



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce: **F plus H s. r. o.**, se sídlem Třebíč, Zborovská 856/49, zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 5. 2011, č. j. 5803/11-1303-701728,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí – platební výměr ze dne 4. 8. 2010, č.j. 93453/10/330911703854, kterým Finanční úřad v Třebíči (dále též „správce daně“) žalobci po provedeném vytýkacím řízení vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 ve výši 0 Kč poté, co žalobce v daňovém přiznání uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 23 332 Kč.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný v první řadě odmítl námitku ohledně nedoručení platebního výměru daňovému subjektu. Platební výměr byl totiž v souladu s § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, doručen zástupkyni žalobce Ing. Jitce Routkové. Ta žalobce zastupovala na základě generální plné moci ze dne 30. 8. 2004. Jednalo se o plnou moc neomezenou ve vztahu k předmětnému daňovému řízení. Z tohoto důvodu tak nebyla důvodná ani námitka, že daňový subjekt nebyl informován o zahájení, průběhu a ukončení vytýkacího řízení. Správce daně zprvu hodlal prověřit doklady za předmětné zdaňovací období v rámci místního šetření. Dne 6. 11. 2009 proto telefonicky upozornil jednatele žalobce L. K., že se dne 12. 11. 2009 dostaví pracovníci správce daně na adresu sídla žalobce za účelem prověření dokladů prokazujících oprávněnost uplatněného nadměrného odpočtu. Zástupkyně žalobce o tomto postupu byla vyrozuměna. Dne 12. 11. 2009 však jednatel žalobce nebyl v sídle společnosti přítomen a požadované doklady tak nebyly předloženy. Správce daně proto následně zahájil vytýkací řízení. Výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků správce daně doručil zástupkyni žalobce. Tato výzva byla vydána plně v souladu s uvedeným ustanovením, obsahovala všechny základní náležitosti včetně uvedení konkrétní pochybnosti správce daně.

[4] Bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost údajů tvrzených v daňovém přiznání. Pouhý odkaz na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-32/03 nelze považovat za důkazní prostředek prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně. Žalobce v průběhu vytýkacího řízení nepředložil žádné důkazní prostředky. Oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně tak nebyla prokázána.

[5] Pokud jde o projednání zprávy o vytýkacím řízení, žalovaný konstatoval, že správce daně opakovaně předvolával k jednání zástupkyni žalobce. Tato se z jednání omlouvala, v jednom případě se nedostavila bez omluvy, a nedostavila se ani v jí navrženém termínu. Zpráva o výsledku vytýkacího řízení jí tak byla v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zaslána poštou. Skutečnost, že žalobce nevyužil svého práva vyjádřit se před ukončením vytýkacího řízení k jeho výsledku, nelze vytýkat správci daně.

[6] K námitce ohledně nedostatečného odůvodnění platebního výměru žalovaný zopakoval, že v průběhu vytýkacího řízení žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období (dále též „zákon o DPH“). V odpovědi na výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků zástupkyně žalobce pouze uvedla, že žalobce je ve fázi utlumení činnosti, což neznamená, že by mu nemohly vznikat náklady a že by nemohl přijímat zdanitelná plnění, a dodala, že nemá povědomost, o jaká konkrétní přijatá zdanitelná

plnění se jedná. Žalovaný uzavřel, že žalobce v rámci vytýkacího řízení neprokázal, a to ani přes výzvu správce daně, oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[7] Žalobce ve včas podané žalobě souhrnně uvedl, že žalovaný se zabýval pouze některými okamžiky průběhu daňového řízení, nesprávně posoudil plnou moc žalobcovy zástupkyně, chybně aplikoval ustanovení zákona o vytýkacím řízení, a nesprávně posoudil nezákonnost napadeného platebního výměru. Konkrétně pak žalobce uplatnil tyto žalobní body:

– *plná moc a vady v doručování*

[8] Žalobce namítl, že výzva k zahájení vytýkacího řízení č. j. 118792/09, předvolání, zpráva o vytýkacím řízení, sdělení ke zprávě o vytýkacím řízení, platební výměr, jakož i rozhodnutí žalovaného byly doručovány pouze zástupkyni žalobce, nikoli však žalobci samotnému.

[9] Plná moc ze dne 13. 12. 2006 (uložená dne 14. 12. 2006 u Finančního úřadu v Třebíči) je plnou mocí speciální omezenou ve smyslu § 31 občanského zákoníku a § 10 a § 17 zákona o správě daní a poplatků. K žádné změně plné moci ve vztahu k Finančnímu úřadu v Třebíči a Finančnímu ředitelství v Brně nedošlo. Jedná se o poslední plnou moc, kterou se žalobce prezentoval vůči Finančnímu úřadu v Třebíči. Omezil jí rozsah zmocnění Ing. Routkové tak, že neplatí pro zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci, v jiném zůstal zachován.

[10] Zprvu byla plná moc (ze dne 30. 8. 2004) plnou mocí generální a neomezenou. Posléze došlo (dne 18. 10. 2004) ke změně a generální plná moc byla změněna na neomezenou speciální s tím, že negativním způsobem byly věcně redukovány právní úkony zástupce a zastupování se vztahovalo pouze na určitá negativně vymezená řízení. Obdobně byl věcný rozsah plné moci redukován dne 29. 3. 2005, kdy bylo z plné moci vyňato podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Stále se tedy jednalo o plnou moc neomezenou speciální. K omezení plné moci došlo až dne 13. 12. 2006, kdy u speciální plné moci byl omezen rozsah negativním vyjmenováním správce daně. Jinou plnou moc žalobce Ing. Routkové neudělil.

[11] Odkázaly-li správní orgány na udělení plné moci jednatelem žalobce do protokolu dne 23. 5. 2007 (č. j. 60720/07) a na jeho sdělení, že se jedná o generální plnou moc, je takové tvrzení nepravdivé. K žádnému novému vymezení plné moci a změně rozsahu omezení speciální omezené plné moci nedošlo. Jednatel žalobce se nevyjadřoval ke změně rozsahu omezení plné moci ze dne 13. 12. 2006, taková změna ani nebyla jeho úmyslem. Ostatně nebyl ani správcem daně řádně poučen, neznal rozdíl mezi plnou mocí generální a speciální a omezenou a neomezenou. Opomněl přitom, že v průběhu času došlo k redukci původně generální plné moci na plnou moc speciální. Ke změně dohody o plné moci navíc nemůže dojít jednostranným vyjádřením. Závěr o generální neomezené plné moci je účelovou a následnou konstrukcí správce daně. Správce daně přitom plnou moc považoval za speciální

omezenou, neboť až do 11. dubna 2008 pravidelně doručoval písemnosti jak žalobci, tak jeho zástupkyni.

[12] Finanční orgány tedy nesprávně posoudily charakter předmětné plné moci. V daném případě se jednalo o plnou moc omezenou, u níž je povinnost doručovat jak žalobci, tak zástupci. Na opakovaný problém při doručování žalobce upozornil podáním ze dne 2. 8. 2010, v němž se k otázce plné moci jasně vyjádřil. Finanční orgány však přesto omezenost speciální plné moci ignorovaly.

– nezákonné zahájení vytykácího řízení

[13] Předmětné přiznání k dani z přidané hodnoty bylo podáno dne 26. 10. 2009. Výzva dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků však byla žalobci doručena až dne 4. 12. 2009. Tedy po zákonné 30denní lhůtě. Správně měla být výzva doručena nejpozději do 25. 11. 2009.

[14] Výzva pak byla nezákonná též po obsahové stránce. Smyslem vytykácího řízení je odstranění zřejmých pochybností v podaném daňovém přiznání, nikoli hloubkové ověřování nároku na odpočet. Pochybnost uvedená ve výzvě je šikanózní a pouze formální. I v průběhu likvidace a utlumení činnosti totiž vznikají daňovým subjektům náklady, u kterých lze uplatnit nárok na odpočet daně. Tak ostatně konstatoval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 3. 3. 2005, C-32/03, *Fini H* (Sb. rozh. s. 2005 I-01599). Zahájení vytykácího řízení výzvou s formální pochybností je v rozporu se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty a též se zásadou minimalizace zásahů státní moci do autonomní sféry osob.

[15] K tvrzení žalovaného ohledně místního šetření dne 12. 11. 2009, žalobce namítl, že ve spisu není žádný úřední záznam, z něž by vyplynulo, že se dne 6. 11. 2009 správce daně na místním šetření telefonicky dohodl s jednatelem žalobce. Ten přitom se správcem daně telefonicky hovořil, nebylo mu však sděleno, ohledně jaké společnosti hovor probíhá, a logicky tak myslel, že fungující společnosti FOKUS – H s. r. o., jejímž je také jednatelem. Proto byly připraveny a předloženy podklady této společnosti, což může dosvědčit zaměstnankyně společnosti FOKUS – H s. r. o., paní Š.

– nezákonný průběh vytykácího řízení

[16] Žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného ohledně porušení zásady úzké spolupráce se správcem daně při správném stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

[17] Žalovaný v první řadě nevzal v potaz, že vytykácí výzva nebyla řádně doručena žalobci. Jeho zástupkyně pak na ni reagovala pouze z důvodu právní opatrnosti a na základě jí známých skutečností bez konzultace se žalobcem.

[18] Žalovaný též žalobci přičítá k tíži nepředložení podkladů při místním šetření, přičemž vůbec nezohlednil, že sám zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 18. 11. 2009, jímž bylo zastaveno řízení o námitkách proti postupu pracovníka správce daně ze dne 13. 11. 2009.

[19] Daňové doklady žalobce nepředložil vzhledem k formulaci pochybností ve vytýkací výzvě. Správci daně nebylo zřejmé, jak mohl žalobci vzniknout nárok na odpočet, když od dubna 2005 nebyla uskutečněna žádná plnění. K tomu však nebylo třeba dokládat žádné daňové doklady či evidenci pro daňové účely. Došlo k dostatečnému vysvětlení, alespoň správce daně žádné další nepožadoval ani nesdělil žádnou další určitou pochybnost.

[20] K předvolání ze dne 17. 3. 2010 žalovaný opomněl, že mimo omluvenku zástupkyně žalobce navrhla již dne 29. 3. 2010, aby se jednání uskutečnilo o den dříve, tedy 6. 4. 2010. Až dne 6. 4. 2010 jí pak správce daně mailem sdělil, že navržený termín neakceptuje a potvrzuje původní termín 7. 4. 2010 v 9:00 hod. Takový postup není v rozporu se zásadou součinnosti.

[21] Při předvolání ze dne 7. 4. 2010 na den 26. 4. 2010 pak nebyla dodržena minimální osmidenní lhůta dle § 14 zákona o správě daní a poplatků, ani nebyla uvedena úvaha, proč by se mělo jednat o úkon zvlášť naléhavý, který by vyžadoval lhůtu kratší. Z tohoto důvodu zástupkyně žalobce na toto předvolání nereagovala.

[22] Nikde ve spisu se dále nenachází úvah správce daně, že by omluvenky z jednání dne 7. 4. 2010, 24. 5. 2010 či 1. 7. 2010 neakceptoval tak, aby s nimi mohl spojit fikci ohledně vyhýbání se projednání zprávy o vytýkacím řízení.

[23] Žalobcův nárok na odpočet byl přitom oprávněný, neboť se jednalo o odpočet za daňové doklady za daňové poradenství. V této souvislosti žalobce přiložil k žalobě daňové doklady a záznamní povinnost.

– *nezákonný platební výměr*

[24] Z odůvodnění platebního výměru neplynou konkrétní skutečnosti, pro něž byla daň stanovena odlišně. Není zřejmé, jak byly hodnoceny důkazní prostředky, které se staly důkazem a jak byla hodnocena žalobcova podání ve věci. K této námitce se žalovaný v rozhodnutí o odvolání přezkoumatelně nevyjádřil.

[25] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[26] Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že zástupkyně žalobce byla pro zastupování v předmětném daňovém řízení pověřena neomezeně. Všechna rozhodnutí správce daně tak byla doručována správně pouze zástupkyni žalobce. Pokud daňový subjekt v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet daně, musí prokázat současné splnění zákonných podmínek. Žalobce však ke konkrétní pochybnosti správce daně neuvedl žádné relevantní vyjádření, ani v průběhu vytýkacího řízení nepředložil žádné daňové doklady prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[28] K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující:

– *plná moc a vady v doručování*

[29] Problematika zastoupení žalobce daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou v daňových řízeních vedených Finančním úřadem v Třebíči není zdejšímu soudu neznámá. I v nyní souzené věci tak (stejně jako např. v již pravomocně skončené věci vedené pod sp. zn. 29 Af 49/2010, ve spojení s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7 Afs 68/2012-32) ze správního spisu vyplynulo, že žalobce dne 30. 8. 2004 udělil dotyčné daňové poradkyni plnou moc k zastupování a jednání žalobce ve všech řízeních dle zákona o správě daní a poplatků a ve všech řízeních dle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád). Dne 18. 10. 2004 žalobce udělenou plnou moc omezil tak, že již neplatí pro daňové řízení ve věci daně silniční pro zdaňovací období roku 2001 a 2002, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 29. 3. 2005 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 13. 12. 2006 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci ve věci daňových a jiných řízení, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Plná moc ze dne 20. 1. 2007 zmocňovala Ing. Routkovou k podání žádosti o zřízení či zrušení daňové informační schránky a k nahlížení do daňové informační schránky žalobce, s tím, že tato plná moc ruší jakoukoli dříve udělenou plnou moc, to však pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena. Při ústním jednání konaném dne 23. 5. 2007 na Finančním úřadu v Třebíči jediný jednatel žalobce L. K. do protokolu na otázku správce daně prvního stupně, zda je jednatelem daňového subjektu, uvedl: „*Ano jsem, ale generální plnou moc pro zastupování firmy má Ing. Routková Jitka.*“ Dne 30. 1. 2009 pak byla Finančnímu úřadu v Třebíči předložena plná moc ze dne 18. 5. 2007, kterou žalobce Ing. Routkovou zmocnil k zastupování ve věci uplatnění nároku na náhradu škody způsobené při výkonu státní moci a ve věcech se škodou přímo souvisejících. Současně je uvedeno, že tato plná moc ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc. Plnou mocí ze dne 12. 3. 2011 pak žalobce ve vztahu k řízením týkajícím se různých daňových povinností za zdaňovací období roku 2010 a následující zmocnil k zastupování společnost eTAX s. r. o., s tím, že tato plná moc ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc.

[30] Žalobce namítl, že u správce daně byla uložena omezená plná moc. Dle žalobce byla negativně omezená vyloučením jednání před Finančním úřadem v Liberci.

[31] Při posouzení této sporné právní otázky soud vycházel v první řadě ze znění § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se daňový subjekt *může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu; není-li rozsah zmocnění*

vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Dále pak z § 17 odst. 7 téhož zákona, který na posouzení omezenosti či neomezenosti plné moci váže způsob doručování (Má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.).

[32] Současně nemohl pominout judikaturu, danou otázkou se zabývající. Zde soud čerpal zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79 (publ. pod č. 1353/2007 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), jakož i z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (N 15/29 SbNU 117, publ. též na <http://nalus.usoud.cz>), přičemž shledal, že ve vztahu k věcně a místně příslušnému správci daně byla předmětná plná moc v rozsahu zastupování žalobce v daňovém řízení ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007 nepochybně neomezená ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[33] Zde je podstatné, že na daňové řízení vymezené druhem daně a zdaňovacím obdobím je nutno nahlížet samostatně. Žádný z úkonů, jimiž žalobce postupně „omezoval“ či upřesňoval rozsah plné moci udělené jím daňové poradkyni Ing. Jitce Routkové, se nedotýkal řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009. Zároveň plná moc, ve znění uvedených omezení či upřesnění, neobsahovala ani konkrétní směrnice či příkazy, kterými by byla zástupkyně žalobce vázána, ani přesné vymezení rozsahu zmocnění ve vztahu k danému daňovému řízení. V tomto daňovém řízení předmětná plná moc umožňovala jmenované zástupkyni činit vůči věcně a místně příslušnému správci daně (Finančnímu úřadu v Třebíči) všechny úkony, které by žalobce jinak mohl činit sám. Z tohoto pohledu je skutečnost, že zástupkyně nemohla za žalobce jednat před Finančním úřadem v Liberci, nepodstatná.

[34] Na závěru o neomezenosti předmětné plné moci pak nemůže ničeho změnit ani to, doručoval-li dříve správce daně písemnosti jak žalobci, tak jeho zástupkyni. Z předloženého správního spisu plyne, že v předmětném daňovém řízení tak správce daně nečinil. I kdyby tak však konal, mohlo by to mít v souladu s již výše citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79, vliv nikoliv na povahu plné moci a následně na určení okamžiku doručení, ale pouze na posouzení, zda takový postup nemohl být žalobci k újmě (v případě projednávaném rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu tak nemohlo být daňovému subjektu k újmě, odvozoval-li lhůtu k podání žaloby od pozdějšího data doručení). V daném případě však k žádné takové újmě nedošlo.

[35] Poukazoval-li dále žalobce na to, že plná moc vychází z dohody o zastoupení, má jistě pravdu. Tato dohoda se však navenek vůči třetím osobám osvědčuje právě plnou mocí, která je jednostranným právním úkonem zmocnitele adresovaným třetím osobám. Plnou mocí se tedy dává třetím osobám na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou. Z předložené plné moci (ve znění jejích upřesnění a omezení) přitom nevystala žádná pochybnost ohledně neomezeného rozsahu zastupování žalobce jeho zástupkyní v předmětném daňovém řízení. Z tvrzení jednatele při ústním jednání dne 23. 5. 2007 tak ani nelze dovodit, že by zamýšlel měnit

rozsah udělené plné moci (zde lze dodat, že nebylo povinností správce daně poučovat jednatele žalobce o nuancích vymezení rozsahu zplnomocnění v daňovém řízení; otázka správce daně k této problematice nesměřovala a zároveň odpověď jednatele byla v souladu s ostatními listinami založenými ve správním spise). Vzhledem k neexistenci pochyb pak nevznikla ani povinnost správce daně dotazovat se žalobce či jeho zástupkyně na rozsah zmocnění, resp. je vyzývat k upřesnění vymezení rozsahu zmocnění.

[36] Doručovali-li tedy správce daně i žalovaný písemnosti pouze zástupkyni žalobce na adresu jejího sídla, činili tak v souladu s § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

– *nezákonné zahájení vytykácího řízení*

[37] Pokud jde o zahájení vytykácího řízení, soud ze správního spisu zjistil, že přiznání k předmětné dani bylo podáno u správce daně dne 26. 10. 2009. Výzva dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ze dne 16. 11. 2009 byla uložena dne 20. 11. 2009 a žalobci doručena dne 4. 12. 2009, kdy si ji vyzvedla zástupkyně žalobce. Žalobce namítl, že správce daně nezahájil vytykácí řízení v zákonem stanovené 30denní lhůtě, zdejší soud však shledal, že správce daně vytykácí řízení zahájil v souladu se zákonem.

[38] Jak totiž vyplývá z § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, předmětná lhůta není určena pro „zahájení vytykácího řízení“, ale pro „zahájení postupu k odstranění pochybnosti“. V této lhůtě tedy správce daně nemusí daňovému subjektu výzvu k zahájení vytykácího řízení doručit, postačí, pokud ji v této lhůtě vydá. Tak tomu v daném případě bylo. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, ve věci „TLC czech s. r. o.“, „[t]řicetidenní lhůta má sloužit ke zkrácení doby, ve které je daňový subjekt v nejistotě, zda bude uplatněný nárok na odpočet uznán či zda o něm vznikly správci daně pochybnosti a hodlá zahájit vytykácí řízení. Na druhé straně však i správce daně musí mít časový prostor se s věcí seznámit a případné pochybnosti nabýt. Není možné tuto lhůtu mnohdy podstatnou měrou zkrátit v návaznosti na okolnosti nezávislé na správci daně. Jde zejména o časovou prodlevu při doručování, kdy je zcela mimo možnost správce daně reálně ovlivnit, zda si daňový subjekt doručovanou výzvu reálně na poště vyzvedne a kdy tak učiní. Krajský soud proto správně poukázal na odlišné označení úkonu, který je třeba učinit ve stanovené lhůtě s tím, že tento úkon nelze ztotožňovat se zahájením vytykácího řízení.“

[39] Poukazoval-li dále žalobce na nesprávnost postupu správce daně při jeho snaze provést u žalobce dne 12. 11. 2009 místní šetření, neměly tyto okolnosti na zahájení vytykácího řízení, ani na zákonnost rozhodnutí ve věci samé žádný vliv. Z tohoto důvodu také soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navržený důkaz výsledkem „paní Š.“, blíže nespecifikované zaměstnankyně společnosti FOKUS – H s. r. o. Z úředního záznamu ze dne 6. 11. 2009 plyne, že pracovnice správce daně Ing. P. P. dne 6. 11. 2009 opakovaně telefonicky jednatelem žalobce L. K. specifikovala, jaké doklady, jakého subjektu, k jaké dani a zdaňovacímu období má žalobce dne 12. 11. 2009 předložit. Při místním šetření prováděném dne 12. 11. 2009 v sídle žalobce však tyto doklady předloženy nebyly.

[40] Jak uvedeno již výše, ani popis těchto událostí podaný žalobcem by ale v případě jeho pravdivosti neměl vliv na zákonnost předmětného daňového řízení. V obou případech výsledkem bylo, že v rámci místního šetření nebyly předloženy příslušné doklady, načež

správce daně zahájil vytýkáací řízení. K jeho zahájení přitom není provedení místního šetření obligatorní podmínkou.

[41] Dále žalobce namítl nezákonnost obsahu předmětné výzvy.

[42] Při posuzování tohoto žalobního bodu soud vedle textu zákona vycházel zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS. Vytýkáací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění provádět proti vůli kontrolovaného zjišťování skutkového stavu v jeho právní sféře (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností. Podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*

[43] Již ze samotného znění citovaného § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených.

[44] Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytýkáacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající jen v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Nutno zdůraznit, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí tedy, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Takové analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

[45] Podstata vytýkácího řízení je založena na vzájemné součinnosti a komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Požadavky na určitost výzvy mají za účel znemožnit, aby byl daňový subjekt kvůli „nepochopení“ obsahu výzvy zkrácen na právech tím, že mu bude daň vyměřena např. dle pomůcek. Výzva k odstranění pochybností správce daně má tedy umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl adekvátně reagovat a pokusit se vznesené pochybnosti rozptýlit.

[46] V souzené věci dospěl zdejší soud k závěru, že výzva ze dne 16. 11. 2009 vydaná správcem daně dle § 43 zákona o správě daní a poplatků dostojí požadavkům jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti. V jejím textu je učiněn odkaz na řádek 40 oddílu C. daňového přiznání, o kterém měl správce daně pochybnosti opřené o objektivně existující důvody, založené na tom, že „*není zřejmé, zda plátce daně použil tato přijatá zdanitelná plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, protože od dubna r. 2005 neuskutečnil žádné plnění*“. Uvedené zjištění, plynoucí z dlouhodobého sledování daňových povinností žalobce, zajisté splňuje charakteristiku objektivní skutečnosti, zakládající relevantní podezření ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V žádném případě tak tento důvod pro zahájení vytýkácího řízení nelze považovat za šikanózní či formální.

[47] Správce daně současně uvedl, jakým způsobem požaduje jeho pochybnosti odstranit – předložením evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a daňových dokladů za předmětné zdaňovací období. Z výzvy tedy bylo zřejmé, jaké má správce daně pochybnosti a jak je žalobce může rozptýlit. Tak však žalobce neučinil a na výzvu zareagoval pouze uvedením názoru o nesprávnosti teze správce daně ohledně podstaty vzniklých pochybností a odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Fini H*.

[48] Způsob vyhovění vytýkácí výzvě je samozřejmě na daňovém subjektu a soud v žádném případě nezpochybňuje, pokud žalobce obsahem reakce na předmětnou výzvu učinil též právní argumentaci založenou na judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Ta však sama o sobě k odstranění konkrétně vznesených pochybností nestačí, není-li současně tvrzena a doložena skutková povaha předmětných plnění. Tvrzení žalobce navíc zůstalo po celé daňové řízení obecným. I případná akceptace takových obecných tvrzení by přitom nebyla dostačující k *prokázání* nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 a § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[49] Navrhl-li pak žalobce příslušné daňové doklady a daňovou evidenci k důkazu až v soudním řízení, učinil tak opožděně a soud tyto důkazní návrhy zamítl.

[50] Žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je výlučně na úvaze soudu, jenž však musí svůj závěr řádně odůvodnit (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Při tom je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy, to zejména za situace, kdy je k tomu vyzván dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní

břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[51] Soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. Neprovedení důkazu soudem může být odůvodněno (vedle argumentace, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto) též tím, že jej žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce zákona o správě daní a poplatků je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16, § 43), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, § 112 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, § 111 odst. 2 daňového řádu).

[52] V každém případě je tak třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Jednou z podmínek, za jejichž splnění je v řízení před krajským soudem nutno provést daňovým subjektem nově navržené důkazy, tak je i skutečnost, že tyto důkazy nemohly být navrženy v řízení před správcem daně či v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

[53] Nic z toho však v nyní projednávané věci splněno nebylo. Žalobce mohl daňové doklady a daňovou evidenci, na jejichž základě sestavil předmětné daňové přiznání, kdykoliv správci daně či žalovanému doložit. K prokázání nároku na odpočet daně byl žalobce správcem daně vyzván dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že žalobce neprokázal nárok na odpočet, pak je též zásadním sdělením zprávy o výsledku vytýkacího řízení. Žalobce tedy mohl a měl uvedené důkazy navrhnout již v daňovém řízení, neboť tyto měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Z těchto důvodů soud tyto důkazní návrhy učiněné v žalobě zamítl.

– nezákonný průběh vytýkacího řízení

[54] K některým z žalobních námitek ohledně průběhu vytýkacího řízení se soud vyjádřil již výše. Na tomto místě tak postačí pouze shrnout, že výzva k odstranění pochybností dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byla v souladu se zákonem doručena pouze zástupkyni žalobce. Předložení podkladů při místním šetření pak sice mohlo výrazně přispět

k rychlosti a hospodárnosti daňového řízení, nicméně jejich nepředložení v této fázi nemohlo mít na výsledek řízení (vyměření daně) žádný vliv. Po formálním sdělení konkrétních pochybností správce daně bylo povinností žalobce tyto pochybnosti rozptýlit. Tak žalobce neučinil, neboť v řízení nepředložil žádné doklady a jeho právní argumentace tak zůstala příliš obecnou. Splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet totiž musí daňový subjekt prokázat.

[55] Soud dále souhlasí se závěrem žalovaného ohledně žalobcova porušení zásady úzké spolupráce se správcem daně při správném stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nedostatečná a pasivní komunikace žalobce vůči správci daně se odrazila též ve splnění podmínek § 16 odst. 8 ve spojení s § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pro závěr správce daně o tom, že se žalobce vyhýbá projednání a převzetí zprávy o výsledku vytýkácího řízení. Zde soud odkazuje nejen na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, ale zejména též na obsah sdělení ke zprávě o výsledku vytýkácího řízení ze dne 12. 7. 2010, č. j. 85134/10/330930705290, jímž správce daně žalobce dostatečným způsobem informoval nejen o skutečnosti, že je mu zpráva o výsledku vytýkácího řízení zasílána na základě uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků a tedy s důsledky ukončení vytýkácího řízení, ale také mu osvětlil důvody, jež ho k tomuto kroku vedly.

[56] Jak plyne ze správního spisu, zástupkyně žalobce byla k projednání a převzetí zprávy o výsledku vytýkácího řízení postupně předvolána na 7. 4., 26. 4., 31. 5. a 1. 7. 2010. Je nepochybné, že ohledně data 7. 4. 2010 správce daně respektoval omluvu spočívající v předem dohodnutém pracovním jednání. Nebylo pochybením správce daně, že nesouhlasil s termínem 6. 4. 2010, který v podání ze dne 29. 3. 2010 navrhla zástupkyně žalobce. Z jednání, jež se mělo konat dne 26. 4. 2010 se zástupkyně žalobce neomluvila. Na tomto závěru ničeho nemění, že předvolání ze dne 7. 4. 2010, uložené dne 12. 4. 2010, jí bylo doručeno fikcí dne 22. 4. 2010 a vhozeno do schránky následujícího dne. Skutečnost, že do úkonu, k němuž byla osoba předvolána, zbývá méně než osm dnů (§ 14 odst. 1 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) neznamena, že by se tato osoba takového úkonu nemohla zúčastnit, resp. že by se z účasti na něm (třebas i z důvodu krátkosti lhůty) neměla omluvit. Tak však zástupkyně žalobce neučinila. Jednání, které se mělo konat dne 31. 5. 2010, pak správce daně i přes poučení o možné aplikaci § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků v předvolání, odročil na 1. 7. 2010, čímž vyhověl návrhu zástupkyně žalobce z omluvy ze dne 24. 5. 2010. V předvolání ze dne 31. 5. 2010 (na den 1. 7. 2010) pak správce daně žalobcovu zástupkyni opětovně upozornil na to, že vzhledem k četnosti dosavadních omluv připadá v úvahu aplikace § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Za této situace lze akceptovat postup správce daně, který po obdržení další omluvenky, považoval přístup žalobcovy zástupkyně za účelový a zprávu o výsledku vytýkácího řízení jí zaslal poštou.

– nezákonný platební výměr

[57] Soud se neztotožnil ani s žalobním bodem týkajícím se odůvodnění platebního výměru. Toto konkrétní odůvodnění odlišného stanovení daňové povinnosti bylo žalobci známo ze zprávy o výsledku vytýkácího řízení č. j. 35714/10/330930705290 (z Přílohy č. 1), kterou žalobce obdržel dne 26. 7. 2010, a na niž správce daně v odůvodnění platebního výměru v souladu s § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odkázal. Vzhledem k jednoznačnému

porušení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty žalobcem není k odůvodnění platebního výměru (zprávy) co dodat.

V. Závěr a náklady řízení

[58] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[59] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. července 2013

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)