



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **P.D.**, bytem X, zast. Pavlem Bergmannem, daňovým poradcem v Benešově, Tyršova 194, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2013, čj. 31161/5000-14304-709739, **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 :

Žalobou doručenou dne 20. 2. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2013, čj. 31161/5000-14304-709739, jímž byl změněn dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2009. Napadenému rozhodnutí je vytýkáno porušení ustanovení § 114 odst. 2 a § 116 daňového řádu spočívající v tom, že nebyly projednány veškeré žalobcem uplatněné odvolací námitky. Rozhodnutí nahlíží jako neúplné, nepostačující pro přezkoumání jeho zákonnosti a nelze zjistit, jakými úvahami se finanční orgány řídily a jaké skutečnosti vzaly

za prokázané. Dovozuje se, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

Dále se namítá, že daň byla uložena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Porušení základních zásad daňového řízení je spatřováno v tom, že žalobci nebyly vráceny účetní a daňové doklady, které správce daně převzal. Žalobce v odvolání namítal, že za daného skutkového stavu není správce schopen prokázat jakákoliv tvrzení a závěry uvedené v kontrolní zprávě a dodatečný platební výměr byl vydán vadným procesním postupem. Žalovaný nemohl prověřit doklady, ze kterých správce daně vycházel. Ve vztahu k početní chybě byl nesprávně aplikován zákon o dani z přidané hodnoty.

Žalobci nebylo umožněno realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole, kontrolní zpráva nebyla žalobci doručena zákonným způsobem. Nepodepsaná kontrolní zpráva se nestala důkazním prostředkem.

V odvolacím řízení byla vydána nesplnitelná a vnitřně rozporná výzva pro žalobce. Žalobce zastává názor, že z provedeného dokazování nevyplývá oprávněnost žalovaného daň stanovit za použití pomůcek. Vady řízení, na které se poukazuje, mají za následek nezákonnost rozhodnutí. Skutková zjištění jsou v rozporu s obsahem spisu a nepostačují pro posouzení věci. Z toho se uzavírá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobní námitky byly uplatněny bez konkretizace toho, o jaké skutečnosti se námitky opírají. To má za následek, že tvrzení jsou bezobsažná a znemožňují smysluplné reagování na uplatněné výhrady. Žalobce konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami nevypořádal a současně překvapivě toto tvrzení zmírňuje a koriguje tak, že odvolací námitky eventuálně vypořádány byly, avšak stalo se tak nedostatečně a bylo opomenuto druhé obsahové doplnění odvolání. Podání žalobce byla porovnána, v prvním doplnění náležitostí odvolání bylo reagováno na výzvu správce daně k odstranění vad původně blanketárního odvolání. První doplnění odvolání je datováno dne 12. 12. 2012, tím žalobce rozumí „druhé obsahové doplnění odvolání“, jímž se žalovaný zabýval zevrubně na stranách 17 a 18 napadeného rozhodnutí. Druhé obsahové doplnění odvolání spis neobsahuje. Na stranách 18 až 32 napadeného rozhodnutí se žalovaný vypořádal s námitkami obsaženými v podání žalobce označeném jako první vyjádření odvolatele ke zjištěným skutečnostem a důkazům, návrh provedení dalších důkazních návrhů ze dne 1. 10. 2013. Není tudíž zřejmé, jaké podání žalobce zůstalo nevypořádáno.

Daň nebyla dodatečně doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, která činí 3 roky, plyne od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Tříletá lhůta začala proto běžet od 31. 12. 2009 a uplynula 31. 12. 2012. Daňová kontrola byla zahájena 10. 2. 2010, tím byla prolomena tříletá lhůta pro vyměření daně a začala běžet znovu tříletá lhůta od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu spraven, tedy od konce roku 2009 a plynula do konce roku 2013. Napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 20. 12. 2013, tudíž před uplynutím lhůty.

Žalobcovo tvrzení o nevrácení dokladů zapůjčených při daňové kontrole bylo předmětem šetření stížnosti žalobce. Finanční úřad v Táboře i žalovaný měli pro své rozhodování k dispozici relevantní dokumenty, včetně kopií dokladů původně zapůjčených žalobcem. Daňový řád v souvislosti se zapůjčováním a vrácením dokladů v rámci probíhající daňové kontroly vychází z předpokladu, že v okamžiku vydávání dodatečných platebních

výměrů nebude mít správce daně respektive odvolací orgán k dispozici originální doklady. Při rozhodování bylo pracováno s kopiemi těchto dokladů. Vystala proto situace, kdy zapůjčené doklady byly řádně vráceny a přesto byl správce daně schopen svá rozhodnutí řádně zdůvodnit a odvolací orgán mohl posoudit soulad rozhodnutí s právními předpisy a skutkovým stavem. Z rozhodnutí je zřejmé, že daň byla stanovena za použití pomůcek a odkaz na použité pomůcky je v napadeném rozhodnutí obsažen. Daňový řád vymezuje minimální rozsah, v němž musí být napadené rozhodnutí přezkoumáno. Jiné skutečnosti zohlední tehdy, vyjdou-li v průběhu odvolacího řízení najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Výhrada žalobce, že žalovaný je povinen zabývat se z úřední povinnosti všemi doklady, je nesprávná. Výtkou žalobce o nesprávné aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty se nelze zabývat, protože není seznatelné, co touto výtkou má žalobce konkrétně na mysli.

Z protokolů a podání žalobce nevyplývá, že by žalobce všechny požadované doklady doložil a prokázal skutečnosti podle obsahu výzvy z 27. 5. 2013.

K výsledkům daňové kontroly se žalobce vyjádřil, zpráva byla se zástupcem žalobce řádně projednána a pro nedostatečně zdůvodněné omluvy zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole doručil správce prostřednictvím datové schránky. Zástupce žalobce při projednání zprávy dne 15. 5. 2012 uvedl, že v měsíci červnu 2012 bude na plánované zahraniční dovolené. Zástupce žalobce byl předvolán na 10. 7. 2013 k ukončení daňové kontroly, tedy 10 dní po skončení avizované dovolené. Zástupce žalobce přesto náhradní termín navrhl na 6. 8. 2012. Tento nepodložený požadavek se jeví jako obstrukční jednání, zvláště je-li podání obsahující omluvu datováno dne 2. 7. 2012 a doručeno dne 9. 7. 2012, kdy zástupce žalobce plně vykonával svoji činnost daňového poradce. Kromě toho se k podepsání zprávy o kontrole mohl dostavit žalobce sám, protože tento úkon nevyžadoval žádné zvláštní odborné znalosti. Současně byl žalobce předvoláním upozorněn na skutečnost, že nedostaví-li se, či se náležitě neomluví, budou zprávy doručeny do vlastních rukou a den doručení bude považován za den ukončení daňových kontrol. Zpráva o daňové kontrole byla projednána již 15. 5. 2012, čímž došlo k vyčerpání žalobcova práva na projednání zprávy o daňové kontrole. Při podpisu zprávy šlo o pouhý úkon o doručení této zprávy nepodléhající formalizovanému režimu podle § 88 odst. 5 daňového řádu. V dané věci došlo k projednání i seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, správce daně se písemností z 12. 6. 2012 pokusit předvolat žalobce k podepsání zprávy, avšak žalobce ani jeho zástupce se na předvolání nedostavili, v souladu se zásadou přiměřenosti byl zvolen postup nejméně zatěžující a současně takový, aby nedošlo ke zkrácení práv žalobce a zpráva byla zástupci žalobce doručena prostřednictvím datové schránky. V této fázi daňové kontroly žalobce již nebyl nadán právem činit další návrhy. Při podpisu zprávy o daňové kontrole se jedná o pouhý administrativní úkon. Projednání zprávy dokládá protokol z 15. 5. 2012. Podpis na zprávě o daňové kontrole byl nahrazen doručením této zprávy žalobci. Informační povinnost vůči žalobci byla splněna, materiální smysl a účel ustanovení § 88 daňového řádu byl dodržen a postup správce není proto v rozporu s daňovým řádem.

Se zřetelem k formulaci žalobního bodu o nicotnosti nelze dovodit, v čem by měla nicotnost rozhodnutí spočívat, přičemž žalovaný nicotnost rozhodnutí neshledal.

Ze spisů žalovaného vyplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.

Žalobce podal dne 25. 1. 2010 přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2009. Jako hlavní ekonomickou činnost označil činnost obchodní.

Protokolem ze dne 10. 2. 2010 je doloženo zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2009.

V uvedeném zdaňovacím období žalobce mimo jiné obchodoval s vánočními stromky. Pro pochybnosti vyvstálé z žalobcem předložených účetních dokladů a evidencí byl žalobce výzvou ze dne 6. 9. 2010 vyzván k prokázání konkrétních skutečností souvisejících s prodejem vánočních stromků v zájmu prokázání, že daňové přiznání zahrnuje veškerá uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Žalobce se k prodeji vánočních stromků vyjádřil. Uvedl, jakým způsobem a od jakých subjektů stromky nakupoval, jakým způsobem byly likvidovány neprodané stromky.

Tato žalobcova tvrzení byla prostřednictvím dožádaných správců daně ověřována u obchodních partnerů žalobce a za stejným účelem bylo vyslechnuto několik svědků.

Žalobce nevedl evidenci předepsanou zákonem o dani z přidané hodnoty a na základě podkladů předložených žalobcem a po vyhodnocení svědeckých výpovědí a dokladů opatřených prostřednictvím dožádaných správců daně bylo uzavřeno, že daň nelze stanovit dokazováním a stane se tak podle pomůcek.

S výsledkem kontrolních zjištění byl žalobce seznámen, na základě jeho podání z 29. 7. 2011, nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.

Protokol z 15. 5. 2012 dokládá, že zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána. Koncept zprávy byl zástupci žalobce předán. Z protokolu o jednání je jednoznačně seznatelné, že předmětem jednání bylo projednání zpráv o daňové kontrole, průběh jednání je podrobně popsán a uvádí se, že výsledek kontrolních zjištění na základě žalobcova podání změněn nebyl. Zástupce žalobce požádal o předání konceptu zpráv o daňové kontrole, ty mu byly předány a byl upozorněn na to, že vzhledem k tomu, že nedošlo ke změně kontrolních zjištění, není prostor k navrhování doplnění kontrolního výsledku. Zástupce žalobce byl uvědoměn o tom, že bude předvolán k jednání ve věci podepsání kontrolních zpráv.

Zástupce žalobce vyjádřil nesouhlas s názorem správce daně, že v této fázi daňové kontroly nemá možnost k obsahům konceptů zpráv se vyjádřit a učinit návrh nových důkazních prostředků. Požádal o lhůtu pro své vyjádření do 30. 7. 2012. Současně uvedl, že v měsíci červnu 2012 bude trávit dovolenou v zahraničí.

Žalobce i jeho zástupce byli dne 12. 6. 2012 předvoláni na den 10. 7. 2012 v záležitosti ukončení mimo jiné daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2009. Z odůvodnění písemnosti vyplývá, že k projednání zprávy došlo dne 15. 5. 2012. Kontrolu je nezbytné ukončit podle § 88 odst. 4 podepsáním zprávy. Současně se adresátu dostává poučení o tom, že pro případ, že se nedostaví a náležitě neomluví, bude zpráva doručena do vlastních rukou a den doručení zprávy bude považován za den ukončení daňové kontroly.

Žalobce podáním ze dne 2. 7. 2012 omluvil neúčast při nařízení jednání a sdělil, že se nemůže pro již nahlášenou dovolenou jednání v daný termín účastnit. Navrhl termín jednání dne 6. 8. 2012. Tato žádost byla vyřízena správcem daně dne 12. 6. 2012, této žádosti nebylo

vyhověno s odůvodněním, že stanovení lhůty je spojeno s určitou povinností nebo právem daňového subjektu. Protože ke změně výsledků kontrolních nedošlo, proto nelze uplatňovat další návrhy a doplnění s odkazem na § 88 odst. 3 daňového řádu. Právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění bylo využito a stanovení lhůty k projednaným zprávám o kontrole by bylo v rozporu se zásadou koncentrace a nad rámec práv, která může daňový subjekt uplatňovat v souvislosti s ukončením daňové kontroly.

Dne 12. 7. 2012 byla vyhotovena zpráva o daňové kontrole a ta byla zástupci žalobce doručena dne 17. 7. 2012 do datové schránky.

Úřední záznam o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byl vyhotoven dne 22. 8. 2012.

Dne 29. 9. 2012 byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému žalobce podal blanketární odvolání.

Dne 1. 10. 2012 byla pro žalobce vydána výzva k odstranění konkrétně specifikovaných vad odvolání ve lhůtě do 15 dnů od doručení výzvy.

Dne 5. 10. 2012 obdržel Finanční úřad v Táboře žádost žalobce o prodloužení lhůty k odůvodnění odvolání do 30. 11. 2012 pro zaneprázdnění a časové náročnosti kvalifikovaného zpracování odvolání pro složitost právní úpravy a skutkových záležitostí věci.

Rozhodnutím ze dne 9. 10. 2012 byla lhůta k odůvodnění odvolání prodloužena do 31. 10. 2012.

Dne 6. 11. 2012 bylo Finančnímu úřadu v Táboře doručeno odůvodnění odvolání, jímž se žalobce dovolával porušení § 88 daňového řádu a namítal prekluzi daně.

Dne 17. 12. 2012 správce daně převzal podání označené jako první obsahové doplnění náležitostí odvolání, ve kterém se dovolával porušení základních zásad daňového řízení, kdy poukázal na to, že správce daně převzal veškeré daňové a účetní doklady a není za daného skutkového stavu schopen prokázat jakékoli tvrzení a závěry uvedené v kontrolní zprávě.

V odvolacím řízení byla dne 12. 9. 2013 vydána výzva, aby se žalobce vyjádřil ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Ve výzvě je obsaženo vyhodnocení výsledků doplnění odvolacího řízení. Uvádí se, jaké byly využity pomůcky, a žalobce byl obeznámen se způsobem vypočtení daně podle pomůcek.

Na tuto výzvu žalobce reagoval vyjádřením doručeným dne 2. 10. 2013 ke zjištěným skutečnostem a důkazům. Ve vyjádření poukázal na předpisy upravující doplnění řízení v odvolacím řízení a postup odvolacího orgánu při doměření daně podle pomůcek zpochybnil počet nakoupených stromků, jejich cenu a počet stromků neprodaných.

Odvolání žalobce bylo projednáno napadeným rozhodnutím, jehož odůvodnění se člení podle jednotlivých podání, vypořádávají se odvolací námitky obsažené v odůvodnění blanketárního odvolání ze dne 6. 11. 2012, následuje vypořádání námitek z doplnění odvolání ze 17. 12. 2013 a žalovaný se zabýval výhradami uplatněnými v podání označeném jako

vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům. K odvolací námitce o porušení § 88 daňového řádu bylo odkázáno na termín seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se žalobce vyjádřil, přičemž na podkladě tohoto vyjádření nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by výsledek kontrolního zjištění změnily. Proto dne 15. 5. 2012 došlo k projednání kontrolní zprávy, přičemž ta nebyla podepsána se zřetelem k neukončenému řízení o stížnosti daňového subjektu. Koncept zprávy byl žalobci poskytnut. Žádost o lhůty k vyjádření byla shledána důvodnou a byl stanoven termín k ukončení daňové kontroly. Omluva žalobce nebyla akceptována a nový termín k podpisu zprávy stanoven nebyl, a proto byla kontrolní zpráva doručena datovou schránkou. Byla-li zpráva projednána a následně doručena, nejedná se o nezákonný postup. Nedošlo-li k doplnění dokazování na základě vyjádření žalobce a nenastala změna výsledků kontrolního řízení, neměl daňový subjekt možnost uplatňovat další návrhy k doplnění řízení, na rozdíl od předchozí právní úpravy. Žádosti o lhůtu k vyjádření ke zprávě nebylo vyhověno a byl stanoven termín k ukončení daňové kontroly, přičemž žalobce se omluvil. Omluva akceptována nebyla a kontrolní zpráva byla zaslána datovou schránkou. Zpráva o daňové kontrole byla projednána a doručení této zprávy znamená ukončení daňové kontroly. Doručení se uskutečnilo zmocněnci žalobce s neomezenou plnou mocí. Prekluzivní lhůta pro doměření daně za IV. čtvrtletí 2009 neuplynula, jestliže daňová kontrola byla zahájena dne 10. 2. 2010 a od konce tohoto roku začala plynout znovu tříletá lhůta, která uplynula závěrem roku 2013. Žalobcem předložené doklady byly vráceny, o čemž svědčí úřední záznam sepsaný dvěma pracovníky správce daně. V odvolacím řízení bylo pak nutné ověřit, zda správce daně neměl jinou možnost než stanovit daň podle pomůcek. Doplnění řízení v rámci odvolacího řízení není nepřipustné. V doplněném odvolacím řízení bylo zjištěno, že dokazováním daňovou povinnost stanovit nelze. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné ověřit, zda byla do přiznání k dani uvedena všechna zdanitelná plnění z prodeje vánočních stromků, protože žalobce nevedl evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, předložené písemnosti nelze považovat za evidenci obchodního majetku, kniha tržeb nebyla vedena v souladu s § 100 zákona. Žalobcem předložené doklady nepostačují ke stanovení daně dokazováním. Žalobce nepředložil věrohodné a průkazné důkazní prostředky, jimiž by byly odstraněny pochybnosti správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Nebylo prokázáno, že do daňových přiznání byla zahrnuta veškerá uskutečněná zdanitelná plnění za dodání vánočních stromků ve správné výši, vykázané tržby z prodeje stromků odpovídají skutečnosti, neprokázal rozdíly mezi množstvím nakoupených a prodaných stromků, nedoložil, že počet vykazovaných neprodaných a zlikvidovaných stromků odpovídá skutečnosti, nevedl skladovou evidenci, neprováděl inventarizaci, ani nesledoval počet prodaných stromků, nevedl údaje o množství prodaných stromků, jejich druhů, prodejních cenách. Počet neprodaných stromků nebyl doložen a v odvolacím řízení bylo zjišťováno, jaké množství neprodaných stromků likvidují tři srovnatelné subjekty. Na základě těchto zjištění byla jako pomůcka stanovení technologických ztrát využita zjištění u srovnatelného subjektu B, kdy ztráty činí 17,1 % z nakoupeného množství stromků. Pro výpočet daně byly použity prodejní ceny z knihy tržeb žalobce. Žalovaný shledal, že žalobce při dokazování nesplnil některé své povinnosti, bez součinnosti s daňovým subjektem nebylo možno daň stanovit dokazováním a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Výpočet daně podle pomůcek je v napadeném rozhodnutí uveden.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2009, přičemž daň byla doměřena za použití pomůcek. V tomto

zdaňovacím období žalobce dosáhl zdanitelných plnění při nákupu a prodeji vánočních stromků. Uplatněnými žalobními body jsou vytýkána porušení procesních předpisů.

Napadenému rozhodnutí je vytýkáno nevypořádání všech odvolacích námitek, přičemž není konkretizováno, které z námitek zůstaly neprojednány. Na soudu není za žalobce vyhledávat, která z odvolacích námitek zůstala neprojednána. Přesto žalobnímu tvrzení o neprojednaných odvolacích námitkách přisvědčit nelze.

Žalobce podal blanketární odvolání, které bylo odůvodněno k výzvě správce daně. V odůvodnění odvolání namítal porušení § 88 daňového řádu a prekluzi práva daň doměřit. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný se důkladně zabýval tím, došlo-li k porušení ustanovení § 88 daňového řádu, kdy poukázal na právní úpravu, a tu následně aplikoval na zjištěný skutkový stav. To je z rozhodnutí napadeného rozhodnutí zcela zjevné. Námitka prekluze pak byla vypořádána na straně 16 a 17 napadeného rozhodnutí.

Žalobce doplnil své odvolání podáním označeným jako první obsahové doplnění náležitostí odvolání, ve kterém poukazoval na porušení základních zásad daňového řízení, která shledal v rozhodování na základě chybějících dokladů. I tato odvolací námitka byla projednána, což je zjevné ze strany 17 a 18 napadeného rozhodnutí.

Další písemnost uplatněná žalobcem v odvolacím řízení je označená jako vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důvodům. I obsahem tohoto vyjádření se žalovaný zabýval, což učinil na straně 18 až 31 napadeného rozhodnutí. Mínil-li žalobce druhým obsahovým doplněním odvolání právě vyjádření ke zjištěným skutečnostem, pak i toto podání bylo v napadeném rozhodnutí zcela vyčerpáno. Jiné druhé obsahové doplnění odvolání předložený spis neobsahuje.

Uplatněné odvolací námítka byly vypořádány zcela vyčerpávajícím způsobem a nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce o tom, že tak nebylo učiněno dostatečně.

Jak již bylo uvedeno, žalovaný ke každé jednotlivé odvolací námitce uvedl, z jakých právních norem vychází, následuje vysvětlení postupu při aplikaci daných předpisů na zjištěný skutkový stav, který je konkretizován a dovozuje se právního zjištění. Je tedy zjevné, z jakého skutkového stavu bylo vycházeno, jaké předpisy byly aplikovány a jaký závěr byl učiněn.

Jestliže byly žalobcem uplatněné výhrady v odvolacím řízení projednány, což odůvodnění napadeného rozhodnutí dokládá, odpovídá toto rozhodnutí požadavkům stanoveným § 116 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí má oporu ve spise a zcela přezkoumatelným srozumitelným způsobem vyjadřuje reakci odvolací instance na uplatněné odvolací námítka a vyjádření žalobce učiněné v průběhu odvolacího řízení. Napadené rozhodnutí nebylo proto vydáno v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce při jednání dne 8. 10. 2014 předložil podání ze dne 2. 1. 2013 označené jako druhé obsahové doplnění odvolání proti rozhodnutím správce daně. Z obsahu této písemnosti vyplývá, že nesprávnost napadeného rozhodnutí je spatřována v tom, že uplatňuje žádost o nahlédnutí do spisu daňového subjektu podle § 66 zákona a žádá o pořízení kopií části spisu podle § 67 zákona. Současně uvádí, že prvostupňové rozhodnutí je nesprávné a byl neúplně zjištěn skutkový stav, na který byla nesprávně aplikována ustanovení zákona o dani z přidané

hodnoty. Doklady, které žalobce požaduje, jsou podstatné pro rozhodnutí o přiměřenosti pomůcek.

Toto podání bylo soudem posouzeno podle jeho obsahu, kdy obecně se sice poukazuje na nesprávnost prvostupňového rozhodnutí, nicméně se uplatňuje nahlédnutí do spisu a požadují se kopie listin. Obsahově toto podání neobsahuje odvolací námitky. Nejsou tu tudíž žádné odvolací námitky, které zůstaly neprojednány. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že odvolací instance přezkoumávala dodržení procesního postupu při daňové kontrole. Učinila zjištění o tom, že daň za použití pomůcek lze na podkladě shromážděných důkazních prostředků dodatečně vyměřit a zabývala se aplikací právních předpisů na souzenou věc. Z podrobného odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že přiměřeností pomůcek při dodatečném stanovení daně se žalovaný zabýval. Není tu proto žádná věcná odvolací námitky, která by zůstala neprojednána.

Soud nesdílí názor žalobce, že k dodatečnému doměření daně za IV. čtvrtletí 2009 došlo po uplynutí prekluzivní lhůty. V souzené věci bylo rozhodováno o dani z přidané hodnoty, kdy žalobce ve stanovené lhůtě podal daňové tvrzení. Ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, přičemž tato lhůta činí 3 roky. Protože jedná se o daň za IV. čtvrtletí 2009, tedy z doby před účinností daňového řádu publikovaného pod č. 280/2009 Sb., bylo zapotřebí aplikovat ustanovení § 264 odst. 4 tohoto předpisu, který upravuje lhůtu pro vyměření daně, která započala plynout podle zákona o zpráve daní a poplatků a neskončila do dne účinnosti daňového řádu. Počátek běhu lhůty podle dříve platného procesního předpisu zůstává zachován. Touto normou bylo ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pro věc má význam ustanovení § 47 odst. 2, podle kterého byl-li učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně běží tříletá lhůta od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o úkonu zpraven.

Tříletá lhůta o doměření daně z přidané hodnoty za dané zdaňovací období plynula od 31. 12. 2009 do 31. 12. 2012. V tomto období byla zahájena dne 10. 2. 2010 daňová kontrola. Protokolem o zahájení této kontroly je jednoznačně doloženo, že žalobce byl o daňové kontrole zpraven. To má za následek, že od závěru roku 2010 plyne nová lhůta k doměření daně trvající 3 roky, tedy do 31. 12. 2013. Před uplynutím této doby bylo vydáno pravomocné rozhodnutí o dodatečném doměření daně za IV. čtvrtletí roku 2009. Daň byla tudíž doměřena včas a nedošlo k její prekluzi.

Opodstatněný není ani žalobní bod o tom, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení, jejichž nedodržení žalobce spatřuje v tom, že mu nebyly vráceny účetní a jiné doklady a evidence. Ani toto tvrzení není pravdivé, protože doklady byly vráceny dne 2. 8. 2010 a evidence tržeb za rok 2009 při projednání kontrolních zjištění dne 10. 6. 2011. O tom, že doklady byly vráceny, svědčí úřední záznam. Z tohoto záznamu pak plyne, že vrácení dokladů byly přítomny dvě úřední osoby.

Pro věc je podstatné, že účetní, daňové a jiné doklady, případně evidence pořízené žalobcem měl správce daně a následně žalovaný k dispozici, o čemž svědčí kopie žalobcem předložených účetních písemností založených ve spise.

K formulaci druhého odstavce třetího žalobního bodu soud především uvádí, že je na žalobci, aby prokázal správnost svého daňového tvrzení. O daňovém tvrzení vznikly pochybnosti, což bylo procesně předepsaným způsobem vyjádřeno a tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo v průběhu daňové kontroly vyvrátit. Správce daně opatřil svědecké

výpovědi obchodních partnerů žalobce a opatřil daňové doklady vztahující se k nákupu vánočních stromků, likvidaci neprodaných stromků a jejich dopravě a z těchto důkazních prostředků vyplynulo, že daňové tvrzení správné není. Přitom na základě žalobcem předložených dokladů nebylo možno stanovit daň dokazováním. Úsudek správce daně, že daňové tvrzení není správné a daň nelze stanovit dokazováním, je proto správný. Vadný procesní postup soud neshledal.

Žalobce neuvádí, z jakého důvodu není kontrolní zpráva důkazním prostředkem. Soud poznamenává, že s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 10. 6. 2011, k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřil a dne 15. 5. 2012 byla kontrolní zpráva projednána. Žalobci se dostalo poučení o tom, že na podkladě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, což má ve smyslu § 88 odst. 3 věta druhá za následek, že již nelze navrhopat další doplnění řízení. Koncept kontrolní zprávy byl žalobci předán. Ze spisu plyne, že zpráva nebyla při projednání žalobcem zastoupeným na základě neomezené plné moci daňovým poradcem podepsána pouze z toho důvodu, že k datu projednání kontrolní zprávy nebylo ukončeno řízení o stížnosti žalobce. K podpisu smlouvy byl žalobce předvolán na 10. 7. 2012, avšak žalobce se z jednání omluvil a požadoval termín k podpisu zprávy o kontrole stanovit na 6. 8. 2012. O této žádosti žalobce bylo rozhodnuto tak, že jeho žádosti vyhověno nebylo a tato písemnost byla řádně doručena. Nic proto nebránilo tomu, aby kontrolní zpráva byla doručena předepsaným způsobem, datovou schránkou. Tímto způsobem byla daňová kontrola ve smyslu § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu ukončena. Zpráva o daňové kontrole je proto souladná se zákonem a představuje jeden z důkazních prostředků.

Jak již bylo uvedeno, kopie žalobcem předložených dokladů, jsou ve spise založeny a žalovaný tudíž mohl tyto doklady prověřit při projednání žalobcova odvolání. Přezkoumání prvostupňového rozhodnutí odvolací instancí proto nic nebránilo a z odůvodnění rozhodnutí je patrné, že bylo vycházeno ze zcela konkrétních údajů o druhu stromků, počtu nakoupených a prodaných stromků, počtu neprodaných stromků, jaká byla prodejní cena stromků a daň z přidané hodnoty. Kdyby doklady předložené žalobcem v kopiích k dispozici nebyly, nemohl by žalovaný tento přehled v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvést.

Porušení ustanovení § 88 daňového řádu soud neshledal. Protokolem z 15. 5. 2012 je doloženo, že kontrolní zpráva byla se žalobcem projednána a tato zpráva byla doručena do vlastních rukou. Doručení zprávy dne 17. 7. 2012 je ve spise doloženo. Žalobcova práva vymezená § 88 odst. 4 daňového řádu byla dodržena a nedostatek podpisu zprávy při jejím projednání byl nahrazen jejím řádným doručením. Zpráva o daňové kontrole, která byla projednána a doručena, byť nepodepsaná, se důkazním prostředkem stala a nic nebránilo tomu, aby tento důkazní prostředek byl využit. V návaznosti na výsledek kontroly nic nebránilo tomu, aby byl vydán dodatečný platební výměr, jestliže bylo shledáno, že daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2009 nebyla řádně uhrazena.

Jestliže kontrolní zpráva byla projednána a doručena žalobci do vlastních rukou, pak i úsudek žalovaného o tom, že k porušení ustanovení § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu nedošlo, je zákonu odpovídající.

V souzené záležitosti byla daň doměřena podle pomůcek. Ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu je na odvolací instanci zkoumat, zda podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek byly splněny. Ustanovení § 115 odst. 1 zákona pak umožňuje řízení doplnit, opatřovat další podklady a odstraňovat vady řízení. Tvrzení žalobce, že žalovaný dospěl k závěru o neoprávněnosti stanovit daň za použití pomůcek, nemá oporu ve spise. Doplnění

řízení souviselo s nedostatečnými zjištěními o tom, zda při dovozu stromků z Polska se jednalo o nákup žalobce, ohledně technologických úbytků byly zjišťovány údaje o takových úbytcích u třech srovnatelných subjektů. Takové doplnění dokazování se dělo i v zájmu dostatečně spolehlivého stanovení daně v souladu s příkazem vyplývajícím z § 98 odst. 4 daňového řádu. Výzvu z 27. 5. 2013 nenahlíží soud jako nesplnitelnou. Je na žalobci, aby své daňové tvrzení prokázal a jím předloženými doklady tuto svou povinnost nesplnil. Kopie jím předložených dokladů jsou ve spise založeny a úředním záznamem je doloženo, že žalobci byly vráceny. Žalobní tvrzení o tom, že správce daně žalobcovy doklady ztratil, nemá oporu ve spise. Konstatování oprávněnosti použít pomůcky pro stanovení daně vychází ze skutkového zjištění o tom, že žalobce neprokázal správnost údajů ve svém daňovém tvrzení, pochybnosti vyvstálé o správnosti těchto údajů žalobce nevyvrátil žádnými důkazními prostředky. Při stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z údajů žalobce o počtu nakoupených stromků a výše prodejní ceny, pro stanovení výše technologických ztrát byl zvolen údaj jednoho ze třech srovnatelných subjektů, protože žalobce nebyl schopen prokázat počet neprodaných a následně zlikvidovaných stromků. Porovnání technologických ztrát podle srovnatelných daňových subjektů umožňuje ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný podrobně hodnotil splnění jednotlivých podmínek při dodržení kterých lze daň stanovit za použití pomůcek. Zabýval se i podmínkou podle § 98 odst. 4 daňového řádu, zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě na straně 28 a následující, v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, jaké pomůcky využil a jakým postupem daň stanovil. Vycházel přitom z údajů daňového subjektu samého a srovnatelného daňového subjektu, jehož výše technologických ztrát činila 17,1 %.

Jestliže nebyly při daňové kontrole odstraněny pochybnosti správce daně o správnosti údajů žalobce obsažených v daňovém tvrzení, vady řízení namítané v jednotlivých žalobních bodech nebyly soudem shledány, pak napadené rozhodnutí není nezákonné. Skutkové zjištění o rozsahu zdanitelných plnění v rozporu s obsahem spisu není a údaje plynoucí z důkazních prostředků nabídnutých žalobcem a údajů zjištěných u srovnatelných daňových subjektů, jsou zcela postačující pro stanovení daně za použití pomůcek, rozhodnutí je na podkladě spisu přezkoumatelné a je naprosto srozumitelné.

Pro prve uvedené důvody soud uzavřel, že žalobcova práva napadeným rozhodnutím nebyla zkrácena. Právní názor žalovaného na rozsah uskutečněných zdanitelných plnění má oporu ve spise, přičemž je vycházeno z údajů žalobce samého o počtu jím nakoupených stromků a výše technologických ztrát byla stanovena v souladu se zákonem podle srovnatelného daňového subjektu.

V žalobě není konkretizováno, z jakého důvodu má být napadené rozhodnutí nicotné. Nicotnost upravuje § 105 daňového řádu, přičemž nicotnost se předpokládá ze třech důvodů uvedených v § 105 odst. 2 zákona. Napadené rozhodnutí vydal věcně příslušný správce daně. Nepředcházelo mu jiné nicotné rozhodnutí a rozhodnutí netrpí vadami, které by jej činilo vnitřně rozporným, či neuskutečnitelným, proto se o nicotné rozhodnutí nejedná.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí není stíženo vadami tvrzenými v žalobě.

Přednesem žaloby při ústním jednání byl žalobní bod o porušení základních zásad daňového řízení rozšířen tak, že žalobce v důsledku ztráty jím předložených dokladů správcem daně se nemohl řádně při daňové kontrole bránit. K takto rozšířenému žalobnímu

bodů soud především poukazuje na to, že žalobní body lze podle § 71 odst. 2 s.ř.s. rozšiřovat výlučně ve lhůtě pro podání žaloby, která ve smyslu § 72 odst. 1 s.ř.s. činí 2 měsíce. Tato lhůta uplynula dne 20. 2. 2014, jestliže napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 12. 2013. Žalobní tvrzení uvedené při ústním jednání není upřesněním daného žalobního bodu, protože důsledky nevrácení dokladů jsou v žalobě dovozovány pouze ve vztahu k žalovanému a jeho postupu. Nicméně soud poukazuje na to, co bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku o tom, že tvrzení o nevrácení dokladů pravdivé není.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšný žalovaný v tomto řízení právo na náhradu nákladů řízení neuplatňoval.

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. Věra B a l e j o v á v . r .

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava