



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Karolíny Tylové LL.M. v právní věci žalobce: **G.T.P. spol. s r.o.**, IČ xx, se sídlem xx, zastoupeného Ing. Jítkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, č.j. 5670/11-1300-506934 ze dne 22. 7. 2011,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č.j. 5670/11-1300-506934 ze dne 22. 7. 2011 se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Liberci (dále též „správce daně“) č.j. 239855/10/192913505691 ze dne 8. 12. 2010, kterým byl žalobci vyměřen za duben 2010 nadměrný odpočet ve výši 158 702 Kč.

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.“).

Žalobce v žalobě nejprve namítá nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Ta podle žalobce spočívá v rozporu mezi výrokem rozhodnutí, v němž jsou uvedeny ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a odůvodněním, v němž žalovaný své závěry opírá o některá 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 rozporným. Není zřejmé, podle jakého právního předpisu žalovaný ve věci rozhodoval, zda pouze podle § 264 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu či také podle ZSDP. Správce daně vyměřil DPH za zdaňovací období duben 2010, ve výroku napadeného rozhodnutí je však uvedeno, že rozhodoval dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění pozdějších předpisů. Dle žalobce to znamená, že bylo rozhodováno ve znění zákona o DPH, ve znění platném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, tj. ke dni 22. 7. 2011. Tento postup je však nepřijatelnou retroaktivitou, žalovaný měl rozhodnout dle tohoto zákona, ale ve znění účinném do 30. 4. 2010.

V další části žaloby žalobce namítá nezákonnost vytýkacího řízení, neboť výzva ze dne 8. 6. 2010 neobsahuje odůvodnění a nemohla tudíž vytýkací řízení zahájit. Žalobce navíc při nahlížení do spisu ani nenašel doručenkou, která by dosvědčila řádné doručení této výzvy. Ani druhá výzva finančního úřadu ze dne 14. 9. 2010 nebyla schopna vytýkací řízení zahájit, neboť již uplynula lhůta pro jeho zahájení zakotvená v § 43 odst. 3 ZSDP. Předložením daňových dokladů tak mohla být zahájena daňová kontrola, ale nikoliv vytýkací řízení. Žalobce uvedl, že správce daně zneužil institutu vytýkacího řízení k nevrácení nadměrného odpočtu. Předmět vytýkacího řízení je vymezen a omezen pochybnostmi správce daně a jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat žalobce k vysvětlení. Z výzvy správce daně je však zřejmé, že se o konkrétní dílčí pochybnost nejednalo, ale záměrem správce daně bylo provést u žalobce daňovou kontrolu. Předmětem činnosti žalobce je stavebnictví a je obecně známo, že právě ve stavebnictví vzniká nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění se základní sazbou a v případě uskutečnění zdanitelných plnění pro bytovou a další výstavbu se uplatňuje snížená sazba daně. Je proto logickým výsledkem, že výše daně na výstupu u žalobce, který provádí bytovou výstavbu se sníženou sazbou daně, bude nižší. Žalobce navíc nadměrný odpočet vykazuje pravidelně. Uvedená pochybnost správce daně neobstojí ani optikou usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008. Správní úvaha, která by svědčila o právně významných pochybnostech předcházejících vydání výzvy ve smyslu § 43 ZSDP a založila tak zákonné důvody pro zahájení vytýkacího řízení, navíc učinila pracovnice správce daně, paní Ing. A. D., vedoucí referátu nepřímých daní oddělení kontrolního, a nikoliv pracovnice oddělení vyměřovacího. Vzhledem k tomu, že ve správním spise není uložena žádná listina, ze které by vyplývalo, že k provádění vyměřovacího řízení, event. vytýkacího řízení na DPH za měsíc duben 2010 je pověřena pracovnice kontrolního oddělení, má žalobce za to, že vyměřovací řízení bylo prováděno nepříslušnou pracovnící a byla porušena povinnost zachovávat mlčenlivost ve smyslu § 24 a násl. ZSDP. Správní úvaha Ing. Dvořáčkové obsažená v písemnosti označené jako „Test důvěryhodnosti“ navíc není dle žalobce správná. Žalobce vykazuje nadměrný odpočet pravidelně, z větší části uskutečňuje zdanitelná plnění ve snížené sazbě s ohledem na to, že podniká ve stavebnictví, tvrzení o nekontaktnosti žalobce v sídle firmy je nepravdivé a skutečnost, že v období od dubna 2009 do března 2010 měl žalobce nízký podíl přijatých plnění, se vůbec netýká daňového řízení ohledně DPH za zdaňovací období duben 2010. Žalobce trvá na tom, že neznal konkrétní pochybnosti správce daně, ale pod hrozbou výrazných sankcí do majetkové sféry byl nucen požadavky správce daně splnit. Vedením nezákonného vytýkacího řízení byl žalobce zkrácen na právu na vrácení nadměrného odpočtu v řádné 30 denní lhůtě od data pro podání daňového přiznání,

na právu nebýt opakovaně vystaven daňové kontrole a na právu na úrok z vratitelného přeplatku.

Zbývající námitky se týkají převážně odepření nahlížení do spisu dne 22. 12. 2010. Žalobce namítá, že dosud nebylo rozhodnuto o jeho odvolání ze dne 22. 12. 2010 proti omezení rozsahu při nahlížení do spisu. Tím, že mu bylo upřeno právo na seznámení se s podklady, dle kterých bylo rozhodováno, nemohl v odvolání ani v žalobě uvést všechny právně relevantní skutečnosti. Dále zdůrazňuje, že při jednání dne 22. 12. 2010 byla proti nevhodnému chování pracovníků Finančního úřadu v Liberci, panu Ing. L. P. a paní Ing. R.B., podána stížnost, která však nebyla do protokolu těmito pracovníky zapsána. V průběhu jednání zaznamenaném na zvukovém záznamu vyplývá, že oba pracovníci se chovali velmi neeticky a nevhodně. Žalobce je toho názoru, že jednání pracovníků správce daně tak, jak je zachyceno na zvukovém záznamu, který navrhuje soudu jako důkaz, není obvyklé a svědčí buď o nadstandartních vztazích pracovníků správce daně k zástupkyni žalobce, či k žalobci z důvodu podjatosti.

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

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný navrhoval její zamítnutí jako nedůvodné. Pokud se žalobní námitky shodovaly s odvolacími, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že posoudil rozhodnutí správce daně jako souladné se zákonem, odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. K námitce proti postupu Ing. D. žalovaný sdělil, že žalobce podal námitku proti této pracovníci správce daně v písemnosti ze dne 16. 8. 2010, na základě které správce daně vyzval žalobce k odstranění vad podání. Žalobce vady neodstranil a správce daně proto ve smyslu § 21 odst. 9 ZSDP na předmětné podání hleděl, jako kdyby nebylo podáno. K žalobním námitkám týkajícím se nevhodného chování Ing. P. a Ing. B., které žalobce spatřuje zejména v zákazu správce daně pořizovat o jednání hlasový záznam, v odmítnutí sepsat protokol o ústním jednání, chybném poučení, apod., žalovaný odkázal na rozhodnutí ze dne 21. 1. 2011, které se týká stížnosti na nevhodné chování pracovníků správce daně podané žalobcem, a rozhodnutí ze dne 4. 10. 2011, které se týká stanoviska k odvolání žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2011 o zastavení řízení, a rozhodnutí Generálního finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 1. 2012, které potvrzuje shora uvedené rozhodnutí žalovaného a odvolání zamítá. Podle žalovaného nebyl žalobce zkrácen na svých právech, správce daně i žalovaný vydali přezkoumatelné zákonné rozhodnutí.

Z předloženého správního spisu soud ověřil skutečnosti rozhodné pro posouzení projednávané věci.

Žalobce podal dne 25. 5. 2010 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 158 702 Kč.

Výzvou ze dne 8. 6. 2010 vydanou pod č.j. 146306/10/192913505691 podle § 43 ZSDP, žalobci doručenou dne 18. 6. 2010, správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností o přijatých zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání za duben 2010. Správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, neboť odpočet

daně na vstupu je vyšší než daň na výstupu, takže je otázkou, zda veškerá zdanitelná plnění žalobce používá pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce byl vyzván, aby prokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v návaznosti na § 72 a § 73 zákona o DPH. Současně byl vyzván, aby prokázal oprávněnost snížené sazby daně u jím uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v daňovém přiznání. Za tím účelem měl předložit evidenci podle § 100 zákona o DPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelných plněním uvedeného období.

Dne 16. 8. 2010 vznesl žalobce námitky proti výše uvedené výzvě, kterou považoval za vydanou v rozporu se zákonem a žádal o vrácení přeplatku na DPH, který mu dle jeho názoru měl být vrácen již 24. 6. 2010 v souladu s § 105 odst. 1 zákona o DPH.

Dne 25. 8. 2010 žalobce předložil Finančnímu úřadu Liberec účetní záznamy k provedení vytýkacího řízení dle § 43 ZSDP k DPH za zdaňovací období duben 2010.

Výzvou ze dne 14. 9. 2010 vydanou pod č.j. 197323/10/192933506378 podle § 43 ZSDP, daňové poradkyni doručenou dne 24. 9. 2010, správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností u konkrétních uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání za duben 2010.

Výzvou ze dne 20. 9. 2010 vydanou pod č.j. 200337/10/192930500320 podle § 21 odst. 8 ZSDP, žalobci doručenou dne 22. 9. 2010 a daňové poradkyni žalobce dne 24. 9. 2010, správce daně žalobce vyzval, aby odstranil vady podání ze dne 16. 8. 2010. Žalobce byl poučen, že z podání musí být patrné, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.

Vytýkací řízení za zdaňovací období duben 2010 bylo ukončeno dne 3. 12. 2010 projednáním dokumentu „Zpráva o vytýkacím řízení DPH“, č.j. 231471/10/192933506378, protokolem o ústním jednání s tím závěrem, že výsledná daňová povinnost uvedená v daňovém přiznání k DPH za dané zdaňovací období se nemění. Následně byl vydán platební výměr Finančního úřadu v Liberci, č.j. 239855/10/192913505691 ze dne 8. 12. 2010, ve kterém byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve shodné výši, jak jej žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2010.

Proti platebnímu výměru se žalobce odvolal. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolacím námitkám žalobce nevyhověl a platební výměr potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že předmětná výzva byla vydána v souladu s tehdy platným ustanovením § 43 ZSDP, pochybnosti v ní uvedené jsou sděleny konkrétně a srozumitelně. Žalobce na výzvu reagoval, předložil příslušné daňové dokumenty a podal potřebná vysvětlení, byť se vyjadřoval v tom směru, že předmětnou výzvu považuje za nezákonnou. Nenastala tedy situace, že by žalobce zůstal nečinný, nebo že by kvůli nejasnosti výzvy vydané podle § 43 ZSDP nepředložil doklady prokazující oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Pochybnosti správce daně byly zcela oprávněné, neboť v oblasti výstavby bytových a nebytových budov, což je hlavní ekonomická činnost žalobce, není zcela zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění jsou vždy se základní sazbou daně a uskutečněná zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně, a že tudíž výše daně na výstupu bude u žalobce nižší. Ani po

předložení požadovaných dokladů nebyly pochybnosti správce daně zcela odstraněny a bylo nutné vydat další výzvu podle § 43 ZSDP v návaznosti na § 31 ZSDP. Žalovaný je dále toho názoru, že také správní úvaha učiněná Ing. D., vedoucí referátu nepřímých daní kontrolního oddělení, je zcela v souladu se zákonem a že ze strany správce daně nedošlo k žádnému pochybení. Pokud jde o porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost dle § 24 ZSDP, žalovaný konstatoval, že tím, že pracovnice správce daně Ing. D. jako vedoucí referátu kontrolního oddělení vyhodnotila určité rizikové faktory uvedené ve správní úvaze pro zahájení vytykácího řízení, nedošlo k porušení povinnosti stanovené v § 24 ZSDP, neboť tak byla oprávněna učinit, a jako pracovnice správce daně měla povinnost mlčenlivosti dle § 24 ZSDP stanovenou zákonem a nebylo nutné ji poučovat samostatnou listinou. Pokud jde o námitky ohledně neumožnění nahlížení do spisového materiálu, žalovaný konstatoval, že dne 22. 12. 2010 se v dopoledních hodinách ke správci daně dostavil žalobce se svou zástupkyní Ing. R. a požadoval nahlédnout do spisu. Tomuto požadavku nebylo vyhověno z toho důvodu, že termín k nahlížení do spisu byl dohodnut až na 13.00 hodinu a vzhledem k velkému rozsahu spisového materiálu nebylo možno jej dříve zkompletovat a připravit k nahlížení. Ze zvukového záznamu o průběhu jednání u Ing. P. nevyplývá, že by se pracovníci správce daně chovali urážlivě, či že by odvolatele hrubě napadali. Z tohoto jednání byl sepsán zápis, ke kterému měl žalobce možnost se vyjádřit. Žalovaný v této souvislosti odkázal na své stanovisko č.j. 3913/11-1500-505589 ze dne 21. 4. 2011, kterým byla vyřízena stížnost na nevhodné chování pracovníků správce daně Finančního úřadu v Liberci i námitky týkající se požadavku žalobce na okamžité nahlížení do spisu. Skutečnosti uvedené v předmětné stížnosti nebyly posouzeny jako důvodné a postup správce daně nebyl posouzen jako rozporný s tehdy platným zákonem.

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 podaných žalob bylo nařízeno ústní jednání, při němž oba účastníci setrvali na svých závěrech vyjádřených v písemných podáních. Žalobce zdůraznil, že mu byla ze strany správce daně půl roku neoprávněně zadržována částka 158 000 Kč a finanční orgány svým postupem porušily jak zásadu neutrality, tak i zásadu legitimního očekávání. Žalobce navrhl, aby krajský soud řízení přerušil a Soudnímu dvoru Evropské Unie předložil předběžnou otázku, zda konkludentní vyměření daně nastává ze zákona, pokud do 30 dnů ode dne podání daňového přiznání není daňovému subjektu doručena výzva k odstranění pochybností. Z důvodů, které budou rozvedeny dále, zdejší soud neshledal k přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zákonný důvod.

Nejprve se soud musel zabývat žalobní výtkou nicotnosti napadeného rozhodnutí z důvodu rozporu jeho výroku a odůvodnění.

Za nicotný je třeba považovat správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou 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 přihlídnout nejen k námitce žalobce, ale z úřední povinnosti. Vlastní definici nicotnosti pak obsahuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád i daňový řád. Podle § 77 odst. 1 správního řádu *je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal.* Podle odst. 2 uvedeného ustanovení *je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.* Podle § 105 odst. 1 daňového řádu *zjišťuje a prohlašuje nicotnost rozhodnutí z moci úřední, a to kdykoliv, správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí, které vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.* Podle odst. 2 uvedeného ustanovení *je rozhodnutí nicotné, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.* Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami shora zmíněnými, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu.

Žádné shora popsané vady napadeného rozhodnutí soud nenalezl. A o natolik intenzivní vadu, která by způsobovala nicotnost, by se nejednalo ani 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 jeho odůvodněním neshledal. Odvolání proti platebnímu 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 prvním 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. c) daňového řádu ve výroku napadeného rozhodnutí zcela na místě. Podle daňového řádu bylo žalovaným rozhodováno v procesním slova smyslu. Pokud žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí odkazoval na ustanovení § 43 ZSDP (případně některá další ustanovení ZSDP), bylo tomu proto, že se vypořádával s námitkami žalobce z hlediska toho, zda vytýkáci řízení zahájené ještě za účinnosti ZSDP byla zahájena zákonně (případně nedošlo k porušení jiných ustanovení tohoto právního předpisu v průběhu vytýkacích řízení). Pokud tedy žalovaný posuzoval výzvu správce daně vydané ve vytýkacích řízeních a hodnotil její zákonnost

z hlediska § 43 ZSDP, je logické, že toto ustanovení ZSDP v odůvodnění citoval a rozebíral je. Tato skutečnost však nečiní rozhodnutí nesrozumitelnými pro rozpor s výrokem, v němž bylo uvedeno, že o odvoláních žalobce bylo rozhodováno podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného v době rozhodování žalovaného jako odvolacího orgánu.

Soud ověřil, že ve výroku napadeného rozhodnutí žalovaného bylo uvedeno, že žalovaný rozhodoval podle zákona o DPH 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 dle zákona o DPH ve znění ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tj. ke dni 1. 8. 2011, 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 období duben 2010 za vadu rozhodnutí, jež by způsobovala vadnost napadeného 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 nepřípustné retroaktivity, a to ze shora uvedených důvodů. Znovu lze uvést, že uvedení tohoto dodatku nelze vyložit tak, že DPH byla doměřena dle zákona účinného ke dni vydání rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, tj. ke dni 1. 8. 2011, ale ve znění rozhodném pro stanovení daňové povinnosti žalobce za příslušné zdaňovací období podle shora uvedené zásady pro aplikaci hmotně právních norem.

Soud dále posuzoval stěžejní žalobní námitku, že výzva správce daně ze dne 8. 6. 2010

(ze spisu soud ověřil, že žalobci byla řádně doručena dne 18. 6. 2010) nebyla pro své obsahové nedostatky způsobila zahájit vytykáací řízení, a k jeho zahájení nemohlo dojít ani další výzvou vydanou dne 14. 9. 2010, neboť již uplynula lhůta 30 dnů od podání daňového přiznání.

Z hlediska právní úpravy je pro posouzení věci relevantní zejména ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP (ve znění zákona č. 270/2007 Sb. účinném od 1. 11. 2007), dle něhož 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.*

Podle § 43 odst. 2 ZSDP vyplývá-li 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.

Zákonným předpokladem pro vydání výzvy správce daně jsou tedy jeho pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti podaného daňového přiznání nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Svoje konkrétní o skutkové důvody opřené pochybnosti byl proto 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).

Pochybnosti o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C daňového přiznání, které vedly správce daně k zahájení vytýkacího řízení, v tomto případě spočívaly dle obsahu výzvy ze dne 8. 6. 2010 v tom, zda veškerá zdanitelná plnění žalobce použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, neboť odpočet daně na vstupu byl vyšší než odpočet daně na výstupu. Správce daně proto požadoval, aby žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v návaznosti § 72 a § 73 zákona o DPH a dále, aby současně prokázal oprávněnost snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v daňovém přiznání. Zde je však třeba souhlasit s žalobcem, že pochybnosti správce daně o správnosti uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění nestojí na racionálním základě, neboť je logické, že výše daně na výstupu u žalobce, který provádí bytovou výstavbu se sníženou sazbou, bude nižší. Je obvyklé, že správce daně vyjádří pochybnosti o objemu uskutečněných zdanitelných plnění, vykazuje-li daňový subjekt neobvyklou výši nárokovaného nadměrného odpočtu v některém zdaňovacím období oproti jiným, takový postup správce daně má legitimní důvod. To ale nebyl případ žalobce ve zdaňovacím období duben 2010. Důvody pro vydání výzvy proto nelze považovat za zcela zřejmé. Předmět vytýkacího řízení je však vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně a jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat žalobce k vysvětlení. Tyto pochybnosti musí správce daně vtělit do výzvy k odstranění pochybností, obsah písemnosti označené jako „Test důvěryhodnosti“ rozhodný není.

Soud tak dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval v daném případě v zákonném rámci vymezeném ustanovením § 43 odst. 1 ZSDP, avšak nezákonný postup při vydání výzvy nevedl k nezákonnému vyměření DPH za zdaňovací období duben 2010, neboť vyměřený nadměrný odpočet se neodchyloval od výpočtů žalobce v daňovém přiznání. Správce daně poté, co zahájil vytýkací řízení, ani jinak postupovat nemohl. Nedošlo-li k prekluzi daně, byl správce daně v souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu vždy

povinen po ukončeném vytýkacím řízení podle ZSDP vydat platební výměr, a to i když dospěl k závěru, že údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006-57, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1872/2009, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 As 3/2008-81).

Zbylé procesní námitky zdejší soud meritorně neposuzoval, protože i kdyby bylo zjištěno, že k dílčím procesním pochybením došlo, nemohlo by to mít vliv na zákonnost platebního výměru ani napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť vyměřený nadměrný odpočet odpovídal výpočtům žalobce uvedeným v daňovém přiznání.

Pokud žalobci v důsledku nesprávného postupu správce daně při vytýkacím řízení vznikla škoda, má možnost podat žalobu k příslušnému okresnímu soudu na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a domáhat se nápravy závadného stavu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09). Žádné jiné procesní prostředky totiž zákon neposkytuje, ochrany proti nezákonně zahájenému a vedenému vytýkacímu řízení jako celku dle § 82 a násl. s. ř. s. se žalobce domáhat nemohl (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010-81).

Soudu tak nezbyvá než konstatovat, že žaloba nebyla důvodná, proto ji soud postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Dle § 60 odst. 7 s. ř. s. jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, který požadoval úhradu nákladů cestovného, hotových nákladů a stravného pověřeného zaměstnance v celkové výši 3 406, 34 Kč. Důvodem hodným zvláštního zřetele pro výjimečné nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému lze ve věcech správního soudnictví spatřovat i ve skutečnosti, že žalovaný je významným orgánem státní správy. Schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí na soudě je v takovém případě integrální součástí řádného výkonu státní správy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č.j. 6 As 40/2006-87). Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 nejbližší 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 23. dubna 2013

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová