



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **H.R.**, bytem ■■■, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078,

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Předmětem posouzení je v nyní projednávané věci pouze včasná žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), ze dne 18. 8. 2011, č. j. 115408/11/187911500802, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2010.

Protože s účinností od 1. 1. 2013, v souvislosti se zákonem č. 456/2011Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, jednal soud od zmíněného okamžiku s posledně označeným státním orgánem finanční správy jako se žalovaným, v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Soud dále podotýká, že žaloba byla původně vedena pod sp. zn. 59Af 7/2012, soud ji ovšem usnesením ze dne 13. 7. 2012, č. j. 59 Af 5/2012-23, spojil s věcmi skutkově

souvisejícími (vyměření DPH za březen a květen 2010) a nadále žalobu projednával a ve spojených věcech rozhodl rozsudkem ze dne 23. 1. 2013, č. j. 59Af 5/2012-54. Ve vztahu k vyměření DPH za červen 2010 soud výrokem II. zmíněného rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že výzva k zahájení vytýkacího řízení ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2010 byla ze strany správce daně nezákonná.

Ke kasační stížnosti žalovaného byl tento výrok rozsudku zdejšího soudu (společně se závislým výrokem III., jež se týkal nákladů řízení před krajským soudem) zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, který soud zavázal svým právním názorem o zákonnosti výzvy ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2010. Soud se tedy v dalším řízení bude zabývat pouze napadeným rozhodnutím žalovaného, které se týká vyměření DPH za červen 2010, a žalobními námitkami, jež brojily právě proti tomuto rozhodnutí. Zbývá dodat, že ve zmíněném rozsudku se Nejvyšší správní soud obsáhle vyjádřil k návrhu na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU ohledně lhůt pro zahájení vytýkacího řízení.

II. Žaloba

Žalobce nejprve namítal, že při ústních jednáních dne 11. a 12. 5. 2010 mu správce daně nesdělil, že by měl nějaké pochybnosti o podaném přiznání k DPH, nesdělil mu, že by měl ještě něco doložit a vysvětlit. K protokolu o místním šetření ze dne 11. 5. 2010, č. j. 51251/10/1876931500686, žalobce dále namítal, že neobsahuje skutečný průběh jednání, nebylo zaznamenáno vše, co bylo sděleno, nebylo zapsáno, že žalobce byl požádán o další předložení dokladů, které mu nebyly vráceny. Následně dodal, že z protokolů ze dne 11. a 12. 5. 2010 neplyne, že by byla neoprávněně snížena sazba daně.

K výzvě č. j. 55382/10/187911500802, kterou žalobce obdržel 3. 6. 2010, uvedl, že byla překvapivá, šikanózní a účelová, neboť při ústních jednání dne 11. a 12. 5. 2010 mu nebyly správcem daně sděleny žádné pochybnosti. Odkazovala-li výzva na místní šetření konané dne 6. 5. 2010, poukazoval žalobce na to, že dle přehledu písemností žádné takové místní šetření neproběhlo. Výzva byla nezákonná, neboť v ní nebyly obsaženy konkrétní pochybnosti správce daně k uvedeným přijatým plněním, nebylo uvedeno, proč je správce daně nepovažuje za plnění, která byla použita k uskutečnění ekonomické činnosti.

Žalobce vznesl námitku nezákonnosti také vůči výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 16. 7. 2010, č. j. 65691/10/187911500802, jež byla založena na nepravdivém tvrzení správce daně o tom, že při místním šetření k DPH za květen 2010 bylo zjištěno, že žalobce neoprávněně uplatnil sníženou sazbu daně. Přitom z protokolů o místních šetřeních ze dne 11. a 12. 5. 2010 tato informace neplyne, nebyla uvedena ani v žádné písemnosti ve vztahu k DPH za březen 2010.

Jako šikanózní žalobce označil také výzvu k odstranění pochybností č. j. 73836/10/187911500802, doručenou 28. 8. 2010, kterou správce daně sdělil pochybnosti ohledně správnosti údajů na ř. 2 daňového přiznání a která byla vydána, aniž by byly vyřízeny námitky nečinnosti, odvolání proti nahlížené do spisu.

Dále žalobce zmínil, že na jednání předvolával správce daně pouze zástupkyni žalobce, která se z jednání omlouvala pro dlouhodobou nemocnost, žalobce k žádnému jednání ani projednání výsledů vytykácího řízení předvolán nebyl.

Žalobce odkázal na to, že byl správcem daně vyzván k návrhu na dokazování, žalobce dne 7. 6. 2011 učinil podání, v němž nesouhlasil s postupem správce daně, správce daně ale bezdůvodně k dokazování nepřistoupil a vydal platební výměry, své závěry přitom opřel o úřední záznam ze dne 27. 6. 2011, č. j. 96351/11/187931500686. Žalobce tak neznal důvody vyměření DPH a odvolací námitky proto směřoval proti pozdnímu vyměření DPH za květen 2010, protože vyměřovací řízení považoval za nezákonné.

Rozhodnutím žalovaného žalobce vytýkal formálnost, kdy žalovaný sice konstatoval, že napadená rozhodnutí správce daně přezkoumal postupem dle § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, avšak z odůvodnění rozhodnutí neplyne, jak se žalovaný vypořádal s námitkou nezákonnosti a nesprávnosti v průběhu řízení, která byla ve spise a ze které vyplývalo, že žalobce navrhl důkazní prostředky, se kterými se správce daně nevypořádal.

Další žalobní námitkou byla námitka nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Ta podle žalobce spočívá v rozporu mezi výrokem rozhodnutí, v němž jsou uvedeny ustanovení daňového řádu, a odůvodněním, v němž žalovaný své závěry opírá o některá hmotně právní a procesní ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve znění platném do 31. 12. 2010. Tato skutečnost podle žalobce činí rozhodnutí vnitřně rozpornými. Nárok na vrácení přeplatku na dani považuje žalobce za hmotně právní nárok, pro který není přípustná zpětná účinnost zákona. Není tedy zřejmé, podle jakého právního předpisu žalovaný ve věci rozhodoval, zda pouze podle § 264 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu či také podle ZSDP. Z odkazu na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění pozdějších předpisů, lze tušit, že žalovaný o DPH rozhodoval za daná zdaňovací období podle právního předpisu ve znění ke dni 6. 2. 2012, který nebyl v předmětných obdobích účinný, což je nepřípustnou retroaktivitou.

Žalobce dále namítal, že mu na základě podaného daňového přiznání k DPH vznikl přeplatek na DPH za zdaňovací období červen 2010. Protože uplynula lhůta dle § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení přeplatku, podal žádosti dle § 64 ZSDP. Podle žalobce byla DPH za uvedené zdaňovací období vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 ZSDP a výzva vydaná správcem daně dne 19. 8. 2010 nebyla způsobilá zákonně zahájit vytykácí řízení a založit žalobci povinnosti, neboť dle § 21 ZSDP se vytykácí řízení zahajuje dnem, kdy byl žalobce vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil, tedy dnem doručení výzvy dle § 43 ZSDP. Přitom uvedená výzva byla žalobci doručena až dne 31. 8. 2010, tj. až po uplynutí 30 denní lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP, podle něhož byl správce daně povinen zahájit postup k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy byla podána daňová přiznání v případě, kdy daňovému subjektu má vzniknout přeplatek. V žalobcově případě mělo být vytykácí řízení zahájeno nejpozději do 25. 8. 2010. Předmětná výzva byla doručena až po tomto datu, vytykácí řízení nemohlo být zahájeno z důvodu, že daň již byla pravomocně vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP a marně uplynula 30 denní odvolací lhůta. Dle žalobce se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 5 Afs 92/2008-147

ze dne 27. 7. 2010 s tímto argumentem nevypořádal, v současnosti je otázka předložena plénu Ústavního soudu.

Další část žaloby se týká povahy DPH, kdy žalobce zdůraznil, že by měl být včas a řádně informován, nejpozději do okamžiku, kdy důvodně očekává vrácení nadměrného odpočtu, o tom, že daň nebyla vyměřena konkludentně a je zahájeno vytýkácí řízení a odpočet mu nebude v očekávané 30 denní lhůtě vrácen. Uvedl, že zahájení vytýkácího řízení je v dané lhůtě realizovatelné, pokud správce daně toto řízení zahajuje jen v případě skutečných pochybností vyplývajících přímo z podaného daňového přiznání, správce daně však dal vytýkácímu řízení postupem času jiný rozměr, a to nevyplatit náhodou neoprávněně požadovaný nárok na odpočet ze státního rozpočtu a provést jím předběžnou daňovou kontrolu.

Naposledy žalobce vnesl námitku porušení zásady projednací v odvolacím řízení. Žalobce vycházel z výroku výzvy odkazující na úřední záznam, který ale neexistoval. Pokud by byl žalobce žalovaným informován, že budou podstatně změněny výroky platebních výměrů, mohl by odvolání doplnit. Žalobce zmínil, že v průběhu odvolacího řízení byla jeho zástupkyně zastrášována a byla na ní podána stížnost disciplinární komisi, která nebyla shledána důvodnou. Žalobce byl přitom připraven při ústním jednání předložit a doplnit dokazování, z něhož by bylo zřejmé, že nárok na odpočet byl uplatněn oprávněně, ale jen obava z příslušného správce daně jej vedla k tomu, že tak chtěl učinit až u nadřízeného správce daně. Důkazy proto žalobce předloží soudu na jednání.

Žalobce se ohradil proti tomu, že žalovaný se nevypořádal s námitkou vadnosti vydané výzvy pro její nezákonnost. Ta má spočívat v tom, že výzva neobsahuje odůvodnění, i když se jedná o rozhodnutí dle § 32 odst. 1, odst. 3 ZSDP. Vyřízení žádosti o osvědčení neplatnosti výzvy považuje žalobce za formální, neboť se správce daně s námitkami žalobce nevypořádal. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že námitky vůči výzvě lze uplatnit v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, nikoli např. proti rozhodnutí o přeplatku.

Žalobce také namítal, že došlo i ke změně vlastní daňové povinnosti, přičemž s důvody tohoto postupu nebyl seznámen. Nebylo také dořešeno, zda byl správce daně oprávněn předvolat k jednání zástupkyni žalobce jako osobu na řízení zúčastněnou a nikoliv žalobce, žalobce nebyl k projednání výsledku vytýkácího řízení ve vztahu k DPH za červen 2010 řádně předvolán.

Není také zřejmé, jak mohla být daň vyměřena dokazováním, když správce daně dokazování neprováděl, žádné důkazy neměl, a byl jen vyloučen nárok na odpočet. Tento postup označil žalobce za nezákonný.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a požadoval přiznání náhrady nákladů soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Pokud se žalobní námitky shodovaly s odvolacími, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce

neuskutečnění místního šetření dne 6. 5. 2010 žalovaný poznamenal, že správce daně ve výzvě ze dne 26. 5. 2010, č. j. 55382/10/187911500802, omylem uvedl datum místního šetření 6. 5. 2010, přitom ze spisu plyne, že místní šetření se konala dne 11. a 12. 5. 2010, žalobce při nich předložil požadované doklady, na základě kterých byly do výzvy uvedeny konkrétní pochybnosti, které správci daně vznikly. Nedůvodná je také námitka nicotnosti rozhodnutí žalovaného, ten správně postupoval dle § 116 daňového řádu a v odůvodnění rozhodnutí odkazoval na některá ustanovení ZSDP, neboť se jich týkaly žalobcovy námitky v rámci vyměřovacího řízení. Z citace zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů, nelze zpětnou retroaktivitu dovodit, žalovaný rozhodoval dle zákona o DPH účinného pro daná zdaňovací období, což je patrné z odůvodnění rozhodnutí. Námitky týkající se vzniku přeplatků na DPH označil žalovaný za nesouvisející s vedeným řízením, neboť toto bylo řešeno v samostatných řízeních o žádostech žalobce, rozhodnutí byla přezkoumána soudem, žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2012, č. j. 59 Af 40/2011-48, který se také vypořádal s řadou shodných námitek žalobce. Výsledky vytykácího řízení za červen 2010 byly projednány se zástupkyní žalobce dle plné moci předložené žalobcem, o odvolání žalobce proti tomuto postupu bylo již rozhodnuto, žalobce se znovu odvolal. K námitce týkající se vyměření DPH za červen 2010 žalovaný konstatoval, že žalobce na výzvu správce daně nepředložil žádné důkazy, správce daně nepožadoval prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně, ale prokázání uplatnění snížené sazby DPH u žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění, platebním výměrem byl nárok na odpočet daně na vstupu vyměřen ve shodě s daňovým přiznáním. Žalovaný při přezkumu rozhodnutí správce daně neshledal vady řízení s vlivem na výrok rozhodnutí, a protože nebyla námitka neprovedení výsledku svědka (společnosti ■■■■, jež byla jedním z dodavatelů i odběratelů žalobce v období března a května 2010) a neseznámení s tímto postupem správce daně uvedena v odvolání, žalovaný se touto skutečností výslovně v odůvodnění svých rozhodnutí nezabýval. Přitom správce daně žalobci sdělil, proč navrhovaný výsledek svědka neprovedl. Podle žalovaného nebyl žalobce zkrácen na svých právech, správce daně i žalovaný vydali přezkoumatelná a zákonná rozhodnutí.

IV. Zjištění ze správního spisu

Z předloženého správního spisu soud ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2010 ověřil skutečnosti rozhodné pro posouzení projednávané věci.

Daňové přiznání k DPH za červen 2010 bylo podáno dne 27. 7. 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 63 910 Kč. Na podaném tiskopisu není záznam správce daně o tom, že by provedl úkon ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP, tedy že by předeepsal žalobcem přiznanou daň, v daném případě vyměřil nadměrný odpočet.

Z protokolů o místním šetření ze dne 11. 5. 2010, č. j. 51251/10/187931500686, a ze dne 12. 5. 2010, č. j. 52407/10/187931500686, plyne, že v těchto dnech bylo provedeno místní šetření k ověření údajů z daňových přiznání k DPH za březen 2010 a správce daně od žalobce převzal účetní doklady zde uvedené (týkající se zdaňovacího období března 2010).

Výzvou ze dne 19. 8. 2010, č. j. 7386/10/187911500802, daňové poradkyni doručenou dne 31. 8. 2010, žalobci doručenou dne 27. 8. 2010, správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností o uplatněné snížené sazbě daně u uskutečněných zdanitelných plnění uvedených

v daňovém přiznání za červen 2010 a vzhledem k objemu uskutečněných zdanitelných plnění a k tomu, že žalobce nemá žádné zaměstnance, k odstranění pochybností o tom, kdo stavební práce provedl. Žalobce byl vyzván k předložení daňové evidence a důkazních prostředků.

Na výzvu k odstranění pochybností žalobce reagoval uplatněním námitek opožděného zahájení vytýkacích řízení a žádostí vrácení přeplatku na DPH také za červen 2010 dle § 64 odst. 4 ZSDP. Navíc se bránil závěru o zjištěné nesprávně použité snížené sazbě daně při místním šetření, podle žalobce tento závěr není ničím podložen, namítal, že cílem účelově vedeného vyměřovacího řízení je především zadržování nadměrného odpočtu a snaha žalobce ekonomicky poškodit a vyřadit z hospodářské soutěže.

Pro úplnost je třeba uvést, že dne 15. 6. 2010 a následně 12. 7. 2010 žalobce předložil správci daně plnou moc o zastoupení daňovou poradkyní. Námitky proti postupu pracovníka správce daně spočívající ve vydání výše označené výzvy nebyly shledány důvodnými, rovněž nebyla správcem daně ověřena neplatnost výzvy.

Dále soud zmiňuje, že souběžně s vyměřovacím řízením probíhalo řízení o třech žádostech žalobce o vrácení přeplatku (včetně za červen 2010), které správce daně zamítl rozhodnutími ze dne 23. 8. 2010, resp. ze dne 3. 12. 2010 a ze dne 19. 10. 2010. Odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalovaný zamítl dvěma rozhodnutími ze dne 14. 6. 2011 a jedním ze dne 15. 6. 2011. Tato rozhodnutí byla rovněž předmětem soudního přezkumu a zdejší soud žaloby proti uvedeným rozhodnutím zamítl rozsudkem ze dne 16. 5. 2012, č. j. 59 Af 40/2011-48.

Závěry správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2010 byly vtěleny do úředního záznamu ze dne 30. 6. 2011, č. j. 100462/11/187931500686, ve kterém správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal, že se v jeho případě jedná o uskutečněná zdanitelná plnění dle přílohy č. 2 zákona o DPH, proto u nich bude uplatněna základní sazba daně. Tento úřední záznam byl doručen zástupkyni žalobce dne 7. 7. 2011, poté co opakovanými předvoláními adresovanými zástupkyni žalobce správce daně volal zástupkyni k ústnímu jednání za účelem projednání výsledků vyměřovacího řízení za červen 2010, čemuž se zástupkyně žalobce bránila s poukazem na nezákonnost předvolání, které ji označilo jako osobu na řízení zúčastněnou (řízení o odvolání zástupkyně proti tomuto postupu bylo zastaveno rozhodnutím správce daně ze dne 28. 6. 2011). Po doručení úředního záznamu žalobce na závěry správce daně již nereagoval.

Platebním výměrem ze dne 18. 8. 2011 správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období červen 2010 vlastní daňovou povinnost ve výši 22 074 Kč s odkazem na protokol ze dne 30. 6. 2011 s odůvodněním, že žalobce nenavrhoval pokračovat v dokazování a nenavrhoval důkazní prostředky.

Proti platebnímu výměru se žalobce odvolal, opět namítal pochybení správce daně při vydávání výzvy k odstranění pochybností z důvodu nedodržení lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP.

Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb. změnil platební výměr správce daně ze dne 18. 8. 2011 tak, že změnil označení č. j. a dne vydání úředního záznamu správce daně o postupu k odstranění pochybností, na který bylo ve výroku platebního výměru odkázáno, ale také odlišně vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 7 776 Kč namísto původně vyměřené ve výši 22 074 Kč. Toto odůvodnil tak, že správcem daně byla daň vypočtena nesprávným postupem. Dále konstatoval, že výzva dle § 43 odst. 1 ZSDP byla vydána ve lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP, tedy včas. Uvedená lhůta k „zahájení postupu správce daně“ se neodvívá ode dne doručení takové výzvy daňovému subjektu, kterým je dle § 21 ZSDP zahájeno vytýkácí řízení, protože na tento moment nemá správce daně vliv, ale právě od vydání výzvy, kterým je dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP datum podpisu rozhodnutí. Žalovaný poté uvedl, že tento princip je již v novém daňovém řádu explicitně vyjádřen v § 89 odst. 4 daňového řádu. Protože je dle žalovaného zahájení vytýkácího řízení včasné, není třeba se zabývat namítaným odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008. K zásadě projednací žalovaný uvedl, že zde nejsou pro její aplikaci předpoklady. Žalobce byl písemně seznámen s postupem správce daně, v písemném sdělení nenavrhoval žádné další důkazní prostředky prokázání oprávněnosti nároku na odpočet. V odvolacím řízení pak dokazování prováděno nebylo. Obsah výzvy ze dne 19. 8. 2010 považoval za dostatečný a konkrétní, k námitce nepravdivých informací ve výzvě uvedených odkázal na rozhodnutí správce daně o námitkách žalobce ze dne 7. 10. 2010, č. j. 82869/410/187910501015.

V. Pojednání žaloby při ústních jednáních

Krajský soud napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek dle § 75 odst. 2 s. ř. s., kterými je soud v duchu dispoziční zásady vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

K projednání žaloby bylo nařízeno ústní jednání. Při ústním jednání konaném dne 23. 1. 2013 (tedy před vydáním prvního rozsudku zdejšího soudu ve věci) oba účastníci setrvali na svých závěrech vyjádřených v písemných podáních. Podle žalobce z indicií v průběhu vytýkácího řízení plyne, že se od počátku jednalo o nezákonný postup na základě neexistujících místních šetření, pochybnosti správce daně byly smyšlené, nastaly problémy s nahlížením do spisu, ačkoli byl spis k dispozici, pravděpodobně bylo s jeho obsahem manipulováno. Žalobce reagoval na výzvy správce daně při místních šetřeních. K provedení místních šetření nebyl správce daně oprávněn, nelze je vykonávat u správce daně, správce daně chtěl po žalobci předložit veškeré daňové doklady, překročil tak rámec § 15 ZSDP a suploval daňovou kontrolu. Podle žalobce byla odůvodnění platebních výměrů sporá, nebylo zřejmé, z čeho správce daně při vyměření daně vycházel, co zjistil a jak bylo vedeno dokazování. Žalobce zdůraznil, že k projednání výsledků vytýkácího řízení nebyl žalobce předvolán, byla předvolána zástupkyně, ale jako fyzická osoba. Zopakoval, že doručení výzvy považoval za překvapivé, správce daně předtím nedal své pochybnosti najevo. Žalobce navíc nemohl požadavky správce daně splnit, neboť správce daně veškeré doklady zadržoval až do 11. 5. 2010. Žalobce poté navrhl přerušování řízení a požadoval, aby soud položil předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru o tom, zda je možné zahájit vytýkácí řízení po uplynutí

zákonné lhůty, resp. zda konkludentní vyměření daně nastane automaticky po podání daňového přiznání v souvislosti se zákonným nárokem daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu. Žalovaný se námitkám žalobce bránil, podle něj námitky nahlížení do spisu, porušení mlčenlivosti a námitky vrácení přeplatku nelze automaticky subsumovat pod žalobní body. Znovu připustil, že odkaz na místní šetření byl chybný, pokud se týká uvedení data, ale výzvy byly po obsahové stránce určité a jasné. Procesní námitky označil žalovaný za účelově uplatněné. Dodal, že není vyloučeno, aby bylo místní šetření konáno u správce daně, je-li naplněn jeho zákonný obsah. S přerušením řízení a položením předběžné otázky žalovaný nesouhlasil.

Soud neprovedl při tomto ústním jednání žalobcem navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí ■■■, neboť předmětem posouzení byla zákonnost vytýkacích řízení z hlediska žalobcem uplatněných bodů, ty se však ve vztahu k zdaňovacím obdobím březen 2010 a květen 2010 netýkaly samotných závěrů správce daně o neprokázání skutečností správcem daně požadovaných, skutkových zjištění a následně správného vyměření DPH, už vůbec se pak netýkaly samostatného zdaňovacího období červen 2010. Soud rovněž tehdy neshledal zákonný důvod k přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s..

Při dalším ústním jednání konaném dne 19. 2. 2014, na němž žalobce trval po vrácení věci Nejvyšším správním soudem zdejšímu soudu k dalšímu řízení, žalobce zdůraznil, že vydání výzvy správcem daně bylo šikanózní, pouze za účelem nevrácení nadměrného odpočtu, když pochybnosti nebyly vyjádřeny dostatečně konkrétně a určitě. Žalobce na to zareagoval tak, že odmítnul poskytnout důkazní prostředky, nikoli že by je neměl k dispozici, ale proto že postup správce daně nebyl zákonný, včetně řešení otázky nahlížení do spisu. Žalobce se pak ohradil proti závěrům Nejvyššího správního soudu uvedeným k zákonnosti výzvy ve zrušujícím rozsudku. Podle žalobce Nejvyšší správní soud zaměnil vytýkací řízení za daňovou kontrolu, nesprávně se soustředil jen na jedno zdaňovací období, byť stavební práce byly prováděny po delší dobu, nikoli jen v daném zdaňovacím období, doklady k nim již byly správci daně předány v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími. Pokud nebyly doloženy žádné doklady, nemohla být daň vyměřena dokazováním. Zopakoval, že výsledky vytýkacího řízení s ním nebyly řádně projednány, zrovna tak jako výsledky odvolacího řízení, ačkoli byl napadený platební výměr změněn.

VI. Posouzení věci soudem

Po přezkoumání žaloby dospěl soud, jsa vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušující části rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se zabýval žalobní výtkou nicotnosti napadeného rozhodnutí z důvodu rozporu výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Za nicotný je třeba považovat správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou dle doktríny a judikatury správních soudů takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného

plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost). K nicotnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí je soud povinen přihlédnout nejen k námitce žalobce, ale z úřední povinnosti. Důvody, pro které je rozhodnutí dle daňového řádu nicotné, obsahuje § 105 odst. 2 daňového řádu. Obecně lze shrnout, že se jedná o natolik závažné a nezhojitelné vady rozhodnutí, pro které je správní akt rozhodnutím jen zdánlivě. Žádné takové důvody uvedené v citovaném ustanovení daňového řádu či jiné, z nichž dovozuje nulitu správních aktů doktrína a judikatura správních soudů, soud v daném případě neshledal. Správce daně i žalovaný byli k vydání daňových rozhodnutí věcně příslušní, platební výměr ani rozhodnutí žalovaného soud nepovažuje za vnitřně rozporné či právně anebo fakticky neuskutečnitelné, rozhodnutí nebyla vydána ani na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně.

A o natolik intenzivní vadu, která by způsobovala nicotnost, se nejedná v případě rozporu výroku a odůvodnění správního rozhodnutí. Taková vada rozhodnutí je zpravidla považována za vadu způsobující nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Soud však žalobcem tvrzený rozpor mezi výrokem napadeného rozhodnutí a odůvodněním neshledal. Odvolání do platebního výměru správce daně bylo podáno po 1. 1. 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu. S ohledem na to, že podstatou výroku rozhodnutí nadřízeného správce daně jako odvolacího správního orgánu je rozhodnutí o tom, jak je naloženo s odvoláním a rozhodnutím správce daně vydaným v 1. stupni ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu (tj. zda se napadené rozhodnutí mění či zda se napadené rozhodnutí ruší a zastavuje se řízení či zda se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje), byl odkaz žalovaného na ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výroku napadeného rozhodnutí zcela na místě. Podle daňového řádu bylo žalovaným rozhodováno v procesním slova smyslu. Pokud žalovaný v odůvodnění rozhodnutí odkazoval na ustanovení § 43 ZSDP (případně některá další ustanovení ve vztahu k nahlížení do spisu, vedení daňového spisu), bylo tomu proto, že se vypořádával s námitkami žalobce z hlediska, zda vytýkácí řízení zahájené ještě za účinnosti ZSDP bylo zahájeno zákonně, případně zda nedošlo k porušení jiných ustanovení tohoto právního předpisu v průběhu vytýkácího řízení. Pokud tedy žalovaný posuzoval výzvu správce daně vydanou ve vytýkáčím řízení a hodnotil její zákonnost podle § 43 odst. 1 ZSDP a dodržení zákonné lhůty pro zahájení postupu správce daně dle § 43 odst. 2 ZSDP, je logické, že tato ustanovení ZSDP v odůvodnění citoval a rozebíral je. Tato skutečnost však nečiní rozhodnutí nesrozumitelným pro rozpor s výrokem, v nichž bylo uvedeno, že o odvolání žalobce bylo rozhodováno podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného v době rozhodování žalovaného jako odvolacího orgánu.

Soud ověřil, že ve výroku napadeného rozhodnutí bylo uvedeno, že žalovaný rozhodoval podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je tak splněn požadavek dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, podle něhož je náležitostí výroku rozhodnutí uvedení právního předpisu, podle něhož bylo při vyměření daně rozhodováno, tedy i hmotně právního. Z tohoto odkazu žalobce nesprávně dovozuje, že žalovaný postupoval při vyměření DPH za červen 2010 dle zákona o DPH ve znění ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tj. ke dni 6. 2. 2012, a tedy retroaktivně. Uvedení příslušného

zákona s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“ je běžně používanou praxí, jež reflektuje zásadu, že hmotně právní nárok (tj. v posuzovaném případě nárok na odpočet daně a povinnost odvést daň) se posuzují dle příslušného zákona ve znění dalších novel platných v době vzniku daňové povinnosti, když případné otázky procesní, tedy např. skutečnost, že daň byla vyměřena až po nabytí účinnosti novely, nemohou mít na posouzení vztahu hmotně právního vliv. S ohledem na to, že žalobce před správcem daně ani následně žalovaným nenamítal (a ostatně tak nečiní ani v žalobě), že by některá novelizace zákona o DPH ovlivnila v jeho případě správnost vyměření DPH, nepovažuje soud absenci uvedení zákona o DPH ve znění všech novelizací účinných ke dni vzniku daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období za vadu rozhodnutí, jež by způsobovala vadnost rozhodnutí žalovaného, či dokonce jeho nicotnost. Pokud žalovaný (a ostatně i správce daně) uvedli, že postupovali dle zákona o DPH s dodatkem „ve znění dalších předpisů“, neznamená to, že se dopustili nepřipustné retroaktivity, a to ze shora uvedených důvodů.

Dále je třeba uvést, že námitku nedostatečného odůvodnění platebního výměru a neuvedení důvodů pro vyměření daně žalobce uvedl až při ústním jednání dne 23. 1. 2013, tedy po lhůtě k rozšíření žalob dle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. a soud se jí pro opožděnost nezabýval, neboť opačným postupem by porušil dispoziční zásadu, kterou je správní soudnictví ovládáno a v důsledku toho i rovnost účastníků řízení. Soud sám nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., která by mu bránila přezkumu napadených rozhodnutí v rozsahu a z hlediska včas uplatněných žalobních bodů, neshledal.

Podstatou dalšího žalobního bodu je námitka nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností správce daně ze dne 19. 8. 2010 z důvodu zahájení vytýkacího řízení po lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP (ve znění zákona č. 270/2007 Sb. účinném od 1. 11. 2007).

Shodnou žalobní námitkou se podepsaný soud zabýval v již zmíněném rozsudku ze dne 16. 5. 2012, č. j. 59 Af 40/2011-48, ve kterém přezkoumával zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci zamítnutí žádosti žalobce o vrácení přeplateků na DPH. Od svých závěrů nemá soud důvod odchytil se.

Podle § 43 odst. 1 ZSDP vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Podle § 43 odst. 2 ZSDP (ve znění zákona č. 270/2007 Sb.) pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu

k odpovědi, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnost neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu. V průběhu vytýkacího řízení má daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytýkacího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8.

Se žalobcem je třeba souhlasit pouze v tom směru, že v případě podaného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2010 (podle něhož měl žalobci vzniknout nadměrný odpočet) měl správce daně postupovat v intencích § 43 odst. 2 ZSDP, což podle názoru soudu učinil.

Z obsahu správního spisu plyne, že ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP správce daně na žalobcem podaném daňovém přiznání k DPH neučinil záznam o vyměření nadměrného odpočtu, ale naopak v této lhůtě vtělil svoje pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání do výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP, vydané dne 19. 8. 2010. Dnem vydání výzvy bylo třeba dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP považovat den podpisu oprávněného pracovníka správce daně na výzvě. Argumentaci ustanovením § 89 odst. 4 daňového řádu způsobem, jakým žalovaný učinil, považuje soud za nesprávnou a zavádějící, nicméně bez vlivu na konečný správný závěr žalovaného o dodržení lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP.

Pro právní názor žalobce, že ve 30 denní lhůtě ode dne podání daňových přiznání dle § 43 odst. 2 ZSDP mělo být zahájeno vytýkací řízení, tj. že mu musela být v této lhůtě výzva k odstranění pochybností i doručena, soud nenalezl oporu. Samozřejmě okamžikem zahájení vytýkacího řízení byl nepochybně den, kdy byl žalobce o vydání předmětné výzvy vyrozuměn ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP. Nicméně zákonodárce, vědom si jistě toho, že vytýkací řízení je zahájeno až tímto okamžikem, výslovně v § 43 odst. 2 ZSDP zakotvil, že správce daně v případě zde definovaném „zahájí postup k odstranění pochybností“, nikoli, že zahájí vytýkací řízení. Soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného prezentovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zahájení vytýkacího řízení doručením výzvy správce daně ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP se jeví ve většině případů jako naprosto nereálné, když je nutno uvážit, že jednak vydání výzvy obvykle předchází nějaká činnost správce daně k vydání výzvy vedoucí (např. místní šetření, kontrola prováděná u jiného daňového subjektu, kontrola účetních dokladů, apod. a vyhodnocení zjištěných skutečností), jednak je výzva dle § 43 odst. 1 ZSDP doručována do vlastních rukou s ohledem na nepříznivé následky nevyhovění výzvě (v úvahu nutno vzít, že výzva bývá doručována nezřídkou uložením písemnosti po dobu 10 dnů). Správnost tohoto výkladu pak podle přesvědčení soudu stvrzuje i obdobná úprava postupu správce daně k odstranění pochybností obsažená v § 89 odst. 4 daňového řádu, podle něhož nemusí být v uvedené lhůtě výzva k odstranění pochybností správce daně daňovému subjektu doručena, ale musí být vydána.

Pro úplnost je třeba uvést, že žalobce pro svůj závěr o vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období červen 2010 konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP nevznesl jiný argument, než nezahájení vytýkacího řízení ve lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP. Soud však ani v ZSDP ani v zákoně o DPH nenalezl zákonné ustanovení, jež by výslovně deklarovalo, že v případě nezahájení vytýkacího řízení správcem daně v určité lhůtě se má za to, že jím byla daňová povinnost, resp. v daném případě nadměrný odpočet vyměřen shodně jako v podaném daňovém přiznání. V posuzovaném případě dal správce daně ve 30 denní lhůtě dle

§ 43 odst. 2 ZSDP zcela jasně najevo, že má pochybnosti o tom, že by měl být žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši uvedené v podaném daňovém přiznání, nenastala tak hypotéza pro vyměření daňové povinnosti ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP.

Pokud žalobce namítal, že Nejvyšší správní soud se v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, www.nssoud.cz, v němž se zabýval vztahem vytýkacího řízení a konkludentního vyměření daně, nedostatečně vypořádal s některými otázkami, pak soud s tímto nesouhlasí. Lze jen zdůraznit, že zahájení vytýkacího řízení a tzv. konkludentního vyměření daně se pojmově vylučují, neboť správce daně vyměřuje daňovou povinnost postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP tehdy, nemá-li pochybnosti o tom, že se má vyměřená daň shodovat s daní uvedenou v daňovém přiznání. Soud si je vědom právního závěru vysloveného Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10. 3. 2011, v němž byla zpochybněna absolutnost závěru, že zahájení vytýkacího řízení představuje překážku konkludentního vyměření daně, nicméně závěry zde prezentované se týkaly zcela odlišné skutkové situace. V souzeném případě žalobce se totiž nejednalo o případ neskončení vytýkacího řízení zaviněním správce daně a z tohoto důvodu nevyměřením daňové povinnosti v prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 1 ZSDP, závěry Nejvyššího správního soudu ohledně vztahu vytýkacího řízení a konkludentního vyměření daně tak pro daný případ zůstaly nezpochybněny a lze je aplikovat.

V tomto směru soud uzavírá s tím, že žalobcem tvrzenou nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nezákonnosti výzvy vydaných dle § 43 odst. 1 ZSDP, jež měla spočívat v nedodržení lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP, neshledal.

Protože soud dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s § 43 odst. 2 ZSDP, neshledal důvod k přerušení řízení a položení shora nastíněné otázky Evropskému soudnímu dvoru. Ostatně ani Nejvyšší správní soud při řešení případů obdobných neshledal rozpor vnitrostátních právních norem upravujících vytýkací řízení a vracení nadměrných odpočtů s normami evropského práva, resp. porušení zásady neutrality DPH, a žalobcem požadovanou předběžnou otázku nepoložil. A znovu ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, rozebral důvody pro svůj postoj a zdůraznil, že úprava vytýkacího řízení, resp. v současné době postupu k odstranění pochybností správce daně dle § 89 a násl. daňového řádu a vracení nadměrných odpočtů DPH nepředstavuje porušení principu neutrality této daně.

Námitku nezákonnosti vydané výzvy ze dne 19. 8. 2010 pak soud posoudil ve shodě se závazným právním názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Soud poznamenává, že pokud žalobce v úvodu žaloby správci daně vytýká, že mu v protokolech o místním šetření ze dne 11. a 12. 5. 2010 nesdělil žádné pochybnosti, soud v tomto nezákonnost vytýkacího řízení nespatřuje. Jak vyplývá z obsahu protokolů o místních šetřeních ze dne 11. 5. 2010, č. j. 51251/10/1876931500686, a ze dne 12. 5. 2010, č. j. 52407/10/1876931500686, sloužila tato místní šetření správci daně k převzetí daňových dokladů od žalobce, ovšem ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a květen 2010. Žalobní námitka tedy nesouvisí se zákonností výzvy ze dne 19. 8. 2010, která se týkala zdaňovacího období červen 2010. To samé lze uvést k dílčím námitkám ve vztahu k datu místního šetření,

jakož i ve vztahu k výtkám proti výzvám správce daně ze dne 26. 5. 2010, 16. 7. 2010, které se posuzovaného vyměření DPH za červen 2010 netýkaly.

Z již citovaného ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP lze vyvodit, že zákonným předpokladem pro vydání výzvy správce daně podle uvedeného ustanovení, byly jeho pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti podaného daňového přiznání nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Svoje konkrétní pochybnosti byl správce daně povinen vtělit do obsahu výzvy vydávané v intencích § 43 odst. 1 ZSDP, a to způsobem, který by umožnil daňovému subjektu na výzvu správce daně reagovat a jeho pochybnosti rozptýlit a v tomto směru předložit důkazní prostředky (viz. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. ve Sb. NSS č. 1729/2008).

Těmto požadavkům nastoleným zákonem výzva správce daně dostála. Správce daně požadoval po žalobci prokázání uplatnění snížené sazby u jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění v daňovém přiznání za červen 2010. Jednalo se o pochybnosti o správnosti údajů na řádku č. 2 daňového přiznání, konkrétně pochybnosti o objemu uskutečněných zdanitelných plnění v tomto zdaňovacím období a dále prokázání uplatnění snížené sazby u jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Ve výzvě je konkrétně uvedeno, že s ohledem na hlavní ekonomickou činnost žalobce uvedenou v daňovém přiznání (montáž sádrokartonu) správce daně předpokládal, že zdanitelnými plněními jsou stavební práce. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl zaměstnance a objem provedených prací činil za měsíc červen 859 842 Kč, vyjádřil správce daně pochybnosti o tom, kdo tyto práce provedl a za účelem prověření správnosti sazby a objemu prací požadoval po žalobci předložení evidence pro daňové účely, faktury vydané a daňové doklady přijaté vztahující se k uskutečněným zdanitelným plněním. Pochybnosti vyjádřené ve zmíněné výzvě jsou dostatečně určité, správce daně sděluje pochybnosti jasným a srozumitelným způsobem tak, aby byl žalobce na ni schopen kvalifikovaně reagovat. V daném případě lze postup správce daně při vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010, kterou požadoval po žalobci prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání za červen 2010, považovat za logický právě s ohledem na druh žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění, jimiž byly stavební práce. Dle zákona o DPH se totiž u služeb uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Snížená sazba se uplatňuje pouze u služeb, dodávek tepla a chladu a zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Snížená sazba daně se uplatňuje u služeb uvedených příloze č. 2. Dále zákon stanoví, že u bytové výstavby (§ 48) a staveb pro sociální bydlení (§ 48a) lze za stanovených podmínek uplatnit sníženou sazbu daně, přičemž oprávněnost uplatnění této sazby daně musí daňový subjekt prokázat. Je tedy evidentní, že u stavebních prací se běžně uplatňuje základní sazba daně a snížená sazba daně pouze na základě zákonem stanovených podmínek. Výzva neobsahuje pouhé odkazy na řádky podaného daňového přiznání, popř. zcela obecnou povinnost k předložení všech dokladů relevantních pro příslušné řádky, ale obsahuje zcela jasnou a konkrétní pochybnost a z jejího zdůvodnění je zřejmé, čeho se pochybnosti týkají. Výzva je tedy zákonná a nezpůsobuje nezákonnost celého následujícího vytýkacího řízení a tedy ani vydaného platebního výměru a nelze přisvědčit žalobci, že by byla neplatným rozhodnutím z důvodu absence řádného odůvodnění ve smyslu § 32 odst. 3 ZSDP. Pro úplnost soud konstatuje, že správce daně nemohl při stanovení DPH za červen 2010 vycházet z důkazních prostředků, které žalobce

předložil ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím, pokud doklady k posuzovanému zdaňovacímu období žádné doklady k dispozici neměl. Žalobní námitka tedy není důvodná.

Žalobní bod, kterým žalobce brojil proti předvolávání zástupkyně žalobce, nikoli žalobce samotného, k projednání výsledků vytykácího řízení, soud neshledal rovněž opodstatněným.

Podle § 10 odst. 3 a odst. 4 ZSDP se může nechat daňový subjekt v řízení před správcem daně zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. Správce daně jedná s tímto zástupcem v rozsahu udělené plné moci, s tím, že ani zvolení zástupce nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Obdobně pak zastupování upravuje daňový řád, který zvoleného zástupce nazývá zmocněncem (§ 27, § 28 daňového řádu) s tím, že dle přechodného ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu platí, že plné moci udělené za účinnosti ZSDP zůstávají zachovány a jejich účinky se posuzují po 1. 1. 2011 podle daňového řádu.

Vytykácí řízení bylo zahájeno za účinnosti ZSDP, po 1. 1. 2011 v něm pak správce daně v souladu s přechodným ustanovením 264 odst. 1 daňového řádu postupoval podle ustanovení upravujících institut svou povahou vytykácímu řízení nejbližší, tedy podle § 89 a násl. daňového řádu, v nichž je zakotven postup správce daně při odstranění jeho pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených.

Ze správního spisu soud ověřil, že plnou mocí ze dne 14. 6. 2010, předloženou správci daně následujícího dne, žalobce zástupkyni nejprve zplnomocnil k zastupování ve věci DPH za zdaňovací období březen 2010; plnou mocí ze dne 9. 7. 2010, správci daně předloženou dne 12. 7. 2010, pak k zastupování ve věci DPH včetně příslušenství. Svou povahou se jednalo o plné moci neomezené, neboť žalobce neudělil zástupkyni plnou moc k vymezeným úkonům, ale zplnomocnil ji ke všem úkonům ve věcech jednoho druhu daní, posledně uvedenou plnou mocí pak bez specifikace zdaňovacího období, tedy ke všem úkonům, pokud se bude jednat o věc DPH a její příslušenství. Udělená plná moc zůstala zachována a správce daně jednal se zástupkyní žalobce v rozsahu uděleného zmocnění ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu (daňový řád již plné moci nedělí na neomezené a omezené na určité úkony).

Správce daně tedy postupoval v souladu s § 10 odst. 3 a odst. 4 ZSDP, poté v souladu s § 28 odst. 1 daňového řádu, pokud jednal se zmocněnkyní žalobce a posléze výsledky vytykácího řízení, resp. výsledky svého postupu k odstranění pochybností, jejichž předmětem bylo ověření správnosti údajů v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2010, projednával se zmocněnkyní žalobce, a to tak, že ji v souladu s § 90 odst. 2 ve spojení s § 41 odst. 1 daňového řádu doručil úřední záznam ze dne 30. 6. 2011, č. j. 100462/11/187931500686, a umožnil tak žalobci (prostřednictvím své zmocněnkyně), aby se vyjádřil ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu, zda navrhuje pokračovat v dokazování a jaké důkazy navrhuje provést. Z právě citovaného ustanovení neplyne povinnost správce daně výsledky svého postupu projednávat s daňovým subjektem nějakým speciálním způsobem, např. přímo osobně, při ústním jednáním apod. Doručení úředního záznamu společně se sdělením o průběhu vytykácího řízení zmocněnkyni žalobci je nutno považovat za

postup, který plně odpovídá povinnosti správce daně daňovému subjektu sdělit výsledek postupu, a kterým žalobce nebyl zkrácen na svých procesních právech.

Na tomto závěru nemohla nic změnit ani skutečnost, že v případě předvolání zmocněnkyně k projednání výsledků postupu správce daně za červen 2010 byla předvolána jako zúčastněná osoba a tomuto označení se bránila. Rozhodné bylo, že i za toto zdaňovací období jí byl jako zmocněnkyni žalobce doručen úřední záznam ze dne 30. 6. 2011 a žalobci bylo umožněno na něj reagovat v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu.

Žalovaného postup se pak odvíjel od toho, jaké odvolací námitky žalobce proti platebnímu výměru uplatnil. Vzhledem k tomu, že v odvolání žalobce uplatnil jen námitku pozdního zahájení postupu správce daně dle § 43 odst. 2 ZSDP, nikoli námitky ohledně skutkových a právních závěrů správce daně vedoucích k vyměření daňové povinnosti, zabýval se žalovaný zejména zákonností zahájení postupu správce daně k odstranění pochybností z hlediska zákonné 30 denní lhůty zakotvené v cit. ustanovení. Protože žalovaný nezjistil jiné nesprávnosti a nezákonnosti žalobcem neuplatněné, toto v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil. Namítá-li žalobce, že se žalovaný nevypořádal s učiněným důkazním návrhem, je třeba připomenout, že ten se předmětného zdaňovacího období netýkal (podání ze dne 7. 6. 2010 nemohlo být reakcí na ještě nevydaný úřední záznam o výsledku postupu ze dne 30. 6. 2011). Z ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu, podle něhož odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu požadovaném v odvolání a současně posuzuje, zda nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, nelze dovodit povinnost odvolacího orgánu v odůvodnění svého rozhodnutí reagovat nejen na odvolací námitky (§ 116 odst. 2 daňového řádu), ale také na všechny výtky daňového subjektu vznesené postupně v řízení před správcem daně (v souzeném případě také na důkazní návrh žalobce, který se zdaňovacího období netýkal). Ani tomuto žalobnímu bodu nelze přiznat důvodnost.

Námitce ohledně nesprávného postupu žalovaného o osvědčení neplatnosti této výzvy v odůvodnění svého rozhodnutí soud také nevyhověl. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval důvody, pro které považuje předmětnou výzvu za odůvodněnou a tedy zákonnou, připomenul, že i správce daně se námitkami proti této výzvě zabýval a její neplatnost neosvědčil. Podstatné je, že výzva byla ze shora uvedených důvodů zákonná, namítané neosvědčení její neplatnosti tak nemohlo mít na zákonnost vydaných rozhodnutí ve věci vyměření DPH za předmětné zdaňovací období vliv.

Soud neshledal ani porušení zásady projednací ze strany žalovaného.

Žalovaný byl povinen při projednání podaného odvolání postupovat dle ustanovení § 114 a násl. daňového řádu. Z žádného zákonného ustanovení daňového řádu nelze dovodit, že by žalovaný musel ve všech případech s daňovým subjektem jako odvolatelem o podaném odvolání jednat (ať už formou ústního jednání či formou písemnou) a před vydáním svého rozhodnutí o odvolání jej seznamovat se svými závěry. Žalovaný je takto povinen postupovat jen v zákoně stanoveném případě, a to pokud v rámci odvolacího řízení provádí dokazování (ať již sám nebo prostřednictvím správce daně) nebo pokud dospěje k odlišnému právnímu závěru než správce daně, ovlivnila-li by taková změna rozhodnutí v neprospěch odvolatele (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Ani o jeden případ se u žalobce nejednalo. Žalovaný v rámci

odvolacího řízení ani nedoplňoval dokazování, ani nezměnil platební výměr správce daně způsobem, který by bylo možno posoudit jako rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Naopak v souzeném případě napravil nesprávný výpočet daně, v důsledku čehož byla vlastní daňová povinnost žalobce za zdaňovací období červen 2010 snížena oproti platebnímu výměru o 14 298 Kč.

Pokud se žalobce brání poukazem na nedůvěru k pracovníkům správce daně rozhodujícího v 1. stupni a trvající pochybnosti o jejich nepodjatosti a podání podnětu na disciplinární komisi Komory daňových poradců na žalobcovu zmocněnkyni, a uvádí, že byl připraven žalovanému předložit důkazy k prokázání nároku na odpočet dle podaných daňových přiznání, lze k tomu poznamenat, že postupem žalovaného nebyl nijak na svých procesních právech zkrácen. Žalobci nic nebránilo, aby současně s odvoláním, resp. jejich doplněním, ale i kdykoli poté žalovanému takové důkazy předložil, případně je alespoň označil a navrhnul jejich provedení v odvolacím řízení. To ale žalobce v průběhu odvolacího řízení neučinil. Ani z odvolání, ani jeho doplnění takový záměr žalobce neplyne, žalobce se vůči skutkovým závěrům a právnímu posouzení při vyměření daně správcem daně neohradil a svoje odvolací výtky zaměřil jen proti nevčasnému a nezákonnému zahájení vytykácího řízení. Žádné ze zákonných ustanovení daňového řádu nezakládá žalobci legitimní očekávání, že svá tvrzení bude moci prokázat teprve a jedině při ústním jednání nařízeném odvolacím orgánem. Pokud byly závěry správce daně a žalovaného založeny na tom, že žalobce ve vytykáčím řízení, resp. později v rámci postupu při odstranění pochybností správce daně, neposkytl potřebnou součinnost a příslušné důkazy k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet nepředložil, nelze neunesení důkazního břemene ze strany žalobce zhojit v soudním řízení správním, které zásadně není pokračováním daňového řízení.

Jak správně poukázal žalovaný, žalobce skutečnosti týkající se nahlížení do spisu a vypořádání některých svých námitek proti postupu správce daně v žalobách zmínil jen okrajově při popisu průběhu řízení před správcem daně, resp. v rámci citace obsahu svého podání správci daně ze dne 7. 6. 2011 (jež se navíc předmětného zdaňovacího období červen 2010 netýkalo), tyto skutečnosti tak nebylo možno automaticky vztáhnout pod žalobní body, žalobce z těchto důvodů nedovozoval nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Pokud žalobce v závěru žaloby označuje postup správce daně za nezákonný z důvodu pouze vyloučení nároku na odpočet, neuvádí konkrétně, jak ho vyměření DPH bez předložení důkazů mělo na jeho právech zkrátit. Správce daně neuznal tvrzený nárok na odpočet za zdaňovací období 2010 jen z důvodu, že žalobce neprokázal, že se u uskutečněných zdanitelných plnění, jež uvedl ve výši 859 842 Kč, uplatní snížená sazba dle příslušné přílohy zákona o DPH. Uskutečnění zdanitelných plnění však nakonec správce daně nezpochybnil zcela, pouze je posoudil jako uskutečněná zdanitelná plnění dle § 47 odst. 4 zákona o DPH a uplatnil u nich základní sazbu, neboť žalobce k výzvě správce daně oprávněnost užití snížené základní sazby nedoložil. Správce daně nezpochybnil ani žalobcem přijatá zdanitelná plnění, není tak zřejmé, jak byl žalobce zkrácen, když správce daně vycházel jinak z tvrzení žalobce dle podaného daňového přiznání za červen 2010. Není zřejmé, jak by měla být daňová povinnost žalobci za daných okolností stanovena příznivějším způsobem.

VII. Závěrečné hodnocení a náklady řízení

Závěry soudu lze shrnout tak, že žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, není důvodná a soud ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Součástí rozhodnutí soudu je i výrok o náhradě nákladů řízení, a to v souladu s § 110 odst. 3 věta první s. ř. s. i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Protože byl zrušen výrok III. rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 59Af 5/2012-54, který se také týkal nákladů řízení i ve vztahu k neúspěšným žalobám žalobce, byl soud povinen řešit i tuto otázku.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Dle § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s. má-li účastník úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

Soud si je vědom toho, že v předchozím rozhodnutí úspěšnému žalovanému správnímu orgánu přiznal výrokem III. náhradu nákladů řízení a zohlednil jeho úspěch u dvou podaných žalob, a je si i vědom toho, že ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 11/2013, byl takový postup krajského soudu akceptován. Nicméně nyní se ve shodě s ustálenou a dosud převládající a dosud jednoznačně nepřekonanou rozhodovací praxí správních soudů přiklání k názoru, že úspěšnému žalovanému náhradu nákladů řízení přiznat nelze, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu nevznikly, když zastupování zájmů žalovaného před soudem je rovněž součástí běžné úřední činnosti žalovaného. Svoje předchozí rozhodnutí o nákladech řízení v souvislosti se zamítnutím žalob proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078, tak soud musí označit za vybočení z ustálené rozhodovací praxe. Proto soud vyslovil, že ačkoli byl celkově v řízení úspěšný žalovaný správní orgán, žádný z účastníků řízení právo na náhradu nákladů (včetně nákladů řízení o kasační stížnosti) nemá.

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 Liberci dne 19. února 2014.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu