkazy a jaké shledal rozpory ve výpovědích svědků apod. K těmto všem skutečnostem se žalobce ve svém vyjádření ze dne 15. 3. 2013 relevantně vyjádřil, rozpory vysvětlil, polemizoval s hodnocením důkazů ze strany správce daně apod. Krajský soud je přesvědčen, že nelze vyloučit, že vyjádření žalobce mohlo zpochybnit výsledky daňové kontroly, a bylo proto naprosto nezbytné, aby vyjádření žalobce správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole ve věci daně z přidané hodnoty a vypořádal jej, resp. bylo minimálně nutné, aby se v souladu se zásadou vstřícnosti a šetření práv daňového subjektu dotázal, zda má jeho vyjádření považovat i za vyjádření ve vztahu ke kontrolnímu zjištění na dani z přidané hodnoty. Teprve pokud by žalobce na takový dotaz nereagoval, bylo by možno vycházet z toho, že se vyjádření týkalo pouze daně z příjmů právnických osob. Jinými slovy řečeno, správce daně měl na výběr dvě možnosti, buď mohl skutková tvrzení z vyjádření ze dne 15. 3. 2013 rovnou přijmout jako vyjádření ve věci daně z přidané hodnoty a řádně je vypořádat ve zprávě o daňové kontrole, nebo se měl daňového subjektu dotázat (s příp. stanovením lhůty k vyjádření podle § 32 daňového řádu) a vyčkat jeho sdělení a podle toho dále postupovat a svůj postup náležitě odůvodnit, resp. přijmout náležitě odůvodněný postup v případě, že by výzva správce daně zůstala bez reakce.

(47) Pokud správce daně nepostupoval ani jedním z naznačených postupů, nelze konstatovat nic jiného než, že se dopustil vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť vyjádření žalobce mohla zpochybnit závěry kontrolního zjištění a bylo nutné jej vypořádat. Důsledkem toho je pak to, že zpráva o daňové kontrole nebyla dne 24. 5. 2013 se žalobcem řádně projednána a odepření podpisu daňové zprávy žalobcem bylo zcela oprávněné. Správce daně tedy porušil žalobcova práva při ukončení daňové kontroly garantovaná v § 88 daňového řádu. Krajský soud pak vycházel z § 88 odst. 6 daňového řádu *a contrario* a zhodnotil, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo postaveno na dostatečných důvodech, které žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole zformuloval v protokolu č. j. 57863/13/2204-05400-301129 ze dne 24. 5. 2013. Vzhledem k tomu, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo postaveno na dostatečných důvodech, nebylo lze zprávu o daňové kontrole použít jako důkazní prostředek a též nebylo možno považovat daňovou kontrolu za ukončenou. Důvodně nepodepsaná zpráva nemůže být považována za konečný výstup daňové kontroly. Pouze zpráva o daňové kontrole pořízená a projednaná v souladu se zákonem může sloužit jako důkazní prostředek pro doměření daně (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 – 53). Žalovaný pak naznačenou vadu řízení neodstranil.

(48) Pokud jde o stížnost žalobce podle § 261 daňového řádu, která byla též obsahem jeho vyjádření ze dne 15. 3. 2013, tak z té je naprosto nepochybné, že směřovala do úkonů správce daně, které byly činěny při společné daňové kontrole, tj. směřovala do daňové kontroly jako celku. Ostatně podání je nazváno „Námítka proti postupu správce daně při provádění daňové kontroly“; z ničeho nelze dovodit, že by podání bylo omezeno jen ve vztahu k dani z příjmů. Správce daně měl tedy stížnost přímo brát jako směřující do daňové kontroly jako celku, tj. vůči oběma kontrolovaným daním. Žalobce ve stížnosti namítal porušení zásad daňového řízení v rámci daňové kontroly jako celku, a proto měla být tato stížnost projednána nejen ve vztahu k dani z příjmů, ale i ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Stížnost žalobce však zůstala ve vztahu k dani z přidané hodnoty nevyřízena. To je další vada řízení, které se správce daně dopustil a kterou žalovaný neodstranil a která bránila ukončení daňové kontroly a následnému vydání dodatečného platebního výměru. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

(49) Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 3. 5. 2013 směřovala výlučně k vyrozumění o výsledku šetření ze dne 30. 4. 2013, které bylo vydáno při vyřizování stížnosti ve věci daně z příjmů. Tzn. že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se netýkala daně z přidané hodnoty a ani nemohla, neboť ve vztahu k ní zůstala stížnost nevyřízena. Teprve až bude v dalším řízení vyřízena stížnost žalobce ze dne 15. 3. 2013 i ve vztahu ke kontrolnímu zjištění na dani z přidané hodnoty, bude si žalobce podle výsledku tohoto šetření moci podat žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

(50) Krajský soud tak konstatuje, že daňová kontrola ve věci daně z přidané hodnoty nebyla řádně ukončena, jednak proto, že nebyla vyřízena stížnost žalobce podle § 261 daňového řádu, a jednak proto, že žalobce důvodně odepřel podpis na zprávě o daňové kontrole. Daňová kontrola se tak dosud nachází ve stádiu průběhu daňové kontroly. Její výsledky obsažené ve zprávě o daňové kontrole (protokol č. j. 57862/13/2204-05400-301129) nelze považovat za konečné, a proto ani není možné na základě těchto nikoliv definitivních výsledků vydat rozhodnutí o daňové povinnosti. Dodatečný platební výměr nemohl být za

této situace vůbec vydáván. Krajský soud proto z uvedených důvodů přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení tak, aby shledané procesní vady odstranil.

(51) Žalobce rozporuje též zákonnost doručení dodatečného platebního výměru. Ten byl dne 28. 5. 2013 doručen přímo žalobci. Žalobce má za to, že měl být doručen jeho zástupci, neboť plná moc ze dne 4. 4. 2011, omezená na daňovou kontrolu zahájenou dne 5. 4. 2011 na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty, byla stále v platnosti, neboť daňová kontrola nebyla řádně ukončena. K této námitce krajský soud konstatuje, že bez ohledu na to, zda byla daňová kontrola ukončena řádně či nikoliv, vydání dodatečného platebního výměru (byť nezákonné) nelze pod daňovou kontrolu zahrnout, neboť jde o doměřovací řízení. Správce daně proto dodatečný platební výměr doručil správně přímo žalobci, a nikoliv jeho zástupci.

(52) Pokud jde o žalobní námitky do hodnocení skutkového stavu věci a s tím související hodnocení toho, zda žalobce unesl důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona o DPH, a s tím související právní úvahy, nemohl se k nim nyní krajský soud vyjadřovat, neboť by tím předjímal výsledek dalšího řízení a činil by skutkové a právní závěry na místo k tomu povolaných daňových orgánů.

(53) Žalobce v žalobě vznesl též námitky proti „zčásti zcela zjevně excesivním“ úkonům správce daně, provedeným v rámci daňové kontroly. K této žalobní námitce krajský soud konstatuje, že již byla projednána v samostatném řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, které bylo vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 10 A 44/2013. V tehdy vedeném řízení i nyní žalobce zpochybňuje čtyři dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích, tři dožádání na Finanční úřad v Rokycanech, dva výsledky svědka U., dva výsledky svědka V., dva výsledky svědka D., jeden výsledek svědkyně B. jedno místní šetření v sídle žalobce, jedno místní šetření u pana D. a sedm ústních jednání se žalobcem. Rozsudkem ze dne 28. 1. 2014, č. j. 10 A 44/2013 – 109 (v právní moci dne 11. 2. 2014), krajský soud žalobu zamítl, přičemž konstatoval, že napadené úkony správce daně učiněné v rámci daňové kontroly nesplňovaly žádnou z podmínek, aby je bylo možné hodnotit jako nezákonné zásahy, kterými by byla porušována práva žalobce. Krajský soud neshledal ve zpochybňovaných úkonech správce daně omezení či zkrácení žalobce na jeho právech. Tento rozsudek obstál v kasačním přezkumu, neboť Nejvyšší správní soud žalobcem podanou kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 (v právní moci 26. 5. 2014).

(54) Krajský soud v citovaném rozsudku vypořádal jednotlivé úkony správce daně následovně: Nezákonnost dožádání provedených správcem daně byla žalobcem zdůvodněna odkazem na porušení základních zásad daňového řízení podle § 5 až 8 daňového řádu. S uvedeným názorem se krajský soud neztotožnil. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že správce daně provedl celkem sedm dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích a v Rokycanech. Všechna uvedená dožádání byla provedena v souladu s § 17 daňového řádu, a to za situace, kdy jimi správce daně zjevně šetřil hospodárnost a rychlost daňového řízení, když tato dožádání byla prováděna u místně příslušných správců daně v případě místních šetření u společnosti INTERSTORE, BASTEELOS či v případě výsledků svědků Drahokoupila, Vrátného a Uríka. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, když v zájmu procesní ekonomie dožádal k jednotlivým uvedeným úkonům místně příslušné správce daně. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že správce

daně prováděl za účelem dokazování ve věci daňové kontroly žalobce výsledky svědků, a to v případě P.U. prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně, v případě M.D. a M.V. došlo k výsledkům přímo u správce daně. V případě žalobcem poukazovaného výsledku Ing. B., krajský soud odkazuje na protokol o místním šetření, z něhož vyplývá, že v jejím případě nešlo o výsledek svědka ve smyslu § 96 daňového řádu, nýbrž o zjišťování informací od jednatelky společnosti BASTEELOS v rámci místního šetření v sídle této společnosti. V případě tohoto šetření jakož i v případě shora uvedených svědeckých výpovědí dospěl krajský soud k závěru, že nepředstavují nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Správce daně prováděl místní šetření i jednotlivé výsledky za účelem objasnění skutkových okolností významných pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Uvedené výsledky byly provedeny zcela v souladu s dikcí § 93 a 96 daňového řádu a žalobce byl vždy předem vyrozuměn o konání toho kterého výsledku, přičemž bylo pouze věci žalobce, že se k některým výsledkům nedostavil. Dále i průběh zpochybňovaných místních šetření byl krajským soudem shledán zcela v souladu se zákonem stanovenými postupy. Správce daně v případě obou žalobcem napadaných místních šetření řádně vyhotovil úřední záznam a protokol. O místním šetření byl žalobce předem vyrozuměn a šetření byl přítomen prokurista žalobce V.B.. S ohledem na sídlo M.D. bylo místní šetření provedeno dožádáním místně příslušného správce daně, z čehož je patrné, že správce daně tímto postupem dbal, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Dále i z protokolů ze sedmi ústních jednání bylo zjištěno, že byly žalobcem schváleny a řádně podepsány. Žalobce byl před každým jednáním předem vyrozuměn o jeho konání, případně s ním bylo dohodnuto datum konání. Protokoly i úřední záznamy z těchto jednání obsahují zákonem stanovené náležitosti a z obsahu spisu nebylo zjištěno, že by žalobce v průběhu daňové kontroly obsah či průběh těchto jednání nějakým způsobem zpochybňoval. Všechna ústní jednání se žalobcem byla konána za účelem objasnění okolností potřebných k řádnému zjištění a stanovení daně. Délka předmětného řízení nebyla zapříčiněna průtahy správce daně, ale rozsahem provedeného dokazování a komplikovanou spoluprací s jednotlivými svědky. Správce daně jednal v souladu se zásadou hospodárnosti, o čemž svědčí, že k provedení některých důkazů dožádal místně příslušné správce daně. Ze všech shora uvedených důvodů neshledal krajský soud žalobou napadené úkony správce daně nezákonnými zásahy, neboť nevybočily ze zákonných mezí, byly provedeny na základě zákona a zákonným procesním postupem. V podrobnostech k tomuto žalobnímu bodu dále krajský soud odkazuje na již citovaný rozsudek zdejšího soudu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu.

(55) V replice ze dne 20. 6. 2014 žalobce vznesl námitku, že správce daně neprokázal důvodnost svých pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a že tedy nemohlo být důkazní břemeno přeneseno na žalobce a dovozováno, že jej neunesl. Tímto žalobním bodem se krajský soud nemohl zabývat z důvodu opožděnosti jeho uplatnění. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. platí, že rozšířit žalobu o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Pro podání žaloby proti napadenému rozhodnutí platí obecná lhůta dvou měsíců. Napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 26. 3. 2014. Lhůta pro podání žaloby uplynula v pondělí 26. 5. 2014 (§ 40 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Žalobní bod uplatněný v replice až dne 20. 6. 2014 je tak uplatněn opožděně. V daném případě ani nejde o rozhojnění již uplatněného žalobního bodu, neboť v žalobě a jejím doplnění žalobce opakovaně brojil pouze proti závěru, že on sám neunesl důkazní břemeno. Skutečnost, že k přechodu důkazního břemene na něj nemělo vůbec dojít, jelikož správce daně neprokázal své pochybnosti, žalobce skutečně poprvé vznesl až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

Z důvodu zákonné koncentrace řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu se tak krajský soud touto námitkou nemohl zabývat.

V. Závěr a náklady řízení

(56) S ohledem na konstatovanou podstatnou vadu v závěrečné fázi daňové kontroly, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, zrušil krajský soud napadené rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán závazným právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s. tak, jak byl vysloven shora.

(57) O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem a odměnou advokáta. Na soudní poplatky žalobce vynaložil částku 4000 Kč (3000 Kč za žalobu a 1000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě). Krajský soud však do nákladů řízení, které by měly být žalobci žalovaným nahrazeny, nezahrnul soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1000 Kč, neboť žalobce s tímto návrhem nebyl u soudu úspěšný, a proto si tyto náklady ponese sám (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 9. 2013, č. j. 22 A 21/2012 – 38). Krajský soud tak vycházel pouze z částky 3000 Kč, kterou žalobce účelně a důvodně vynaložil na soudní poplatek.

(58) K nákladům řízení žalobce dále náleží odměna advokáta za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba včetně doplnění žaloby) celkem v částce 6.200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 6.800 Kč. Repliku žalobce ze dne 20. 6. 2014 nepovažoval krajský soud za úkon právní služby, neboť v něm šlo zčásti o opakování již předestřené argumentace a zčásti šlo o uplatnění zcela nového žalobního bodu avšak opožděně, ač žalobci nic nebránilo daný žalobní bod uplatnit v otevřené lhůtě. Takový žalobní bod byl neprojednatelný, a tudíž jeho uplatnění nemohlo nic změnit na výsledku řízení. Odměna za repliku tudíž nemohla být přiznána, neboť náklady s ní spojené nebyly vynaloženy důvodně k dosažení úspěchu ve věci. Dále soud přiznal 21 % DPH ve výši 1.428 Kč, neboť osvědčení o registraci plátce DPH bylo soudu dodatečně prodlouženo. Celkem tak náklady řízení představují částku 11.228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 28. května 2015

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava