



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. Václava Trajera v právní věci **žalobce: V. Ž.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Vaníčková č. p. 1594/1, PSČ 400 01, **proti žalovanému: O d v o l a c í f i n a n č n í ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2012 č. j. 3373/12-1300-505196,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasně podanou žalobou prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2012 č. j. 3373/12-1300-505196, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, kterými mu byla doměřena podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý daňový řád“), daň z přidané hodnoty, a to č. j. 179740/05/214912/2865, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001 ve výši 39.813,-Kč, dále č. j. 179745/05/214912/2865, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2001 ve výši 46.586,-Kč a dále č. j. 179751/05/214912/2865 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2001 ve výši 38.802,-Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i všechny dodatečné platební výměry a žalované straně uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě žalobce předně namítl, že k vydání žalobou napadeného rozhodnutí došlo po uplynutí 10ti leté maximální prekluzivní lhůty k vyměření daně, která vyplývá nejen z ust. § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový daňový řád“), nýbrž i z dříve platného ust. § 47 odst. 2 starého daňového řádu. Dle žalobce z konstrukce ust. § 148 nového daňového řádu vyplývá, že 10ti letá prekluzivní lhůta k vyměření daně je stanovena jako maximální délka prekluzivní lhůty, kterou nelze stavět ani přerušovat, a na podporu tohoto názoru žalobce zmínil výklad k ust. § 264 odst. 4 nového daňového řádu, který je obsažen v publikaci autorů Lichnovský, Ondrýsek a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha, C. H. Beck, 2010, s. 503. Lhůta pro doměření daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 47 odst. 1 starého daňového řádu s přihlédnutím k ust. § 264 odst. 4 nového daňového řádu přitom za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001 počala běžet dne 2. 7. 2001, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2001 počala běžet dne 1. 10. 2001 a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2001 počala běžet dne 31. 12. 2001, zatímco k pravomocnému doměření daně došlo za všechna zdaňovací období roku 2001 až dnem doručení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci, tj. dne 21. 3. 2012. Ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím tak byla daň z přidané hodnoty žalobci doměřena po uplynutí lhůty dle ust. § 148 odst. 5 nového daňového řádu, jakož i lhůty dle dříve platného ust. § 47 odst. 2 starého daňového řádu. Názor původního žalovaného o tom, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví, žalobce vzhledem k výše uvedenému považuje za zásadní porušení ust. § 148 odst. 5 nového daňového řádu.

Dále žalobce přednesl obsáhlou polemiku o tom, že v daném případě nebyly na straně správce daně splněny podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty dle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 starého daňového řádu. Proto pokud původní žalovaný rozhodl o zamítnutí žalobcova odvolání, když učinil kladný závěr o existenci zákonných podmínek pro použití pomůcek, jakož i o přiměřenosti použitých pomůcek, tak pochybil i on. Dle žalobce přes zjištěné chyby a nepřesnosti v jím předkládaných materiálech v rámci dokazování před správcem daně, bylo možné tyto nesrovnalosti kvantifikovat a stanovit mu daňovou povinnost dokazováním. V této souvislosti žalobce namítal, že správce daně v průběhu daňového řízení vydával nekonkrétní výzvy k podání vysvětlení a doložení rozhodných skutečností pro správné stanovení daně, takže žalobce nemohl adekvátně reagovat. Dále žalobce v této souvislosti namítal, že splňoval podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, dále že neměl uloženu záznamní povinnost, nebyla mu uložena pokuta za chybně vedené účetnictví, přičemž metodu vedení „evidence korunou“ předložil správci daně jako jeden z mnoha důkazních prostředků v rámci kontroly, v níž správci daně poskytoval aktivní součinnost. Vedle toho žalobce uváděl, že vedl evidenci zásob, doložil denní evidenci tržeb a také doložil řadu důkazních prostředků ohledně poskytování slev formou „akčních cen“.

Vedle toho žalobce namítl, že původní žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmě záměrně vůbec nezabýval problematikou seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly.

V návaznosti na to pak žalobce namítl, že v daném případě došlo k ukončení daňové kontroly způsobem, který je v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť správce daně při podpisu protokolu o jednání dne 3. 8. 2005 zjevně akceptoval, že žalobce se ve lhůtě do 22. 8. 2005 vyjádří k výsledkům kontroly. Přesto však správce daně trval na tom, že daňová kontrola byla ukončena již dne 3. 8. 2005, a to na základě správcem daně vyžádaného podpisu zástupce žalobce do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005. Žalobce přitom své vyjádření k výsledkům daňové kontroly předložil dne 22. 8. 2005, avšak toto vyjádření nebylo ze strany správce daně akceptováno s odůvodněním, že bylo předloženo až po ukončení daňové kontroly. V tomto postupu správce daně, který akceptoval i původní žalovaný, žalobce spatřuje výrazné porušení jeho práv a je v rozporu s ust. § 16 odst. 8 starého daňového řádu. Protokol o projednání zprávy ze dne 3. 8. 2005 tak vlastně protokolem o projednání zprávy není, čemuž odpovídá i obsah tohoto protokolu, když v něm je uvedeno, že žalobce byl se zprávou seznámen, a nikoliv, že s ním byla zpráva řádně projednána. Správce daně tudíž neměl důvod pro odmítnutí dalšího vyjádření žalobce, které správci daně předložil dne 22. 8. 2005. Dle žalobce dne 3. 8. 2005 nebyla řádně ukončena daňová kontrola v souladu s ust. § 16 odst. 8 starého daňového řádu, když v protokole ze dne 3. 8. 2005 jsou uvedeny zmatečně tři body, a to, stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 19. 5. 2005 k protokolu o jednání ze dne 4. 5. 2005, dále projednání zprávy daně z příjmů fyzických osoby za zdaňovací období roků 2001 až 2003 a projednání zprávy daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 2001 až 2003, kdy v předmětu je uvedeno „projednání zprávy“, zatímco na str. 7 dotyčného protokolu je pod bodem 2) a 3) uváděno, že žalobce byl „seznámen“ se zprávou o výsledku kontroly. Navíc protokol o projednání zpráv musí obsahovat i odkaz na číslo jednací zpráv, což v protokole obsaženo není.

Dále žalobce namítl, že před vydáním dodatečných platebních výměrů nebyl seznámen s obsahem použitých pomůcek. Dle žalobce úřední záznam o pomůckách vznikl dne 31. 8. 2005, a tedy zjevně po 3. 8. 2005, kterým měla být daňová kontrola ukončena. Protokol o pomůckách žalobci předložen nebyl a ani nemohl být předložen při ukončení daňové kontroly k vyjádření případných námitek a za účelem dodržení zásady dvojinstančnosti řízení. Tím bylo zjevně porušeno žalobcovo právo na vyjádření před ukončením daňové kontroly k výsledku zprávy o kontrole, ke způsobu jejího zjištění a k návrhům na doplnění, které je garantováno v ust. § 16 odst. 4 písm. f) starého daňového řádu.

Stávající žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem stručné písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

K věci stávající žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, přičemž odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí rovněž obsahuje důkladný popis průběhu daňového řízení. Dále stávající žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, který sice předchází rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 – 291, zrušil, včetně původního odvolacího rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2006 s ohledem na zjištěnou prekluzi práva doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001, avšak námitky žalobce týkající se dalších

zdaňovacích období, včetně 2. čtvrtletí 2001, 3. čtvrtletí 2001, 4. čtvrtletí 2001, neshledal důvodnými.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 25. 3. 2015 právní zástupce žalobce setrval na všech žalobních námitkách. Zdůraznil přitom, že žalobou napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry by měly být zrušeny, a to pro pochybení ze strany správce daně při ukončení daňové kontroly, dále pro pochybení ze strany správce daně ohledně nepředložení pomůcek žalobci před ukončením daňové kontroly, takže nebyly splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek, a také pro prekluzi práva žalované strany doměřit žalobci daňovou povinnost. Dále doplnil, že dle jeho přesvědčení žalobce může namítat i nové skutečnosti v předmětné žalobě, když ve věci se přezkoumává jiné rozhodnutí žalované strany, nežli v původním soudním řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 280/2006 a 15 Af 47/2011. Dále uvedl, že v daném případě je dána opodstatněná námitka prekluze, a to nejen z pohledu objektivní prekluzivní lhůty, nýbrž i z pohledu subjektivní prekluzivní lhůty. Vedle toho podotkl, že žalobce je zmaten postupem žalované strany a vlastně neví, v jakém stádiu se věc nachází, když žalobou napadené rozhodnutí považuje za duplicitní rozhodnutí ve vztahu k prvotnímu rozhodnutí původního žalovaného. Dle právního zástupce žalobce je nepřípustné, aby žalovaná strana z procesní opatrnosti pro případ zrušení prvotního správního rozhodnutí Nejvyšším správním soudem vydávala v mezidobí duplicitní rozhodnutí. Žalobce rozporuje postup žalovaného založený tím, že na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 47/2011 – 243, reagoval žalovaný tak, že vydal nové rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 o odvolání žalobce, kterým postihl 2., 3. a 4. čtvrtletí daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001, a současně ve věci probíhalo další řízení ve správním soudnictví, kdy později vydaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291, kterým byla zamítnuta z podnětu předchozích rozsudků Nejvyššího správního soudu, jimiž byl krajský soud vázán, žaloba žalobce, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 - 34, ovšem tímto rozsudkem současně Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2006, proti kterému směřovala původní žalobcová žaloba. Podle názoru žalobce se právní mocí rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, věc dostala do stádia před vydáním původně napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2006. Zmatečnost postupu žalovaného spatřuje žalobce právě v tom, že žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 3. 2012, tedy rozhodnutím vydaným více než rok a půl před zrušením rozhodnutí ze dne 5. 10. 2006 Nejvyšším správním soudem, založil právní nejistotu žalobce a zmatečnost řízení v této věci. V reakci na poskytnutý referát ze správního spisu pak právní zástupce žalobce uvedl, a to v souvislosti s žalobcovými námitkami ohledně nesplnění podmínek pro doměření daně podle pomůcek, že žalobce provozovnu U Františka v roce 2001 ještě neměl, v roce 2002 ji měl krátce a v roce 2003 ji už neměl. Z tohoto důvodu správce daně nemohl dovozovat nespolehlivost žalobcem předložených dokladů a doměřovat daň podle pomůcek.

Pověřený pracovník stávajícího žalovaného při témže ústním jednání před soudem nadále navrhoval zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Připustil, že žalobou napadené rozhodnutí bylo skutečně vydáno z procesní opatrnosti, přičemž tento postup byl souladný se zákonem i s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

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 přezkoumává 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.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není v daném případě naprosto důvodná.

V daném případě žalobce neopodstatněně namítal, že je zmaten postupem žalované strany a vlastně neví, v jakém stádiu se věc nachází, když žalobou napadené rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 považuje za duplicitní rozhodnutí ve vztahu k prvotnímu rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006. Žalobou napadené rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 není duplicitním rozhodnutím ve vztahu k prvotnímu rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006, když toto rozhodnutí bylo v mezidobí pravomocně zrušeno, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 - 34. Z data vydání žalobou napadené rozhodnutí je zřejmé, že toto rozhodnutí bylo skutečně vydáno z procesní opatrnosti, pro případ následného zrušení prvotního rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006 soudem, což ostatně připouštěla i sama žalovaná strana a což se skutečně posléze stalo, ovšem soud neshledal, že by tento postup způsoboval nezákonnost daného rozhodnutí za situace, kdy prvotní rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006 bylo v mezidobí zrušeno, takže nelze uvažovat o tom, že by v daňovém řízení bylo pravomocně rozhodnuto dvakrát v téže identické věci, a tedy že by byla dána překážka věci rozhodnuté.

Dále se soud předně zabýval námitkami žalobce o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001, 3. čtvrtletí 2001, 4. čtvrtletí 2001. V daném případě soud dospěl k závěru, že nedošlo k marnému uplynutí 3leté subjektivní ani 10leté objektivní lhůty k doměření výše specifikovaných daňových povinností na dani z přidané hodnoty žalobci. Počátek běhu obou druhů prekluzivních lhůt nastal zjevně před účinností nového daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, a proto se odvíjí od dikce zakotvené v ust. § 47 odst. 1 starého daňového řádu (3letá subjektivní prekluzivní lhůta) a v ust. § 47 odst. 2 starého daňového řádu (10letá objektivní prekluzivní lhůta), tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tento závěr soudu plně odpovídá přechodnému ustanovení nového daňového řádu, a to ust. § 264 odst. 4 a také závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2676/2012 a také na www.nssoud.cz a v němž bylo vysloveno, že *v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností nového daňového řádu, tj. do 31. 12. 2010, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně ust. § 41 s. ř. s.; ust. § 148 odst. 5 nového daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011.* V případě zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2001 tak oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 30. 6. 2001, v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2001 tak oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 30. 9. 2001 a v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2001 tak oba druhy

prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 31. 12. 2001. V předmětné věci správce daně u žalobce zahájil dne 6. 4. 2004 daňovou kontrolu mj. na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roků 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003, což představuje úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 způsobující přerušení běhu 3leté subjektivní prekluzivní lhůty a založení jejího nového běhu, a to od 31. 12. 2004, s tím, že její konec měl bez dalšího nově připadnout na 31. 12. 2007. Naproti tomu uskutečněná daňová kontrola neměla vliv na běh 10leté objektivní prekluzivní lhůty, a proto její konec měl bez dalšího připadnout v případě zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2001 na 30. 6. 2011, v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2001 na 30. 9. 2011 a v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2001 na 31. 12. 2011.

Na tomto místě je třeba uvést, že správce daně dne 19. 9. 2005 přikročil k vydání mj. tří výše citovaných dodatečných platebních výměrů, kterými byly žalobci doměřeny podle pomůcek daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2001, tak jak byly specifikovány shora. Tyto dodatečné platební výměry pak potvrdil původní žalovaný svým prvotním rozhodnutím ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300.

V předmětné věci je však třeba brát v potaz u obou druhů prekluzivních lhůt vedle institutu tzv. přerušení běhu prekluzivní lhůty, o němž pojednává ust. § 47 odst. 2 starého daňového řádu a který se týká jen 3leté subjektivní prekluzivní lhůty, i institut tzv. stavění běhu prekluzivní lhůty, který je upraven v ust. § 41 s. ř. s. a který znamená pouze pozastavení prekluzivní lhůty po dobu soudního řízení před správním soudem ohledně dotyčné daňové povinnosti. V daném případě bylo totiž vedeno ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001, zdaňovací období 2. čtvrtletí 2001, 3. čtvrtletí 2001, 4. čtvrtletí 2001 vedle zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí 2002 a leden až prosinec 2003 před zdejším soudem prvotní soudní řízení zahájené dne 6. 12. 2006, které bylo završeno prvotním zrušujícím rozsudkem ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, který nabyl právní moci dne 20. 12. 2007 a kterým bylo zrušeno prvotní rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006. Oba druhy prekluzivních lhůt tak běžely do 5. 12. 2006, poté v důsledku soudního řízení byly stavěny, a to až do 20. 12. 2007, poté běžely jen 17 dnů, když dne 7. 1. 2008 původní žalovaný podal kasační stížnost vůči prvotnímu rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Dnem 7. 1. 2008 tedy došlo u obou druhů prekluzivních lhůt opět k jejich stavění, a to až do 7. 4. 2010, kdy nabyl právní moci v pořadí druhý rozsudek krajského soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 280/2006 - 142. Poté oba druhy prekluzivních lhůt běžely jen 4 dny, a to do 11. 4. 2010, když dne 12. 4. 2010 původní žalovaný podal kasační stížnost vůči v pořadí druhému rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2011, č. j. 9 Afs 50/2010 - 202. Dnem 12. 4. 2010 tedy došlo u obou druhů prekluzivních lhůt opět k jejich stavění, a to až do 27. 12. 2011, kdy nabyl právní moci v pořadí třetí rozsudek krajského soudu ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Ca 47/2011 - 243. Poté oba druhy prekluzivních lhůt běžely jen 12 dnů, a to do 8. 1. 2012, když dne 9. 1. 2012 původní žalovaný podal kasační stížnost vůči v pořadí třetímu rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2012, č. j. 9 Afs 2/2012 - 38.

Na tomto místě je nutno zmínit, že v mezidobí, kdy bylo vedeno dotyčné kasační řízení před Nejvyšším správním soudem, původní žalovaný přikročil z procesní opatrnosti k vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012, které nabylo právní moci dne 21. 3. 2012, a to pro případ, že by prvotní rozhodnutí původního žalovaného ze dne

5. 10. 2006 bylo soudem zrušeno. To se nakonec stalo, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, kterým současně byl zrušen mj. v pořadí již čtvrtý rozsudek krajského soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 – 291, když Nejvyšší správní soud sice shledal, že u žalobce byly splněny podmínky pro doměření daňových povinností podle pomůcek, ovšem vyjma zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2001, u něhož došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně.

Z právě předestřené rekapitulace průběhu daňových řízení a soudních řízení ve věci daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2001 je zřejmé, že nedošlo k marnému uplynutí 3leté subjektivní prekluzivní lhůty ani 10leté objektivní prekluzivní lhůty v důsledku jejich přerušení (zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004) a stavění (několikrát řízení před krajským soudem a několikrát řízení před Nejvyšším správním soudem, při nichž v období od 6. 12. 2006 do 9. 1. 2012 obě lhůty běžely jen 17+4+12dnů). Námitky žalobce o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně včetně 10leté prekluzivní lhůty proto soud vyhodnotil jako nedůvodné, když žalobou napadené rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 bylo vydáno a nabylo právní moci v zákonem stanovených lhůtách.

Dále soud uvádí, že otázkou toho, zda v daném případě byly na straně správce daně splněny podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty dle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 starého daňového řádu se výslovně zabýval Nejvyšší správní soud, a to ve svém již výše citovaném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, který nabyl právní moci dne 11. 10. 2013. Nejvyšší správní soud přitom v daném rozsudku výslovně uzavřel, že *žalobcovy námitky směřující do nesprávného právního posouzení věci, tj. do závěrů krajského soudu vyslovených v pořadí již čtvrtém rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291, dle kterých byly za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2001 naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nejsou důvodné.* V předmětné věci tak soud neshledal důvod, proč by se měl jakkoliv odchýlit od závěrů svého předešlého rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291, a závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v jeho pravomocném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, o tom, že v případě žalobce za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2001 byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 starého daňového řádu. Žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že Nejvyšší správní soud pravomocně vyslovil, že v dané věci nebylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním, nýbrž pomocí pomůcek. Za nezměněného stavu dokazování před správcem daně, když ten před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 nečinil ve věci žádné úkony, a závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v jeho pravomocném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, soud vyhodnotil jako nadbytečné, aby se dál blíže zabýval žalobcovými polemikami o tom, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro použití pomůcek při doměření jeho daňových povinností. Pro úplnost soud cituje relevantní část odůvodnění z rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, Nejvyššího správního soudu:

„Zdejší soud nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatele, dle které bylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním. Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsudkem ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, zrušil ke kasační stížnosti žalovaného v pořadí první rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, a to pro nesprávné právní posouzení. Krajský soud se domníval, že

daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku srozumitelně uvedl, že výpočet průměrné obchodní přírážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti (srov. rozhodnutí ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, dostupné na www.nssoud.cz).

V souzené věci byly navíc pro výpočet průměrné obchodní marže použity údaje, které daňový subjekt uváděl v rámci měsíce dubna 2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období, a takto vypočtená průměrná obchodní přírážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené stěžovatelem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Takový postup již je kvalifikovaným odhadem daňových povinností nikoli dokazováním. Kasační námitka, dle které správní orgány při stanovení daně vycházely toliko z účetnictví stěžovatele, přičemž jednotlivé rozdíly byly schopny podle dokladů stěžovatele kvantifikovat, nemůže obstát. Stěžovatel si zvolil vedení evidence zásob metodou kontrola korunou. Při aplikaci této metody je nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna k datu inventarizace prokázat stav zásob a prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Při tomto způsobu evidence jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných úbytků zásob (např. manka, ztratné či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci. Při tomto způsobu evidence je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, tj. takové vedení evidence zásob, aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Důležitou součástí této návaznosti je proto přesná evidence slev, marží a jiných způsobů úbytků zásob, než je prodej (např. manka, ztratné, vnitřní či soukromá spotřeba). Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží, či vnitřní spotřebu, manka a škody či ztratné. Aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný faktický stav zásob, vedený v prodejních cenách na stav účetní, tedy na dosažené tržby (případně příjmy), musí být schopen pro účely inventury převést prodejní ceny na ceny nákupní, a proto musí znát jím používanou průměrnou obchodní přírážku (resp. přírážky, pokud používá pro různé druhy zboží odlišné marže - viz dále) a částku připadající na daň z přidané hodnoty, jinak není schopen provázat dosažené tržby a stav zásob evidovaný v prodejních cenách a jiné úbytky zásob na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přírážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) na vstupy a doložit pohyb zásob. Pokud i přes tyto znalosti vzniknou případné rozdíly, pak je nutno tyto rozdíly doložit přeceněním zboží, tedy promítnutím jak slev, tak zdražení, jakož i případné vnitřní spotřeby či vzniklé škody, protože tyto ovlivní celkovou cenu zboží na prodejně. V případě, že daňový subjekt prodává různé druhy zboží, u kterých uplatňuje také různou marži, musí znát průměrnou výši uplatňované obchodní přírážky u každé komodity a porovnávat každou komoditu zvlášť. Bez znalosti alespoň průměrné obchodní marže a sazby DPH prodáváného zboží nemůže evidence zvaná „kontrola korunou“, kdy se ceny zboží evidují v prodejních nikoli nákupních cenách,

prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, potažmo do výše dosažených příjmů.

V projednávané věci je nepochybné, že stěžovatel byl povinen prokázat příjmy z hostinské činnosti a k nim odpovídající výdaje, tedy rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou u jednotlivých druhů zboží, proto byl povinen prokázat výši marže a tím výši tržeb a celkových příjmů. Stěžovatel nebyl schopen správci daně předložit úplnou skladovou evidenci zásob zboží, nebyl schopen správci daně prokázat, že byla provedena úplná inventarizace majetku, zásob a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003, a to ani náhradním způsobem, stěžovatel nevedl evidence nebo archiv jídelních či nápojových listků, nebyl schopen doložit jím poskytované slevy. Jestliže stěžovatel nebyl schopen doložit výše uvedené evidence, provedení úplné inventarizace majetku a závazků, tj. nebylo ověřeno a prokázáno, že stav majetku a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003 uvedený v účetní závěrce odpovídá skutečnosti, nebylo daňovou kontrolou možno ověřit objem nakoupeného a prodaného zboží, zahrnutí všech tržeb do celkových příjmů a v této souvislosti ani objem uskutečněných zdanitelných plnění pro účely stanovení daně z přidané hodnoty, neboť zásoby zboží, pohledávky a závazky, vykázány nákup zboží a tržby za jeho prodej jsou ve vzájemné souvislosti.

Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za prokázané, že správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. Správce daně nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, pokud pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u tohoto zboží na základě dokladů vypočítat marži. Námitky, dle kterých k přechodu na pomůcky došlo pouze z důvodu neznalosti obchodní přírážky, se zcela mýlí s rozhodovacími důvody jak správce daně, tak krajského soudu.

Nejvyšší správní soud nevytýká stěžovateli, že si zvolil vedení evidence zásob metodou kontrola korunou, ale to, že z jím vedené evidence nebylo možné ověřit skutečný stav na stav účetní, tj. stěžovatel nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, následně do výše dosažených příjmů. Důkazní břemeno přitom tížilo stěžovatele. Pokud by shora uvedené principy stěžovatel dodržel, nebylo by možné jím zvolený způsob evidence zásob zpochybnit. Námitky, dle kterých stěžovatel doložil evidence, ze kterých mohl správce daně vycházet, tak nemají oporu v zjištěném skutkovém stavu. Též nemá oporu tvrzení stěžovatele, dle kterého je mu vyčítáno, že si zvolil evidenci zásob metodou „kontrola korunou“.

Nejvyšší správní soud se také plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, dle kterých stěžovatel účelově měnil svá tvrzení podle toho, jaké skutečnosti správce daně zpochybnil. Obdobným způsobem přistupoval i k důkazům či evidencím, které správci dodatečně předkládal. Evidence byly vytvořeny tak, aby při započítání přehledů o přeceňování nápojů, dále tzv. akčních slev, přehledů o použití piva při přípravě jídel, piva prodaného formou nápoje Radler a piva znehodnoceného při čištění pivního vedení, byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech, neboť údaje z inventárních seznamů jsou uvedeny v jednotlivých příznáních. Přestože v těchto seznamech chybí některé nákupy i tržby, konečný stav zásob souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Se správními orgány tak lze souhlasit v tom, že vznikly-li by vykázané chyby skutečně za provozu, tj. v době, kdy měly být evidence průběžně tvořeny, nemohl by stěžovatel dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních

seznamech. Správce daně navíc odhalil i to, že k přecenění byly uvedeny zásoby piva, které ještě nebyly nakoupeny.

V této souvislosti považuje zdejší soud za vhodné upozornit na to, že stěžovatel ani v kasační stížnosti žádným věcným způsobem proti závěrům krajského soudu neargumentuje, ale pouze tyto závěry bez dalšího odmítá či opakuje již jednou uplatněné skutečnosti. Stěžovatel např. tvrdí, že rozdíly v tržbách mohly být prokazatelně zjištěny, neboť stěžovatel předložil veškeré původní nápojové lístky a k nim navíc i další, což lze ověřit ze správního i soudního spisu. Správce daně se však jimi vůbec nezabýval, neakceptoval je a jejich obsah ignoroval. Přitom právě lpění na nepravdivých a lživých informacích se stalo podkladem pro přechod na pomůcky. Argumentace stěžovatele se zcela míjí s posouzením krajského soudu, který velmi podrobně zdůvodnil, z jakého důvodu má za to, že nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001 lze bez jakýchkoli pochybností považovat za lístek skutečně využívaný v předmětné době a z jakého důvodu naopak nebyly použity údaje z nápojových lístků následně stěžovatelem předložených. Stěžovatel však žádné konkrétní skutečnosti, pro které by tyto závěry nemohly obstát, v kasační stížnosti neuvádí. Omezuje se pouze na tvrzení, že jím předkládané nápojové lístky byly bez dalšího odmítnuty, takové tvrzení však nemá oporu ani ve správním spisu ani v napadeném rozsudku.

Obdobně má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud srozumitelně uvedl, z jakých důvodů má za to, že stěžovatelem původně předložená evidence zásob byla evidencí souhrnnou za obě provozovny, neboť zde uvedené údaje odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových přiznání za obě provozovny. Ostatně sám stěžovatel ve vyjádření ze dne 2. 12. 2004 uvedl, že předložená evidence zahrnuje všechny skutečnosti týkající se stavů a pohybu zásob za celé kontrolované období, evidence je úplná, správná, průkazná a srozumitelná a dává věrný a poctivý obraz pohybu zásob. Teprve až po té, kdy správce daně upozornil stěžovatele, že jím původně předložená evidence vykazuje nedostatky, stěžovatel reagoval tak, že předloží ještě další evidenci, kterou označil jako evidenci za Restauraci U Františka.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti polemizuje se závěrem krajského soudu, dle kterého se ohledně předmětné evidence ztotožnil se závěrem žalovaného, avšak zdejší soud je nucen opět konstatovat, že žádné konkrétní argumenty, pro které jsou výše uvedené závěry nesprávné, stěžovatel soudu nenabízí. Jeho námitky se omezují pouze na to, že správce daně předloženou evidenci bezdůvodně odmítl a že původně předložená evidence nemohla mít s provozovnou U Františka žádnou souvislost, neboť byla v provozu pouze od února 2002 do srpna 2002. Stěžovatelem vedené evidence byly natolik neprůkazné, že z nich nebylo možné ověřit, zda stav v účetnictví odpovídá skutečnosti. Stěžovatel neprokázal ani souvislost mezi získanými bonusy a slevami, které měl údajně poskytovat, přičemž jím předkládané důkazy byly po právu vyhodnoceny jako účelové.“

Žalobce rovněž nedůvodně namítal, že původní žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmě záměrně vůbec nezabýval problematikou seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly. Toto tvrzení neodpovídá skutečnosti, když původní žalovaný se problematikou seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly výslovně zabýval v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 4 až 5. Žalobou napadené rozhodnutí tudíž v tomto směru netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatečné zdůvodnění.

Dle názoru soudu žalobce taktéž neopodstatněně namítal, že v jeho případě došlo k ukončení daňové kontroly způsobem, který je v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť dne 3. 8. 2005 byl žalobce se zprávou o daňové kontrole pouze seznámen, a nikoliv, že s ním byla dotyčná zpráva řádně projednána. Při vyhodnocení žalobcových námitek v tomto směru jako neopodstatněných soud vycházel z obsahu předloženého správního spisu, z něhož je zřejmé, že jeho nedílnou součástí je jednak protokol o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005, jehož předmětem bylo mj. „Projednání zprávy o výsledku kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roků 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003“. Tomuto vymezení předmětu pak plně odpovídá obsah protokolace, z něhož je zřejmé, že správce daně se žalobcem skutečně dne 3. 8. 2005 projednával výsledky zprávy z daňové kontroly, která byla vyhotovena pod č. j. 151735/05/214931/6715 a která rovněž tvoří nedílnou součást správního spisu. V daném případě nezpůsobuje vadu řízení mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí to, že správce daně v rámci protokolace do protokolu ze dne 3. 8. 2005 výslovně neuvedl číslo jednací dotyčné zprávy o daňové kontrole, když s ohledem na detailní protokolaci je evidentní, že správce daně se zástupcem žalobce projednával právě zprávu vyhotovenou pod č. j. 151735/05/214931/6715. Nesrozumitelnost protokolace pak nezpůsobuje ani to, že správce daně do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005 zařadil do předmětu jednání pod bodem 1) sdělení svého stanoviska k vyjádření žalobce ze dne 19. 5. 2005 činěné v reakci na protokol o ústním jednání ze dne 4. 5. 2005 a pod bodem 2) projednání zprávy o výsledku daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 až 2003, když protokolace plně odpovídá vymezenému předmětu jednání o několika bodech. V daném případě soud vyhodnotil za prokázané, že správce daně se zástupcem žalobce dne 3. 8. 2005 řádně projednal zprávu o uskutečněné daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roků 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003, o čemž svědčí jednak to, že zástupce žalobce jednak dne 3. 8. 2005 podepsal protokol o ústním jednání z téhož dne, jehož předmětem bylo mj. projednání výsledků dotyčné daňové kontroly, jak soud předestřel shora, a o čemž svědčí i to, že hned dva zástupci žalobce dne 3. 8. 2005 vlastnoručně podepsali citovanou zprávu o výsledku daňové kontroly vyhotovenou pod č. j. 151735/05/214931/6715. Pokud zástupci žalobce dne 3. 8. 2005 podepsali zprávu o výsledku daňové kontroly, signovali tím, že zpráva s nimi byla projednána, přičemž podepsáním zprávy o daňové kontrole byla u žalobce dotyčná daňová kontrola zakončena. Žalobce by měl mít na paměti dikci ust. § 16 odst. 8 starého daňového řádu, z níž vyplývá, že podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Správce daně a potažmo i původní žalovaný legitimně neakceptovali žalobcovo vyjádření k výsledkům daňové kontroly předložené dne 22. 8. 2005, když toto vyjádření bylo žalobcem předloženo až po ukončení daňové kontroly, a proto nemohlo dojít k porušení ust. § 16 odst. 8 starého daňového řádu, jak namítal žalobce.

A konečně v předmětné věci žalobce namítl, že před vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005 nebyl seznámen s obsahem použitých pomůcek. K tomu soud uvádí, že toto tvrzení odpovídá skutečnosti, nicméně to dle názoru soudu s ohledem na specifické skutkové okolnosti daného případu nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že úřední záznam o pomůckách, č. j. 173331/05/214931/6715, je datován až dnem 6. 9. 2005, a tedy zjevně po 3. 8. 2005, kdy byla daňová kontrola ukončena. Tento postup správce daně lze vyhodnotit jako standardní pro danou dobu, a to s ohledem na tehdy platnou úpravu obsaženou ve starém daňovém řádu a také odpovídal

tehdejší judikatuře správních soudů. Např. Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku, sp. zn. 31 Ca 149/1998, judikoval, že *je-li daňová povinnost stanovena podle pomůcek, není správce daně povinen seznámit daňový subjekt s odkazem na ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků s pomůckami, které jsou podkladem rozhodnutí. Daňový subjekt totiž není oprávněn podle ust. § 23 odst. 2 citovaného zákona oprávněn nahlížet mj. do pomůcek. Správce daně pouze v odůvodněných případech za splnění dalších podmínek vyjádřených v citovaném ust. § 23 odst. 2 může povolit i do těchto písemností.* V daném případě žalobce po celou dobu daňového řízení, a to ode dne 3. 8. 2005, kdy byl srozuměn se závěrem správce daně, že mu bude vyměřena daňová povinnost nikoliv dokazováním nýbrž pomocí pomůcek, přitom nevyužil možnosti nahlédnout do pomůcek, na základě nichž mu správce daně posléze doměřil daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty, přičemž tak neučinil ani do vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005, ani po jejich vydání včetně následného odvolacího řízení, které bylo završeno prvotním rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006, a ani tak dokonce neučinil do vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012. Pokud žalobce nevyužil možnosti seznámit se s pomůckami již v daňovém řízení prostřednictvím ust. § 23 odst. 2 starého daňového řádu, ztrácí na naléhavosti žalobcova námitka prvně uplatněná až při ústním jednání před soudem ze dne 16. 9. 2009 v rámci řízení evidovaném pod sp. zn. 15 Ca 280/2006 o tom, že při projednání zprávy dne 3. 8. 2005 mu nebyly předloženy pomůcky pro vyměření daně. Žalobce by měl mít na paměti, že v rámci odvolacího daňového řízení je možno odvolací námitky formulovat do doby rozhodnutí odvolacího orgánu (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1566/2008 a také na www.nssoud.cz), a proto měl tuto námitku uplatnit již v rámci bezprostředně navazujícího odvolacího řízení, které bylo završeno prvotním rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti soud vyhodnotil žalobou napadené rozhodnutí jako rozhodnutí vydané v souladu se zákonem, srozumitelně a dostatečně zdůvodněné, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Soud nepřiznal žalovanému náhradu za stravné a cestovné k soudnímu jednání vynaložené jeho pověřeným pracovníkem, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni, a tato složka sídlí v Brně. Pokud by byly náklady na cestovné žalovanému přiznávány, došlo by k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu. Z výše uvedených důvodů proto soud žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal. Pro úplnost soud směrem k žalovanému podotýká, že právě učiněné závěry korespondují usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, sp. zn.

7 Afs 11/2014, ([RS 7/2014](#)), které se výslovně zabývalo náhradou nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu, přičemž bylo vysloveno, že tuto náhradu správní soud dle ust. § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.

P o u č e n í : 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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 25. března 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová