



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Karla Kosteckého v právní věci žalobce **H.R.**, bytem xx, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách nad proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078, č. j. 24/12-1300-501078 a č. j. 25/12-1300-501078,

t a k t o :

- I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078, s e z a m í t a j í .**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, s e p r o n e z á k o n n o s t z r u š u j e a v ě c s e v r a c í ž a l o v a n é m u k d a l š í m u ř í z e n í .**
- III. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému na účet č. 19-8024621/0710 náklady řízení ve výši 1 668 Kč Kč ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), jimiž v třech případech správce daně platebními výměry ze dne 27. 6. 2011, č. j. 99695/11/187911500802 a č. j. 96351/11/1187931500686, a ze dne 18. 8. 2011, č. j. 115408/11/187911500802, žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen, březen a červen 2010.

Podané žaloby byly v podstatě shodného obsahu a věci spolu skutkově souvisely, soud proto usnesením ze dne 13. 7. 2012, č. j. 59 Af 5/2012-23, věci vedené u zdejšího soudu pod

sp. zn. 59 Af 5/2012, 59 Af 6/2012 a 59 Af 7/2011 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

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 nejprve namítal, že při ústních jednání dne 11. a 12. 5. 2010 správce daně nesdělil žalobci, 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 vytýkácího 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 žalobou napadených 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 nepřipustnou retroaktivitou.

Žalobce dále namítal, že mu na základě podaných daňových přiznání k DPH vznikl přeplatek na DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010. Protože uplynula lhůta dle § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení přeplatku, podal žádosti dle § 64 ZSDP. Podle žalobce byla DPH za uvedená zdaňovací období vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 ZSDP a výzvy vydané správcem daně dne 26. 5. 2010, resp. dne 19. 8. 2010, resp. dne 16. 7. 2010 nebyly způsobilé zákoně zahájit vytýkácí řízení a založit žalobci povinnosti, neboť dle § 21 ZSDP se vytýkácí řízení zahajuje dnem, kdy byl žalobce vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil, tedy dnem doručení výzvy dle § 43 ZSDP. Přitom uvedené výzvy byly žalobci doručeny až dne 2. 6. 2010, resp. dne 31. 8. 2010, resp. 3. 8. 2010, tedy 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 měla být vytýkácí řízení zahájena nejpozději do 26. 5. 2010, resp. do 25. 8. 2010, resp. do 26. 7. 2010. Předmětné výzvy však byly žalobci doručeny až po těchto datech, vytýkácí řízení nemohla být proto zahájena 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. Z podaných žalob vyplývá, že podle žalobce není rozhodné, že předmětné výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP byly správcem daně v 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP vydány, žalobce považuje za rozhodující, že v této lhůtě nebyla

zahájena vytýkáací řízení ve věci vyměření DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010.

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 vytýkáací řízení a odpočet mu nebude v očekávané 30 denní lhůtě vrácen. Uvedl, že zahájení vytýkáacího 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 vytýkáacímu 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 vznesl námitku porušení zásady projednací v odvolacím řízení. Žalobce vycházel z výroku výzvy odkazující na úřední záznam č. j. 96351/11/187931500686, 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 zastrašována 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. Na závěr žalobce namítl vadu řízení spočívající v neprovedení výslechu svědka a vadu řízení spočívající v tom, že nebyl seznámen s tím, že navržený důkazní prostředek ze dne 7. 6. 2011 byl odmítnut.

V žalobě proti rozhodnutí ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, týkajícímu se DPH za červen 2010, se žalobce ohradil proti tomu, že žalovaný se nevypořádal s námitkou vadnosti vydané výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP 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 výzvám lze uplatnit v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, nikoli např. proti rozhodnutí o přeplatku, které je předmětem řízení.

Žalobce navíc v žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného 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 namítal, že nebyl k projednání výsledku vytýkáacího řízení ve vztahu k DPH za červen 2010 řádně předvolán. Podle žalobce není 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 napadených rozhodnutí žalovaného a požadoval přiznání náhrady nákladů soudního řízení.

V písemném vyjádření k žalobám žalovaný navrhol zamítnutí žalob jako nedůvodných. Pokud se žalobní námitky shodovaly s odvolacími, odkázal žalovaný na odůvodnění napadených 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 vytýkácího 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 výslechu svědka (společnosti xx., 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 výslech svědka neprovedl. Podle žalovaného nebyl žalobce zkrácen na svých právech, správce daně i žalovaný vydali přezkoumatelná a zákonná rozhodnutí.

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

Žalobce podal dne 26. 4. 2010 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2010, ve kterém uvedl výši nadměrného odpočtu 85 221 Kč. Dne 25. 6. 2010 bylo podáno daňové přiznání k DPH za květen 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 84 169 Kč. Daňové přiznání k DPH za červen 2010 pak bylo podáno dne 27. 7. 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 63 910 Kč. Na tiskopisech podaných daňových přiznání není záznam správce daně o tom, že by provedl úkon ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP, tedy že by předepsal 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 přiznání k DPH za březen 2010 a správce daně od žalobce

převzal účetní doklady zde uvedené (týkající se zdaňovacího období března 2010), které žalobci předal zpět dne 14. 6. 2010.

Výzvou ze dne 26. 5. 2010, vydanou pod č. j. 55382/10/187911500802, podle § 43 ZSDP, žalobci doručenou dne 3. 6. 2010, správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností o přijatých zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za březen 2010, a to s odkazem na místní šetření provedené dne 6. 5. 2010. Správce daně uvedl, že mu pochybnosti vznikly o přijatých zdanitelných plněních týkajících se nákupu materiálu, vzhledem k tomu, že v žalobcem vystavených fakturách byl předmět fakturace uveden „provedené práce“, jednotlivé faktury a předmět zdanitelného plnění a jeho cena bez DPH a DPH byla správce daně specifikována. Žalobce měl pochybnosti správce daně doložit a prokázat, že uvedený stavební materiál byl použit pro ekonomickou činnost žalobce. Dále správce daně uvedl, že pochybnosti mu vznikly o přijatých zdanitelných plněních v souvislosti s fakturou vystavenou xx vzhledem k rozporu data odhlášení vozidla v technickém průkazu a datem uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře. Naposledy správce daně uvedl, že má pochybnosti o správnosti snížené sazby DPH u faktury vystavené pro odběratele xx, kdy předmětem fakturace byly stavební práce na rodinném domě.

Výzvou ze dne 16. 7. 2010, č. j. 65691/10/187911500802, daňové poradkyni doručenou dne 26. 7. 2010, žalobci doručenou dne 3. 8. 2010, správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností o uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za květen 2010, a to s odkazem na nesprávně uplatněnou sníženou sazbu DPH v daňovém přiznání za měsíc březen 2010 zjištěnou při místním šetření, jež již správné uplatnění žalobce neprokázal.

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 uplatnění snížené sazby 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, včetně daňových dokladů vztahujícím se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním.

Na výzvy k odstranění pochybností žalobce reagoval uplatněním námitek opožděného zahájení vytýkacího řízení a žádostmi o vrácení přeplatků na DPH dle § 64 odst. 4 ZSDP, neboť podle něj dle § 105 odst. 1 zákona o DPH dani z přidané hodnoty, marně uplynula lhůta pro jejich vrácení. Navíc se bránil závěru o zjištěné nesprávně použité snížené sazby 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 označených výzev nebyly shledány důvodnými, rovněž nebyla správcem daně ověřena neplatnost těchto výzev.

Dále soud zmiňuje, že souběžně s vyměřovacím řízením probíhalo řízení o třech žádostech žalobce o vrácení přeplatku, 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.

Správce daně si v součinnosti s třetími osobami (odběrateli žalobce) obstaral listinné důkazy k uskutečnění zdanitelných plnění žalobcem (zdaňovací období březen 2010) a v souvislosti s nimi mu vyvstaly pochybnosti o tom, zda žalobce zakoupený materiál použil při dodání stavebních prací, které fakturoval (viz. protokol o ústním jednání dne 13. 10. 2010).

Následně správce daně vydal dne 13. 10. 2010, výzvu č. j. 83064/10/187931500686, kterou žalobce vyzýval k odstranění pochybností o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění uvedených daňových, proto žádal o přiřazení zakoupeného stavebního materiálu k jednotlivým zakázkám a žalobci sdělil, že trvají jeho pochybnosti ohledně zakoupeného automobilu. Další výzva k odstranění pochybností ze dne 13. 10. 2010, č. j. 83070/10/187931500686, byla vydána také ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2010. Správce daně žalobce vyzýval k odstranění pochybností, které mu vznikly ve vztahu k oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet, neboť žalobce nedoložil na výzvu správce daně použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost za březen 2010. Zároveň sdělil žalobci, že byly odstraněny jeho pochybnosti ohledně uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění.

Správce daně vypracoval dva úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností. Úřední záznam ze dne 10. 5. 2011, č. j. 87046/11/187931500686, obsahuje výsledky postupu správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a květen 2010. Ve vztahu k březnu 2010 správce daně učinil závěr, že žalobce nepředložil důkazní prostředky k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění (zakoupený stavební materiál) byla použita k ekonomické činnosti žalobce a že pochybnosti nebyly také odstraněny u faktury č. PF 25 vystavené xx na nákup automobilu, žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil ke své ekonomické činnosti, když automobil nebyl na žalobce evidován. Ve vztahu k zdaňovacímu období květen 2010 správce daně sdělil, že jeho pochybnosti ohledně uplatnění snížené sazby u uskutečněných zdanitelných plnění byly odstraněny důkazními prostředky předloženými žalobcem dne 11. 8. 2010, ale nebyly odstraněny pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Tento úřední záznam byl doručen zástupkyni žalobce poté, co při předchozím ústním jednání (dne 27. 4. 2011) k projednání výsledků postupu správce daně nedošlo. Reakcí na tuto písemnost bylo písemné podání žalobce ze dne 7. 6. 2011, v němž žalobce namítal řadu skutečností v průběhu řízení již uplatněných ve vztahu k nezákonnému postupu správce daně, mimo jiné zmínil, že materiál zabudovaný do stavby může dosvědčit společnost xx Setrval na tom, že vytýkáci řízení bylo zahájeno nezákonně a požadoval vrátit nadměrný odpočet, v případě potřeby zahájit daňovou kontrolu. V úředním záznamu ze dne 27. 6. 2011 správce daně poznamenal, že společnost xx byla jedním z dodavatelů a odběratelů žalobce v březnu 2010 a není proto

možné, aby přiřadila stavební materiál k zakázkám a převzala odpovědnost za důkazní břemeno žalobce.

Dvěma platebními výměry ze dne 27. 6. 2011 správce daně vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost (za březen 2010 ve výši 41 532 Kč a za květen 2010 149 773 Kč) s odkazem na úřední záznam o průběhu postupu správce daně k odstranění pochybností č. j. 96351/11/187931500686 ze dne 27. 6. 2011. V odůvodnění platebních výměrů ze dne 27. 6. 2011 správce daně poukázal na své závěry z úředního záznamu ze dne 10. 5. 2011, č. j. 87046/11/187931500686 a dodal, že společnost xx byla jedním z dodavatelů a odběratelů žalobce v březnu 2010 a není proto možné, aby přiřadila stavební materiál k zakázkám a převzala odpovědnost za důkazní břemeno žalobce, když žalobce žádné důkazy o tomto nepředložil.

Závěry správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období června 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 platebním výměrům se žalobce odvolal, shodně namítal pochybení správce daně při vydávání výzev k odstranění pochybností z důvodu nedodržení lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP.

Žalobou napadenými rozhodnutími žalovaný odvolacím námitkám nevyhověl. Rozhodnutími ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078, změnil postupem dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle § 235/2004 Sb. platební výměry ze dne 27. 6. 2011 tak, že změnil označení č. j. a dne vydání úředního záznamu správce daně o postupu k odstranění pochybností, na který bylo ve výroku platebních výměrů odkázáno s tím, že bylo správcem daně nesprávně uvedeno. V odůvodnění žalovaný shodně konstatoval, že výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP byly vydány 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 vytýkacích řízení u žalobce včasné, není třeba se zabývat namítaným odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008. Nesouhlasil s tím, že výzva k odstranění pochybností ze dne 16. 7. 2010 neobsahovala odůvodnění, pochybností správce daně byly specifikovány. 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.

Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2010, bylo obsahově jiné, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb. změna platebního výměru správce daně ze dne 18. 8. 2011 spočívala nejen změně 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 v odlišném vyměření vlastní daňové povinnosti, když žalovaný namísto vlastní daňové povinnosti správcem daně vyměřené ve výši 22 074 Kč vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 7 776 Kč. Toto odůvodnil tak, že správcem daně byla daň vypočtena nesprávným postupem. Jinak žalovaný uvedl v podstatně shodné skutečnosti jako v ostatních shora uvedených rozhodnutích. 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.

Krajský soud napadená rozhodnutí a řízení jejich 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. Podle žalobce z indicií v průběhu vytýkacích 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 vytýkacích 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 přerušení řízení a požadoval, aby soud položil předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru o tom, zda je možné zahájit vytýkací 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 přerušением řízení a položením předběžné otázky žalovaný nesouhlasil.

Soud neprovedl při ústním jednání žalobcem navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí xx, 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. Soud rovněž neshledal zákonný důvod k přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. z důvodů, které ještě rozvede.

Nejprve se soud musel zabývat žalobní výtkou nicotnosti napadených 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 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. Vlastní definici nicotnosti pak obsahuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Podle jeho § 77 odst. 1 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. 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 napadených rozhodnutí soud nenalezl. 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 výrokiem napadených rozhodnutí a jejich odůvodněními neshledal. Všechna odvolání do platebních výměrů správce daně byla podána 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 napadených 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 ve vztahu k nahlížení do spisu, vedení daňového spisu), bylo tomu proto, že se vypořádával s námitkami žalobce z hlediska toho, zda vytýkácí řízení zahájená ještě za účinnosti ZSDP byla zahájena zákonně (případně nedošlo k porušení jiných ustanovení tohoto právního předpisu v průběhu vytýkacích řízení). Pokud tedy žalovaný posuzoval výzvy správce daně vydané ve vytýkacích řízeních a hodnotil jejich zákonnost z hlediska § 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 nesrozumitelnými pro rozpor s výroky, v nichž bylo uvedeno, že o odvoláních žalobce bylo rozhodováno podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného v době rozhodování žalovaného jako odvolacího orgánu.

Pokud žalobce namítá nepřipustnou zpětnou účinnost zákona ve vztahu k posouzení jeho hmotně právního nároku na přeplatek na dani, míjí se tato část žalob s předmětem soudního řízení správního, kterým nejsou rozhodnutí žalovaného ve věci vrácení přeplateků na dani žalobci, ale ve věcech vyměření DPH za předmětná zdaňovací období.

Soud ověřil, že ve výrocích napadených rozhodnutí žalovaného 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 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 žalobách), 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 daňových povinností žalobce pro jednotlivá zdaňovací období za vadu rozhodnutí, jež by způsobovala vadnost napadených rozhodnutí žalovaného, či dokonce jejich 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. 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 6. 2.

2012, ale ve znění rozhodném pro stanovení daňových povinností žalobce za příslušná zdaňovací období podle shora uvedené zásady pro aplikaci hmotně právních norem.

Dále je třeba uvést, že námitku nedostatečného odůvodnění platebních výměrů a neuvedení důvodů pro vyměření daně žalobce uvedl 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 dalších společných žalobních bodů je námitka nezákonnosti výzev k odstranění pochybností správce daně z důvodu zahájení vytýkacích řízení po lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP (ve znění zákona č. 270/2007 Sb. účinném od 1. 11. 2007).

Shodnými žalobními námitkami 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 přeplatků 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 podaných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010 (podle nichž měl žalobci ve všech případech vzniknout nadměrný odpočet) měl správce daně postupovat v intencích § 43 odst. 2 ZSDP, což podle názoru soudu učinil.

Z obsahu správního spisu se podává, že ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP správce daně na žalobcem podaných daňových přiznání k DPH neučinil záznam o vyměření nadměrných odpočtů, ale naopak v této lhůtě vtělil svoje pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních do výzev dle § 43 odst. 1 ZSDP, vydaných dne 26. 5. 2010, 16. 7. 2010 a 19. 8. 2010. Dnem vydání výzev 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 vytykácí řízení, tj. že mu musely být v této lhůtě výzvy k odstranění pochybností i doručeny, soud nenalezl oporu. Samozřejmě okamžikem zahájení vytykácího řízení byl nepochybně den, kdy byl žalobce o vydání předmětných výzev vyrozuměn ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP. Nicméně zákonodárce, vědom si jistě toho, že vytykácí 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 vytykácí řízení. Soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného prezentovaným v odůvodnění napadených rozhodnutí. Zahájení vytykácího 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 nezřídka 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 nadměrných odpočtů za zdaňovací období březen, červen a květen 2010 konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP nevzněl jiný argument, než nezahájení vytykácího 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 vytykácího 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 případě žalobce 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 podaných daňových přiznáních, nastala 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 vytykácího řízení a konkludentního vyměření daně, nedostatečně vypořádal s některými otázkami, pak soud s tímto nesouhlasí. Lze jen zdůraznit, že zahájení vytykácího 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 však 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 napadených rozhodnutí z důvodu nezákonnosti výzev vydaných dle § 43 dost. 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. Nadto lze upozornit na to, že 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.

Nyní již k namítané nezákonnosti vydaných výzev k odstranění pochybností z hlediska jejich obsahu.

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).

Jestliže žalobce v úvodu svých žalob správci daně vytýká, že v protokolech o místním šetření ze dne 11. a 12. 5. 2010 správce daně nesdělil žalobci žádné pochybnosti, soud v tomto nezákonnost vytýkacích 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. Z žádného zákonného ustanovení podle názoru soudu neplyne povinnost správce daně sdělovat svoje pochybnosti daňovému subjektu při převzetí daňových dokladů, resp. ihned poté. Naopak zcela logickým postupem je, pokud správce daně, zjistí-li analýzou předložených daňových dokladů skutečnosti, které založí jeho důvodné podezření, že údaje uvedené v daňových přiznáních nejsou v pořádku, zahájí postup k jejich odstranění a svoje pochybnosti zachytí ve výzvě vydané dle ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP.

K dílčí námitce, že výzva ze dne 26. 5. 2010, č. j. 55382/10/187911500802, (týkající se zdaňovacího období březen 2010), obsahuje odkaz na místní šetření konané u žalobce dne 6. 5. 2010, které ovšem neproběhlo, soud konstatuje následující. Uvedení data místního šetření dne 6. 5. 2010 v předmětné výzvě je zjevnou nesprávností, pouhým chybným uvedením data konání místního šetření, v tomto směru se soud ztotožnil s vyjádřením žalovaného. Z obsahu obou protokolů o místních šetřeních konaných u žalobce dne 11. a 12. 5. 2010 a z uvedení jednotlivých daňových dokladů (které správce daně od žalobce prokazatelně převzal právě v těchto dnech) a dalších skutečností v předmětné výzvě, lze konkrétní pochybnosti správce daně seznat a lze bez problémů dovodit, že tyto specifikované pochybnosti pramenily právě ze skutkových zjištění po prověření uvedených daňových dokladů převzatých při místních šetřeních, která proběhla dne 11. a 12. 5. 2010. Nesprávné uvedení data místního šetření v předmětné výzvě tak nemělo žádný vliv na zákonnost vlastního požadavku správce daně, ani možnosti daňového subjektu ve vytykáacím řízení reagovat na výzvu správce daně a nemohlo tak negativně ovlivnit ani následné rozhodnutí správce daně, ani žalovaného. Na výzvu správce daně žalobce reagovat mohl, neboť daňové doklady mu byly správcem daně vráceny a k projednání výsledků vytykáacího řízení došlo následně až v polovině roku 2011.

Další dílčí námitkou ohledně překročení zákonného rámce § 15 ZSDP při provedení místních šetření se soud nemohl zabývat z důvodu jejího opožděného uplatnění až při ústním projednání žalob (§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1 s. ř. s.).

Také při vydání výzvy ze dne 16. 7. 2010, č. j. 65691/10/187911500802, správce daně nepřekročil zákonný rámec § 43 odst. 1 ZSDP. Z předmětné výzvy je zcela zřejmé, jaké pochybnosti správci daně vznikly o údajích v daňovém přiznání k DPH za květen 2010, a byť lze některé formulace správce daně o místním šetření považovat za nepřesné, žalobci muselo být s ohledem na určitý a podrobný obsah předchozí výzvy ze dne 26. 5. 2010 a zdůvodnění jejího vydání, jasné, čeho se pochybnosti správce daně týkají a jak také vznikly a jaký mají skutkový základ. Pokud správci daně vznikly za zdaňovací období březen 2010 pochybnosti o správnosti uplatnění snížené sazby DPH u uskutečněných zdanitelných plnění na základě konkrétních daňových dokladů a žalobce ve vytykáacím řízení pochybnosti správce daně nerozptýlil, mohly správci daně oprávněně vzniknout pochybnosti o správnosti uplatnění této snížené sazby daně dle § 48 a § 48a zákona o DPH také za další zdaňovací období. Postup správce daně při vydání výzvy ze dne 16. 7. 2010 soud neshledal nezákonným.

Soud se však ztotožnil s námitkami žalobce ohledně nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2010, vydané dne 19. 8. 2010, pod č. j. 73836/10/187911500802. Nelze totiž odhlédnout od konkrétních okolností, které byly při vydání této výzvy odlišné od okolností vydání předchozích dvou výzev. Pochybnosti o údajích na ř. 2 daňového přiznání, které vedly správce daně k zahájení vytykáacího řízení v tomto případě, spočívaly dle obsahu výzvy ze dne 19. 8. 2010 v pochybnostech jednak o správnosti uplatnění snížené sazby DPH, jednak objemu uskutečněných zdanitelných plnění. Pochybnosti správce daně o správnosti uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění dle přílohy č. 1 zákona o DPH však nestojí na racionálním základě, výzva v tomto směru není zcela určitá a její důvody zřejmé. Správce daně tuto výzvu totiž vydal v okamžiku, kdy již měl k dispozici důkazy (žalobcem předložené

dne 11. 8. 2010), které jeho předchozí vyjádřené pochybnosti o správnosti uplatnění snížené sazby DPH dle § 48 a § 48a zákona o DPH beze zbytku rozptýlily, jak plyne z následně formulovaných závěrů správce daně o výsledku jeho postupu. Požadavek správce daně na prokázání oprávněnosti uplatnit sníženou sazbu DPH poukazem na přílohu č. 1 zákona o DPH pak není jasný také s ohledem na předmět uskutečněných zdanitelných plnění, kterým byly i správcem daně zmíněné stavební práce, u nichž oprávněnost uplatnění snížené sazby DPH správce daně v předchozích případech požadoval prokázat ve smyslu § 48 a § 48a zákona o DPH (zcela logicky právě s ohledem na druh žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění, jimiž byly stavební práce). Rovněž pochybnosti vyjádřené správcem daně o objemu uskutečněných zdanitelných plnění nestojí na konkrétních poznatcích správce daně, které by se opíraly o logickou a racionální úvahu. 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 racionální důvod. To ale nebyl případ žalobce ve zdaňovacím období června 2010. Správce daně pojal pochybnosti o správnosti údaje na řádku č. 2 daňového přiznání, konkrétně o objemu uskutečněných zdanitelných plnění v tomto zdaňovacím období s odůvodněním, že nemá žalobce zaměstnance, ačkoli z podaného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období neplyne (v porovnání s daňovými přiznáními za březen a květen 2010, za něž měl správce daně daňové doklady k dispozici a pochybnosti o objemu uskutečněných zdanitelných plnění přitom nevyjádřil), že by byl objem uskutečněných zdanitelných plnění výrazně odlišný a situace žalobce jiná a tento stav by zavdával pochybnosti o tom, zda byla uskutečněná zdanitelná plnění skutečně provedena žalobcem v tvrzeném objemu. Spíše „pocitu“ správce daně, že u žalobce nemusí být vše v pořádku i v dalších zdaňovacích obdobích, a účelovosti vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010 na základě takto formulovaných pochybností správce daně pak přisvědčuje i sám fakt, že správce daně od svého požadavku v průběhu vytýkácího řízení sám upustil a aniž by žalobce za toto zdaňovací období předložil jakékoli důkazy, na svých pochybnostech o objemu uskutečněných zdanitelných plnění vyjádřených ve výzvě ze dne 19. 8. 2010 správce daně již netrval a objem uskutečněných zdanitelných plnění uznal v plné výši žalobcem uvedené v podaném daňovém přiznání, jak vyplývá z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 30. 6. 2011.

Soud tak dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval v daném případě v zákonném rámci vymezeném ustanovením § 43 odst. 1 ZSDP a nezákonný postup při vydání výzvy pak vede k nezákonnosti celého vytýkácího řízení a v důsledku toho i nezákonnému vyměření DPH za zdaňovací období červen 2010 platebním výměrem ze dne 18. 8. 2011, následně změněným rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 2. 2011, č. j. 25/12-1300-501078. V tomto žalobním bodě shledal soud žalobu důvodnou.

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

Vytýkácí 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 vytýkácímu 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 zástupkyní žalobce a posléze výsledky vytýkáčích řízení, resp. výsledky svého postupu k odstranění pochybností, jejichž předmětem bylo ověření správnosti údajů v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období březen, květen a červen 2010, projednával se zástupkyní žalobce, a to tak, že ji v souladu s § 90 odst. 2 ve spojení s § 41 odst. 1 daňového řádu doručil úřední záznamy ze dne 10. 5. 2011, č. j. 87046/11/187931500686, a 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 cit. ustanovení neplyne povinnost správce daně výsledky svého postupu projednávat s daňovým subjektem nějakým speciálním způsobem, např. přímo osobně, při ústním jednání apod. Doručení úředního záznamu společně se sdělením o průběhu vytýkácího řízení zástupkyni žalobci je nutno považovat za postup, který plně odpovídá povinnosti správce daně daňovému subjektu sdělit výsledek postupu. Na úřední záznam správce daně ze dne 10. 5. 2011 také žalobce reagoval svým podáním ze dne 7. 6. 2011. Popsaným postupem správce daně tak žalobce nebyl zkrácen na svých právech zaručených mu při projednávání výsledků vytýkáčích řízení, resp. postupu správce daně k odstranění pochybností.

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

nemůže zvrátit nezákonnost zahájení vytykácího řízení za červen 2010 z důvodů, jež soud vysvětlil shora.

K výtkám týkajícím se neprovedení důkazu a procesním pochybením žalovaného (zdaňovací období březen a květen 2010) soud uvádí následující.

Jak již bylo konstatováno shora, k projednání výsledků postupu správce daně došlo za účinnosti daňového řádu, správce daně byl proto povinen postupovat v řízení dle § 89 a § 90 daňového řádu. Správce daně byl dle § 90 odst. 2 věta druhá daňového řádu povinen žalobci umožnit, aby do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Z citovaného nelze než dovodit, že neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, tj. vyhodnotí-li návrh daňového subjektu včetně návrhu na provedení určitého důkazu jako nedůvodný, vydá v 15 denní lhůtě rozhodnutí a důvody, proč v dokazování nepokračoval, uvede v odůvodnění svého rozhodnutí.

Správce daně popsáním způsobem postupoval, když vypracoval o výsledku svého postupu úřední záznam ze dne 10. 5. 2011, č. j. 87046/11/187931500686, a tento doručil zástupkyni žalobce se sdělením, ve kterém shrnul také průběh vytykácího řízení. V intencích § 90 odst. 2 daňového řádu žalobce vyzval, aby ve lhůtě do 15 dnů podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Na toto sdělení žalobce reagoval písemným podáním ze dne 7. 6. 2011, které svým obsahem bylo především obranou proti vedení vytykácího řízení. Správce daně se zmínkou žalobce o tom, že zabudovaný materiál do stavby může dosvědčit také společnost xx, zabýval, vyhodnotil ji jako návrh žalobce na provedení důkazu a s tímto návrhem se výslovně vypořádal v úředním záznamu ze dne 27. 6. 2011, č. j. 9635/11/187931500686, v němž uvedl důvody, pro které považuje provedení žalobcem označeného důkazu za nadbytečné. Shodné důvody pak správce daně zopakoval také v odůvodnění platebních výměrů ze dne 27. 6. 2011. Uvedený postup je dle názoru soudu v souladu s § 90 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, neboť to je správce daně, který rozhoduje o tom, jaké z navržených důkazních prostředků provede. Pokud některý z navržených důkazních prostředků neprovede, pak je jeho povinností uvést, jaké důvody ho k takovému postupu vedly. To v souzeném případě správce daně učinil, není pravdou, že by důkazní návrh žalobce pominul, jak žalobce namítá. Z dikce ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu nelze dovodit, že by měl správce daně povinnost v mezidobí, do vydání svého rozhodnutí, daňový subjekt informovat o tom, jak s jeho návrhem naloží. Naopak z ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu se poddává, že pokud správce daně důvody pro pokračování v dokazování neshledá, sdělí tento svůj závěr daňovému subjektu až v odůvodnění svého rozhodnutí, které musí v zákonné 15 denní lhůtě vydat.

Žalovaného postup se pak odvíjel od toho, jaké odvolací námitky žalobce proti platebním výměrům ze dne 27. 6. 2011 uplatnil. Vzhledem k tomu, že v odvolání proti platebním výměrům 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 v napadených rozhodnutích 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, což v odůvodnění napadených rozhodnutí vyjádřil, je nutno dovodit, že se ztotožnil i s tím, jak správce daně postupoval v souvislosti s důkazním návrhem žalobce. 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). Ani tomuto žalobnímu bodu nelze přiznat důvodnost.

S ohledem na závěr o porušení ZSDP při vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010, soud už nevypočítával námitky ohledně nesprávného postupu žalovaného o osvědčení neplatnosti této výzvy v odůvodnění svého rozhodnutí.

Námitky týkající se porušení zásady projednací ze strany žalovaného rovněž nebyly shledány důvodnými.

Žalovaný byl povinen při projednání podaných odvolání žalobce 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 odvolacích řízení ani nedoplňoval dokazování, ani nezměnil platební výměry správce daně způsobem, který by bylo možno posoudit jako rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Pokud se žalobce brání poukazem na nedůvěru k pracovníkům správce daně rozhodujícího v 1. stupně a trvající pochybnosti o jejich nepodjatosti a podání podnětu na disciplinární komisi Komory daňových poradců na žalobcovu zástupkyni, 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 odvoláními, resp. jejich doplněními, 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 jejich 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 zahájení vytykácích řízení (týká se zdaňovacích období březen a květen 2010 – odvolání ze dne 8. 8. 2011 a jeho doplnění ze dne 22. 9. 2011). Pokud byly závěry správce daně a žalovaného založeny na tom, že žalobce ve vytykácích řízení, resp. později v rámci postupu při odstranění pochybností správce daně, neposkytl potřebnou součinnost a příslušné důkazy

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, tyto skutečnosti tak nebylo možno automaticky vztáhnout pod žalobní body, žalobce z těchto důvodů nedovožoval nezákonnost napadených rozhodnutí.

Závěry soudu lze shrnout tak, že zatímco žaloby proti rozhodnutím žalovaného č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078, soud shledal nedůvodnými, a proto je dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, je nezákonné, a bylo na místě zrušit jej postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc v tomto rozsahu vrátit žalovanému k dalšímu řízení v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s., v němž je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vysloveným právním názorem vázán.

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.

Ve věci byl žalobce úspěšný jen v případě jedné žaloby ze tří, jež byly spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, tedy z jedné třetiny, zatímco žalovaný správní orgán byl úspěšný ze dvou třetin. Nárok na náhradu poměrné části nákladů řízení tak má žalovaný správní orgán, a to z jedné třetiny. Náklady žalovaného správního orgánu byly tvořeny jízdným, které žalovaný uplatnil ve výši 4 937 Kč [dle vyhl. č. 472/2012 Sb., sazba základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,60 Kč dle § 1 písm. b) vyhl., cena pohonných hmot dle § 4 písm. a) vyhl. za 1 l u benzínu 98 oktanů ve výši 38,60 Kč, při průměrné spotřebě vozidla 11,7 l/100 km, cesta tam a zpět Brno – Liberec 608 km], a stravným 66 Kč, celkem požadoval žalovaný náhradu nákladů ve výši 5 003 Kč. Pokud byl žalovaný úspěšný z jedné třetiny, soud mu přiznal náhradu nákladů ve výši 1 669 Kč a žalobci uložil, aby mu ji zaplatil v přiměřené lhůtě 15 dnů od právní moci rozsudku na uvedený účet.

Bránil-li se žalobce povinnosti hradit žalovanému náklady řízení s poukazem na to, že se jedná o novinku a účastník řízení nemá nést důsledky změny organizačního uspořádání státní správy, soud uvádí, že žalobce podával žalobu a trval na nařízení ústního jednání v době, kdy ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. přiznávalo právo na náhradu nákladů řízení i žalovanému správnímu orgánu, a o tom, že žalovaným je Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, žalobce musel vědět dostatečně dopředu s ohledem na to, že změna nenastala v důsledku vnitřního rozhodnutí o změně organizační struktury daňové správy, ale obecným právním předpisem, zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, platným již od 30. 12. 2011. Žalobcovu obranu v tomto směru soud neuznal.

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). Případně-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 23. ledna 2013.

Mgr. Lucie Trejbalová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová