



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **P.D.**, bytem B.u T., B. 65, právně zastoupeného Ing. Pavlem Bergmannem, daňovým poradcem se sídlem Benešov, Tyršova 194, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2013, č.j. 31162/5000-14304-709739, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Žalobou doručenou dne 21.2.2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2013, č.j. 31162/5000-14304-709739, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Táboře ze dne 29.8.2012 č.j. 188401/12/110914304680 a žalobci byla nově doměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 9.618 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, to je v částce 1.924 Kč.

(2) Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí je právně nesprávné, vady řízení mají za následek nezákonnost rozhodnutí, zjištění skutkového stavu je v rozporu s obsahem spisu a

je nedostačující k posouzení věci. Dále namítal nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů a nicotnost rozhodnutí.

(3) Podle žalobce bylo porušeno ustanovení § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu, kdy žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími důvody, eventuelně tak učinil nedostatečně. K druhému obsahovému doplnění se nevyjádřil vůbec. Z rozhodnutí nelze zjistit, jakými úvahami se žalovaný a správce daně řídili, jaké skutečnosti měli za prokázané. Žalobce namítl uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a žalovanému vytkl chybný výklad § 148 daňového řádu ve vztahu k § 47 zákona o správě daní a poplatků a k § 264 daňového řádu. Dle žalobce byly porušeny základní zásady daňového řízení. Žalobce upozorňoval na nevrácené účetní a daňové doklady, písemné podklady a evidence, které správce daně od něho převzal. Namítal, že za popsaného daného skutkového stavu není správce daně schopen prokázat jakékoli tvrzení a závěry vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole. Dodatečné platební výměry byly dle žalobce vydány po vadném procesním postupu. Žalovaný nemohl prověřit podklady, ze kterých správce daně vycházel. Přezkumná činnost odvolacího orgánu byla omezena měrou znemožňující řádné provedení odvolacího řízení, navíc byla chybně aplikována ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k početní chybě a nesprávnému výkladu obsahu podkladů žalobce.

(4) Dle žalobce bylo porušeno ustanovení § 88 daňového řádu, nebylo mu umožněno realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole, zpráva o daňové kontrole nebyla doručena zákonným způsobem. Navíc byla tato zpráva nepodepsána, a proto se nestala důkazním prostředkem. V průběhu odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že není zřejmá oprávněnost stanovení daně dle pomůcek, a proto doplnil odvolací řízení nesplnitelnou a vnitřně rozpornou výzvou daňovému subjektu k doložení podkladů, které již byly v průběhu daňové kontroly předloženy a které správce daně ztratil. Posléze konstatoval oprávněnost pomůcek pro stanovení daně, přičemž došlo k porušení ustanovení § 113 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zastává názor, že byly splněny podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Žalovaný pochybil u určení technologických ztrát počtu nakoupených stromků i při stanovení zdanitelných příjmů žalobce, čímž porušil ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu včetně přiměřenosti použitých pomůcek. Rozhodnutím žalovaného byla zkrácena práva žalobce a rozhodnutí je nicotné. Bylo navrženo jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného.

(5) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Vyjádřil souhlas s projednáním věci bez nařízeného jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. K žalobním námitkám žalovaný poznamenal, že jsou bez konkretizace toho, o jaké skutečnosti žalobce námitky opírá. Používá obecných pojmů. To činí jeho tvrzení bezobsažnými. V některých případech dokonce formulace žalobních námitek znemožňuje na ně jakkoli smysluplně reagovat. Pokud žalobce argumentoval nevypořádáním se s odvolacími námitkami, pak je jeho tvrzení nepřehledné. Žalovaný k tomu upřesnil, že porovnal text podání žalobce označeného jako I. doplnění náležitostí odvolání ze dne 25.10.2012, jímž na základě výzev žalobce odstranil vady původně banketního odvolání a specifikoval odvolací námitky a dále obsah podání označeného jako I. první obsahové doplnění náležitostí odvolání ze dne 12.12.2012 dospěl k závěru, že se se všemi odvolacími námitkami vypořádal. K tomu odkázal na stranu 17 a 18 napadeného rozhodnutí. Podání označené jako druhé obsahové doplnění odvolání spis neobsahuje. Na stranách 18-32 napadeného rozhodnutí se žalovaný vypořádal s námitkami a argumenty žalobce obsaženými v podání žalobce označeném jako I. vyjádření žalobce ke zjištěným skutečnostem a důkazům ze dne 1.10.2013.

(6) K námitce žalobce, že došlo ke stanovení daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný uvedl, že jednalo se o námitku obecnou, kdy žalobce ani netvrdil, kdy lhůta měla podle něho uplynout. Žalovaný odkázal na příslušnou právní úpravu obsaženou v dani z přidané hodnoty, jakož i na ustanovení daňového řádu a uvedl, že podle jeho názoru námitka není důvodná, neboť daňové kontroly u žalobce byla za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 zahájena dne 10.2.2010. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně byla prolomena právě oním zahájením daňové kontroly, kdy započal běh nové tříleté lhůty, o čemž byl žalobce zpraven. Lhůta měla uplynout 31.12.2013. K oznámení napadeného rozhodnutí žalobci došlo dne 20.12.2013, tedy před uplynutím této lhůty.

(7) K tvrzení žalobce o nevrácení dokladů zapůjčených v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou žalovaný poukázal na žalobcovu stížnost vyřizovanou Finančním úřadem v Táboře, vyřízenou dne 6.9.2011 a na následné prošetření způsobu vyřízení této stížnosti Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích ze dne 30.11.2011. K tomu odkázal na text těchto písemností. Pokud žalobce zastává názor, že za popsaného stavu není správce daně schopen prokázat své tvrzení, pak Finanční úřad v Táboře měl při rozhodování o doměření daně k dispozici všechny relevantní doklady včetně kopií dokladů původně zapůjčených žalobci, o něž své úvahy a skutková zjištění opřel. Vzhledem k tomu, že žalobce se dožíval vrácení původních originálních dokladů, nemůže pro něho být překvapivé, že posléze správce daně i žalovaný pracovali s kopiemi těchto dokladů, neboť zapůjčené doklady žalobci vrátili. Žalovaný poukázal na to, že žalobce neuvedl, jaké podklady měli správci daně případně žalovanému při rozhodování chybět. K námitce žalobce ohledně chybné aplikace ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k početní chybě a nesprávnému výkladu obsahu podkladů žalobce žalovaný uvedl, že není seznatelné, jakou konkrétní výhradu měl žalobce na mysli a není na něm, aby takovou námitku za žalobce domýšlel. Žalovaný dále vyslovil nesouhlas s tvrzením žalobce, že některé doklady správce daně ztratil. Z protokolu a dalších podání totiž nevyplývá, že žalobce všechny požadované doklady doložil a skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, prokázal. Žalobce si mohl vyhotovit seznam všech zapůjčovaných písemností a nechat si jej od Finančního úřadu v Táboře potvrdit. Nic takového se nestalo a žalovaný proto námitku jako nedůvodnou odmítl.

(8) Žalobci bylo umožněno vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce řádně projednána. Byla žalobci předána i v konceptu a vzhledem k omluvě zástupce žalobce mu byla doručena po opakovaných prodlužovaných náhradních termínech k předání zprávy prostřednictvím datové schránky. V dané věci byl zástupce žalobce seznámen se zprávou o daňové kontrole a došlo i k jejímu projednání. Stejnopis o daňové kontrole byl žalobci doručen v souladu se zásadou přiměřenosti a rychlosti řízení, nedošlo ke zkrácení žádného z práv žalobce a byl respektován smysl i účel § 88 daňového řádu. Postup daňových orgánů nelze hodnotit jako v rozporu s daňovým řádem. K žalobcem tvrzené nicotnosti rozhodnutí žalovaný uvedl, že ani jeden žalobní bod neobsahuje skutečnosti, které by byly způsobitelné alespoň v teoretické rovině shledat nicotnost napadeného rozhodnutí.

III. Obsah správních spisů.

(9) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

(10) U žalobce byla dne 10.2.2010 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty mimo jiné i za zdaňovací období I. čtvrtletí 2008 až IV. čtvrtletí 2008. Bylo zjištěno, že žalobce ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2008 provozoval obchodní činnost – nákup a prodej vánočních stromků. Žalobce předložil faktury za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008 mimo jiné od společnosti Lesní společnost Vltava s.r.o. na vánoční stromky P+D ABIES, s.r.o. Hořice za vánoční stromky, I.J.B., Mersvej 25, Dánsko za vánoční stromky. Předložil knihu tržeb s celkovými tržbami za prodej stromků v jednotlivých dnech na jednotlivých prodejních místech jednou částkou za den, u každého prodejního místa byl vyznačen souhrnný počet vybraných stromků ve členění na druhy a cenu, předložil kopii stvrzenek za prodej stromků, doklad od přepravní společnosti Master International Transport s.r.o. Ostrava, záznam o provozu vozidla z Pyšel do Plzně a dodací list č. 2008, prohlášení společnosti P+D ABIES, s.r.o. Hořice.

(11) Z protokolů o ústních jednáních ze dne 10.2.2010, 2.3.2010, 2.8.2010 bylo zjištěno, že žalobce neprováděl porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním ke dni 31.12.2008, nezjišťoval počet neprodaných stromků, neměl žádnou evidenci o neprodaných stromcích a neprodané zbylé stromky likvidoval spálením na zahradě.

(12) Správce daně vydal dne 30.8.2010 výzvu k prokázání, zda žalobci do přiznání k DPH zahrnul uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši a zda počet neprodaných stromků vykazovaných žalobcem odpovídá skutečnosti. Správce daně prováděl dokazování dožadáním místně příslušnému správci daně společnosti P+D ABIES, s.r.o. a zjišťoval počet vyfakturovaných stromků žalobci. Současně zjišťoval počet stromků, které měly být vráceny dodávající společnosti, avšak vzhledem k tomu, že dne 27.12.2010 jednatel společnosti pan K. sdělil, že skladovou evidenci za rok 2008 společnost nevedla a nebyly ani záznamy o provozu vozidla, zůstaly o počtu stromků pochybnosti, a to i přes skutečnost, že byl předložen protokol ze dne 31.12.2008, dle něhož bylo zlikvidováno 760 ks jedlí Nordmann, přičemž protokol byl s datem 14.1.2011 a nebyla v něm zmínka o likvidaci 380 ks borovice černé.

(13) Žalobce předložil pouze evidenci tržeb, avšak ta byla v průběhu jednání žalobce doplňována a podklady předloženy nebyly. Kniha tržeb nevypovídala o stavu a pohybu zásob zboží v průběhu roku 2008 a nemohla být považována za skladovou evidenci ani za evidenci vedenou v souladu s ustanovením § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce neprokázal počet vykazovaných, neprodaných a zlikvidovaných stromků v roce 2008, tak jak po něm správce daně výzvou ze dne 30.8.2010 požadoval. Odkazoval na poznámkový sešit, který však nepředložil. Správce daně uzavřel, že není možné stanovit daň dokazováním.

(14) Dne 10.6.2011 byl se žalobcem sepsán protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se žalobce hodlal vyjádřit a požádal o lhůtu a následně pak její prodloužení do 29.7.2011. Požadavku žalobce bylo správcem daně vyhověno. Na základě vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění a jím navrhovaných a předkládaných důkazů v podání ze dne 29.7.2011 správce daně nezměnil výsledek kontrolních zjištění a konstatoval, že nelze stanovit základ daně a daňovou povinnost dokazováním. Dne 15.5.2012 byl se žalobcem sepsán protokol o projednání zprávy o daňové kontrole a byl mu na jeho žádost předán koncept zprávy o kontrole DPH. Žalobce požadoval lhůtu k vyjádření ke konceptu zprávy o kontrole DPH. Správce daně žalobce předvolal k ukončení daňové kontroly na 10.7.2012. Dne 9.7.2012 se žalobce opět omluvil a požadoval náhradní termín. Správce daně tuto omluvu neakceptoval, nový termín nestanovil a zprávu o daňové kontrole doručil zástupci žalobce do datové schránky dne 17.7.2012.

(15) Správce daně dne 29.8.2012 vydal dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za toto období a sdělena povinnost uhradit penále. Proti rozhodnutí žalobce podal 25.9.2012 odvolání. Vzhledem k tomu, že se jednalo o blanketní odvolání, byl žalobce vyzván k uvedení konkrétních důvodů odvolání. Odvolání bylo doplněno na základě výzvy správce daně dne 5.10.2012 žádosti o prodloužení lhůty pro uvedení konkrétních důvodů. Dále bylo doplněno dne 6.11.2012 uvedením odvolacích námitek a dne 17.12.2012 doplněním dalších odvolacích námitek.

(16) Odvolání bylo dne 12.12.2012 postoupeno odvolacímu orgánu. Žalovaný správní orgán uložil správci daně doplnit důkazní řízení o novou výzvu žalobci k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu, tedy k předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty vedené v souladu s ustanovením § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, aby bylo možné postavit najisto, zda lze stanovit žalobci daň dokazováním či nikoliv a zavázal správce daně správní úvahu řádně odůvodnit. Současně měl správce daně u tří srovnatelných subjektů ověřit výši technologických a technických úbytků vyplývajících z přirozených vlastností zásob, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanoveného poplatníkem ve smyslu § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Toto zjištění by bylo využito v případě, že by ani v doplněném odvolacím řízení nebylo možné stanovit daň dokazováním.

(17) Další postup správce daně je zachycen v úředním záznamu ze dne 29.7.2013 č.j. 1396951/13/2212-05403-302539, z něhož je zřejmé vydání nové výzvy žalobci dne 27.5.2013, kdy žalobce do 31.7.2013 na výzvu neodpověděl a skutečnosti požadované správcem daně neprokázal. Správce daně uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neprokázal vedení skladové evidence, nedoložil věrohodně rozdíly mezi počty nakoupených a přepravovaných stromků, nepředložil důkazní prostředky ohledně výše prodejních cen. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. V úředním záznamu je popsáno doplnění řízení k výši technologických a technických úbytků zboží (podílu neprodaných stromků) u dalších subjektů, které prodávaly vánoční stromky formou dožádání.

(18) Dne 14.8.2013 správce daně zaslal doplněné podklady pro odvolací řízení žalovanému správnímu orgánu. Žalovaný správní orgán dne 12.9.2013 vydal výzvu žalobci pod č.j. 22851/13/5000-14304-709739, aby se vyjádřil ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení, k důkazům které prokazují zjištění správce daně a popřípadě navrhl provedení dalších důkazů, k čemuž mu byla stanovena lhůta 15 dnů od doručení výzvy. V této výzvě je popsáno vyhodnocení výsledků doplněného odvolacího řízení odvolacím orgánem a shrnuto, jaké konkrétní nákupy byly za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008 v průběhu daňové kontroly i po doplněném dokazování zpochybněny. Žalobci bylo sděleno, že neunesl důkazní břemeno a nelze mu stanovit daň dokazováním. Byl seznámen s pomůckou, kterou odvolací orgán zvolil, a to normou přirozených úbytků srovnatelného subjektu označeného B ve výši 17,1 % z nakoupeného množství jednotlivých stromků. Stalo se tak s ohledem na skutečnost, že žalobce neprodané stromky spálil a nebylo prokázáno jejich přesné množství. V této výzvě bylo také žalobci sděleno, jaké skutečnosti byly použity v jeho prospěch.

(19) Žalobce se dne 1.10.2013 k věci vyjádřil písemností označenou I. vyjádření odvolatele ke zjištěným skutečnostem a důkazům, návrh provedení dalších důkazních prostředků. Z této písemnosti je zřejmé, že žalobce žalovanému obecně vytýká s odkazem na konkrétní ustanovení daňového řádu pochybení, která však konkrétně nespecifikuje ani nikterak nedokládá. Závěry správce daně označuje jako nesprávné případně nepravdivé.

Návrhy na doplnění dokazování, přestože jsou označeny v nadpisu tohoto podání, učiněny nebyly.

(20) Žalovaný správní orgán rozhodl o odvolání žalobce dne 17.12.2013 pod č.j. 31162/5000-14304-709739 tak, že změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře dodatečný platební výměr č.j. 188401/12/110914304680 ze dne 29.8.2012 tak, že žalobci stanovil daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2008 ve výši 9.618 Kč a sdělil povinnost uhradit penále ve výši 20 % v částce 1.924 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno podrobným shrnutím skutkového stavu věci. Žalovaný správní orgán dále zcela citoval odvolací důvody vyslovené žalobcem v odvolání ze dne 6.11.2012 a v doplněném odvolání ze dne 17.12.2012, jakož i ze dne 2.10.2013. Tyto odvolací důvody postupně posuzoval a vysvětlil, z jakých důvodů nejsou opodstatněné. Dospěl k závěru, že daňovému subjektu nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním a bylo nutné přistoupit k použití pomůcek. Žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře, aby bylo možné stanovit daň dokazováním. Nedoložil totiž věrohodné průkazné důkazní prostředky, kterými by odstranil pochybnosti správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008. Neprokázal, že do daňových přiznání zahrnul uskutečněná zdanitelná plnění za dodání vánočních stromků ve správné výši. Neprokázal, že vykázané tržby z prodeje stromků odpovídaly skutečnosti. Neprokázal ani rozdíly mezi množstvím nakoupených a přepravených stromků. Nedoložil, že počet vykazovaných, neprodaných a zlikvidovaných stromků neodpovídal skutečnosti. Nevedl skladovou evidenci, neprováděl inventarizaci, ani nesledoval počet neprodaných stromků. Žalovaný popsal pomůcku, kterou v daném případě použil, a to co do procentní výše pro stanovení technologických ztrát, jakož i prodejních cen.

IV. Právní názor soudu.

(21) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba důvodná nebyla.

(22) Žalobce v žalobě namítal nesprávnost rozhodnutí pro vady řízení, které mají za následek nezákonnost rozhodnutí. Podle žalobce byl zjištěn skutkový stav, který je v rozporu s obsahem spisu a nedostačující k posouzení věci. Namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů a tvrdil, že rozhodnutí je nicotné. V souvislosti s vytýkanými vadami poukázal na porušení § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Vyslovil názor, že daň byla stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, čímž bylo porušeno ustanovení § 148 daňového řádu ve vztahu k § 47 zákona o správě daní a poplatků a § 264 daňového řádu. Zároveň poukázal na porušení základních zásad daňového řízení a porušení § 88 daňového řádu, kdy žalobci nebylo umožněno realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole nebyla žalobci doručena zákonným způsobem. Navíc nebyla podepsána, a proto se nestala důkazním prostředkem. Bylo porušeno i ustanovení § 98 daňového řádu a § 114 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu. Z provedeného dokazování nevyplývala oprávněnost žalovaného stanovit daň za použití pomůcek. Pomůcky byly navíc nepřiměřené.

(23) Ve vztahu k žalobním námitkám shrnutých v předchozím odstavci soud v první řadě poukazuje na skutečnost, že žalobní námitky žalobce formuloval v obecné poloze. Neuvedl konkrétně, v jakých souvislostech spatřuje pochybení daňových orgánů. Přitom není úkolem soudu vyhledávat pochybení správního orgánu, na základě obecně formulovaných žalobních námitek, neboť řízení o žalobě před správním soudem není ovládáno zásadou

vyšetřovací ale zásadou dispoziční. Povinností daňového subjektu je formulovat žalobní body konkrétně tak, aby mohla být posouzena jejich důvodnost ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí. Pokud jsou žalobní body formulovány obecně, lze je vypořádat pouze v obecné poloze, kdy soud takto formulované žalobní body bez konkrétních souvislostí nemůže ani konkrétně vypořádat. Současně lze v této souvislosti poukázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že kvalita a preciznost ve formulaci obsahu žalobních bodů zároveň předurčuje i obsah rozhodnutí soudu (kupříkladu rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 104/2004). Tvzení žalobce musí být konkrétní, to znamená individualizované ve vztahu k žalobci a k projednávané věci. Musí být doprovázeno argumentací, ze které plyne, z jakých konkrétních důvodů považuje žalobce rozhodnutí za nezákonné či za nicotné. Žalobce musí konkrétně uvést, jakých konkrétních zákonných kroků, postupů, úvah či hodnocení či závěru se daňové orgány dopustily. Spočívá-li žalobní bod ve výtce, že žalovaný se s odvolacími námitkami (bez uvedení jakými) nevypořádal, či neučinil dostatečně, nebo k druhému obsahovému doplnění odvolání (bez specifikace přinejmenším data jeho podání) se žalovaný nevyjádřil, pak nelze takový žalobní bod konkrétně vypořádat.

(24) Žalobce v žalobě uvádí, že nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí žalovaného spatřuje v žalobních bodech, které označil číslicemi 1 – 5. K tomu soud uvádí, že pojmy nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí jsou zcela odlišné pojmy. Nicotné je takové rozhodnutí, které trpí závažnými vadami, pro něž je vůbec nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo schopné vyvolat určité právní následky. Nicotnost se prohlašuje v případě, kdy rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech konkrétního právního vztahu nelze spravedlivě požadovat, aby je respektovaly. Nicotnost daňového rozhodnutí je řešena v ustanovení § 105 daňového řádu. V tomto ustanovení odst. 2 jsou taxativně stanoveny důvody, pro které lze rozhodnutí správce daně považovat za nicotné. V konkrétní záležitosti soud nic takového neshledal. Ostatně je třeba uvést, že žalobce ani v konkrétních souvislostech nicotnost rozhodnutí neoznačil, neuvedl, v jakých konkrétních souvislostech namítanou nicotnost rozhodnutí spatřuje. Naproti tomu nezákonné rozhodnutí lze charakterizovat tak, že bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K nápravě může dojít jeho zrušením nebo změnou v řízení o opravném prostředku. Nezákonnost rozhodnutí lze shledat i z důvodu věcných nedostatků. Žalobce nezákonnost rozhodnutí spatřoval v postupu daňových orgánů, kterým došlo k porušení daňového řádu. Pod bodem 1 namítal porušení § 114 odst. 2 daňového řádu a § 116 odst. 2 téhož zákona. V této souvislosti tvrdil, že žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal s jeho odvolacími námitkami a pokud tak učinil, učinil nedostatečně. K druhému doplnění odolání se žalobce nevyjádřil vůbec. Odůvodnění rozhodnutí je dle žalobce neúplné, nepostačující a nelze z něho zjistit, jakými úvahami se daňové orgány řídily a jaké skutečnosti měly za prokázané. Z toho dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

(25) Tuto námitku soud hodnotil jako nedůvodnou. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný správní orgán podrobně shrnul skutkový stav věci. Současně citoval odvolací důvody, které žalobce uvedl v odvolání ze dne 6.11.2012, ve kterém na základě výzvy správce daně odstranil vady banketního odvolání a uvedl konkrétní důvody, pro které považuje rozhodnutí správce daně za nesprávné. Současně tyto odvolací důvody doplnil dne 17.12.2012. Dále se žalobce vyjádřil na základě výzvy správce daně k doplněnému dokazování, které bylo provedeno v odvolacím řízení, a to dne 2.10.2013 a tyto námitky žalovaný správní orgán rovněž pod body 7 – 11 na straně 9 a 10 v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl. S jednotlivými důvody odvolání se žalované rozhodnutí přehledně a podrobně vypořádalo na straně 10 – 32 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud neshledal opodstatněné tvrzení žalobce, že některé odvolací důvody zůstaly nevypořádány. Současně

soud nesdílí názor, že z obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jakými úvahami se žalovaný správní orgán řídil a jaké skutečnosti měl za prokázané. Naopak v rozhodnutí jsou uvedeny zcela srozumitelné a přezkoumatelné úvahy správce daně k jednotlivým odvolacím námitkám a jsou z nich patrné závěry a hodnocení žalovaného správního orgánu. Soud proto nedospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

(26) Pod bodem 2 žalobce bez konkrétního odůvodnění vyslovil názor, že žalovaný stanovil daň po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Poukázal přitom pouze na pochybení při výkladu § 148 daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 264 daňového řádu opět bez bližší specifikace. Soud tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou. Daňový subjekt je povinen ve smyslu § 101 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o z přidané hodnoty, ve znění platném pro konkrétní zdaňovací období podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období daňové přiznání, a to i za situace, že mu daňová povinnost nevznikla. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počíná svůj běh dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odstavce třetího téhož ustanovení, pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení, nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Původní právní úprava v § 47 zákona o správě daní a poplatků stanovila, že nebylo možné daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Na rozdíl od současně platné právní úpravy však nestanovila taxativně úkony, které lze považovat za úkony kvalifikované a mající pak jednoznačně za následek prodloužení běhu lhůty pro vyměření daně. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu upravuje běh a délku lhůty pro vyměření daně, která započala svůj běh podle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Běh a délka lhůt pro vyměření daně se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůty pro stanovení daně v § 148 daňového řádu. Počátek běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován.

(27) S odkazem na citovanou platnou právní úpravu lze dovodit, že u žalobce od data 31.12.2008 započala běh tříletá lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008, která by uplynula dne 31.12.2011. U žalobce však byla kontrola na dani z přidané hodnoty zahájena mimo jiné i za toto konkrétní zdaňovací období dne 10.2.2010. Tato daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě pro vyměření daně. Vzhledem k tomu, že zahájení daňové kontroly představuje kvalifikovaný úkon, započala tříletá lhůta znovu svůj běh, a to od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven, to je od konce roku 2010, a to do konce roku 2013. Žalobci bylo žalobou napadené rozhodnutí oznámeno dne 20.12.2013, což bylo před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Námitka žalobce proto není důvodná.

(28) Na tomto závěru nemůže nic změnit ani rozvinutá argumentace právního zástupce žalobce při jednání před krajským soudem, kdy tvrdil, že uplynutí prekluzivní lhůty dovozuje ze skutečnosti, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, a tudíž nebyla daň doměřena ve lhůtě stanovené zákonem. V dané věci je podstatné, kdy došlo k pravomocnému ukončení doměřovacího řízení, což se stalo před uplynutím tříleté lhůty stanovené v § 148 daňového řádu. Ani doplnění důvodu, pro který má žalobce za to, že došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty navíc učiněné po marném uplynutí dvouměsíční lhůty stanovené v § 72

odst. 1 ve vztahu k § 71 odst. 2, věta druhá s.ř.s. nebylo opodstatněné. Soud přitom vycházel i z dalšího dílčího závěru, který bude vysvětlen v dalších částech rozsudku, že daňová kontrola byla se žalobcem projednána a byla i řádně ukončena.

(29) Pod bodem 3 žaloby žalobce namítal porušení základních zásad daňového řízení bez bližší specifikace. Upozorňoval v této souvislosti na to, že mu žalovaný nevrátil účetní a daňové doklady, písemné podklady a evidence, které od něho převzal. Za tohoto stavu nemohl správce daně prokázat jakékoliv své tvrzení a závěry, které vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, a proto byly dodatečné platební výměry vydány po vadném procesním postupu. Podle žalobce žalovaný nemohl prověřit podklady, ze kterých správce daně vycházel, jeho přezkumná činnost v rámci odvolacího řízení byla omezena, navíc byla chybně aplikována ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty k blíže nespecifikované početní chybě. Ani tuto námitku nepovažuje soud za důvodnou. V této souvislosti nutno uvést, že při jednání před krajským soudem zástupce žalobce k této námitce tvrdil, že měl v podstatě na mysli skutečnost, že nebyl schopen svá tvrzení vůči správci daně dokázat, neboť mu správce daně nevrátil či ztratil jemu předložené doklady. Takto doplněná žalobní námitka se mívá se smyslem písemně vyjádřené žalobní námítky pod bodem 3 žaloby, a proto ji ve vztahu k unesení žalobcova důkazního břemene akceptovat nelze. Jedná se v tomto smyslu o novou námitku uplatněnou po lhůtě stanovené soudním řádem správním. Žalobce ani nikterak nedoložil, že by mu nebylo umožněno nahlédnout do spisu nebo že by jeho žádost o nahlédnutí do spisu byla zamítnuta, a tudíž nebyl v tomto směru žalobce zkrácen na svém právu.

(30) Pokud jde o tvrzení žalobce, že mu nebyly vráceny zapůjčené účetní a daňové doklady, pak k tomu lze odkázat na úřední záznam pracovníků správce daně, ve kterém je uvedeno, že doklady zapůjčené žalobcem při zahájení daňové kontroly byly žalobci vráceny dne 2. 8. 2010 při zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2009, přestože tato skutečnost nebyla v protokole o zahájení této daňové kontroly zachycena. O tom, které doklady žalobce správci daně předložil, svědčí fotokopie těchto dokladů, které si správce daně pořídil před tím, než originály dokladů žalobci vrátil. Skutečnost, že žalobce byl opakovaně vyzýván k tomu, aby předložil daňovou evidenci a evidenci pro účely DPH ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o dani z příjmů a § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť žádné takové doklady a evidence nepředložil, svědčí o tom, že žalobce v této souvislosti neunesl své důkazní břemeno ohledně souvislostí mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. V této souvislosti také dospěl správce daně i žalovaný k závěru, že nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalobce totiž nepředložil ani takové důkazy, které by mohly nevedenou daňovou evidenci nahradit tak, aby bezpochybným způsobem byla doložena veškerá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, která žalobce uvedl v daňovém přiznání. To se žalobci nepodařilo. Soud neshledal porušení základních zásad daňového řízení, neboť správce daně se žalobcem spolupracoval, o čemž svědčí výzvy, které byly žalobci vydány a doručeny, aby v těchto výzvách popsáním způsobem odstranil pochybnosti správce daně. O spolupráci správce daně se žalobcem svědčí skutečnost, že byl seznámen s výsledky daňové kontroly a posléze při projednání výsledků mu byl dodatečně předán koncept této daňové kontroly a po seznámení se s výsledky daňové kontroly bylo žalobci umožněno se písemnou formou k těmto výsledkům vyjádřit. Výhrady žalobce však nebyly hodnoceny jako pro věc relevantní a ve vztahu k závěrům správce daně opodstatněné.

(31) Soud uzavřel, že žalovaný měl možnost prověřit žalobcem předložené podklady, které jsou ve fotokopiích založeny ve spise a na jejich základě prověřit správnost žalobcem vykázaných údajů v daňovém přiznání. Pokud žalobce argumentoval početní chybou a

nesprávným výkladem obsahu podkladů žalobce, pak k tomu rovněž neuvedl bližší odůvodnění. Vzhledem k tomu, že přezkumné soudní řízení je přísně vázáno na zásadu dispoziční a je úkolem soudu prověřovat namítané nezákonnosti pravomocných rozhodnutí v intencích žalobních námitek vznesených ve lhůtě stanovené soudním řádem správním a nikoliv zásadou vyšetřovací, soud nemohl posoudit takto blíže nekonkretizovanou žalobní námitku s konkrétním výsledkem. Není povinností ani úkolem soudu dohledat případnou početní chybu či domýšlet, k jakému nesprávnému výkladu obsahu podkladů žalobce mělo v této souvislosti dojít. Ani tato námitka není proto soudem hodnocena jako důvodná.

(32) Pod bodem čtyři žaloby žalobce namítal porušení § 88 daňového řádu, neboť dle jeho názoru mu správce daně neumožnil realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole a nedoručil žalobci zprávu o daňové kontrole zákonným způsobem. Zpráva o daňové kontrole nepodepsaná se nemohla stát důkazním prostředkem. Soud prověřil písemnosti ve spise ve vztahu k této žalobní námitce a na základě těchto písemností jí hodnotil jako nedůvodnou. Žalobce byl dne 10. 6. 2011 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu, o čemž svědčí protokol pod č.j. 120411/11/110934301210. K tomuto výsledku kontrolního zjištění měl možnost žalobce podat vyjádření ve lhůtě do 27. 6. 2011, u které požádal o její prodloužení do 29. 7. 2011. Žalobce využil možnosti vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění a navrhl jeho doplnění. Na základě tohoto vyjádření ke kontrolním zjištěním však správce daně výsledek kontrolních zjištění nezměnil a uzavřel, že žalobci nelze stanovit základ daně a daňovou povinnost dokazováním. Tuto skutečnost správce daně žalobci sdělil při projednání zprávy o daňové kontrole, o čemž byl sepsán protokol dne 15. 5. 2012 pod č.j. 99016/12/110934304210 a na žádost žalobce mu byl předán koncept zprávy o daňové kontrole. Žalobce požadoval další lhůtu k vyjádření se ke konceptu zprávy o kontrole, avšak tento požadavek neshledal správce daně opodstatněný, s odkazem na zásadu koncentrace stanovenou v § 88 odst. 3 daňového řádu již žalobci neumožnil v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat další doplňování důkazů, neboť nedošlo na základě prvního vyjádření žalobce ke změně výsledku kontrolního zjištění. To vyplývá i z poučení, kterého se žalobci dle protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole dostalo. Správce daně žalobce předvolal na 10. 7. 2012 k podpisu zprávy o daňové kontrole. Dne 9. 7. 2012 se žalobce omluvil a požádal o stanovení náhradního termínu. Tuto omluvu správce daně neakceptoval a zprávu o daňové kontrole doručil zástupci žalobce do datové schránky dne 17. 7. 2012. Tímto postupem neporušil ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu a jako den doručení zprávy o daňové kontrole, a tudíž i den jejího projednání a ukončení lze považovat den 17. 7. 2012. Žalobce měl vytvořen časový prostor pro vyjádření se k obsahu kontrolního zjištění bezprostředně po seznámení se s výsledkem daňové kontroly a na základě jeho vyjádření k tomuto výsledku také správce daně doplňoval dokazování. Na základě doplněného dokazování však výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Z toho důvodu již nebylo možné znovu se vyjadřovat ke shodnému obsahu zprávy o daňové kontrole, neboť tento postup by byl v rozporu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu. Soud proto uzavřel, že zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem řádně projednána a žalobci byla doručena zákonem stanoveným způsobem.

(33) Pod námitkou č. 5 žalobce namítal porušení § 98 a § 113 odst. 2 a § 114 odst. 4 daňového řádu, neboť dle jeho názoru nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, kdy bylo odvolací řízení doplněno nesplnitelnou a vnitřně rozpornou výzvou daňovému subjektu k předložení podkladů, které však již byly správci daně předloženy. Žalovaný dále pochybil při určení technologických ztrát a pomůcky, které byly použity, byly nepřiměřené. Ani tuto námitku soud nehodnotil důvodnou. Soud posuzoval, zda byly v projednávaném případě splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Podle

ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň dle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Podle odstavce druhého tohoto ustanovení, stanoví-li správce daně daň dle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle odstavce třetího pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

(34) Povinností žalobce bylo daň přiznat a současně měl povinnost své tvrzení doložit. Pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl a zároveň nelze daň stanovit dokazováním, nastupuje postup stanovení daně dle pomůcek. Soud proto zkoumal, zda byly v dané věci kumulativně splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Splnění těchto podmínek soud shledal a naplněním těchto podmínek se zabýval i žalovaný správní orgán na straně 18 – 31 rozhodnutí. Žalobci bylo postupně podrobně vysvětleno, jakou zákonnou povinnost nesplnil, konkrétně nevedl evidenci pro účely DPH v souladu s ustanovením § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a případné náhradní evidence nepředložil ani v odvolacím řízení. Z evidence, kterou žalobce předložil, tj. z knihy tržeb nebylo možné ověřit, zda obsahuje průkazné údaje o stavu zásob zboží a zda jsou v ní zahrnuta veškerá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Stanovení daňové povinnosti bylo zachyceno v úředním záznamu a s použitými pomůckami byl žalobce seznámen. Žalobce neprokázal, že vykázané tržby z prodeje stromků odpovídaly skutečnosti, neprokázal rozdíly mezi množstvím nakoupených a přepravených stromků, nedoložil, že počet vykazovaných neprodaných a zlikvidovaných stromků odpovídal skutečnosti, nevedl skladovou evidenci, neprováděl inventarizaci ani nesledoval počet neprodaných stromků, ani neměl podrobné údaje o množství prodaných stromků včetně jejich druhů a prodejních cen. Správce daně dbal i na respektování principu proporcionality, kdy jako pomůcka byla použita kniha tržeb a informace poskytnuté dalším daňovým subjektem, aby byla daň žalobci stanovena dostatečně spolehlivě. Jako pomůcka byla zvolena norma přirozených úbytků srovnatelného subjektu označeného písmenem B ve výši 17,1 %, jak vyplývá ze strany 30 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto uzavřel, že při stanovení daňové povinnosti žalobci byly respektovány zákonem stanovené podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek a správce daně i žalovaný dbali na to, aby byly zohledněny i veškeré výhody, které pro žalobce vyplynuly. Postup žalovaného správního orgánu je konkrétně popsán na straně 31 žalobou napadeného rozhodnutí. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že byla věc posouzena po právní stránce nesprávně, soud neshledal vady řízení, které by měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, kdy žalobce byl výzvami odpovídajícími daňovému řádu vyzván k odstranění pochybností správce daně, což se mu, jak je výše uvedeno, nepodařilo. Námitka žalobce, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, proto nemůže obstát. Stejně tak jak je pod bodem č. 24 tohoto rozsudku uvedeno, soud neshledal ani z úřední povinnosti nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Závěr, náklady řízení

(35) Soud proto uzavřel, že žalobkyní uvedené žalobní námitky neshledal důvodné a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

(36) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému v tomto řízení právo na náhradu nákladů řízení přiznáno nebylo, neboť žádné náklady nepožadoval.

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 8. října 2014

Předsedkyně senátu:
JUDr. Marie T r n k o v á v.r.

Za správnost vyhotovení:
Zdeňka Soukupová