



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: L. P., „X“**, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 9. 2010, 7439/10-1100-500144,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 9. 2010, č.j. 7439/10-1100-500144, se **pro vadu řízení zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 2 000,- Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 3. 9. 2010, č.j. 7439/10-1100-500144, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ze dne 23. 11. 2007, č.j. 113541/07/196911/6649, kterým mu byla dodatečně snížena daňová ztráta o 5 867 706,- Kč.

Vzhledem k tomu, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán v oblasti výkonu správy daní je žalovaným od 1. 1. 2013. Dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1. 1. 2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1991 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších

předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž kromě jiného zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1. 1. 2013 dle zákona o finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení původním žalovaným, je žalovaným s účinností od 1.1.2013 namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ustanovením § 20 odst. 2, zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ustanovení § 7 písm. a) zákona o finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz. ustanovení § 5 zákona o finanční správě). Tento závěr je současně podepřen i ustanovením § 69 s.ř.s., neboť dle tohoto ustanovení je jednoznačné, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je právě Oblastní finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že dle jeho názoru dodatečná daňová ztráta byla stanovena nezákonným způsobem, neboť správce daně při prováděné kontrole nepostupoval v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a v souladu s Listinou základních práv a svobod a napadeným rozhodnutím původní žalovaný nesprávný postup správce daně potvrdil. Konstatoval, že výzvu správce daně ze dne 31. 5. 2007, č.j. 66468/07/196931/7115, považuje za nedostatečně určitou, nesrozumitelnou a tedy i nesplnitelnou. Za zmatečný a nedůvodný považuje žalobce požadavek správce daně obsažený ve zmiňované výzvě k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících údaje ohledně snížení hospodářského výsledku o závazky ve výši 3 935 699,- Kč, když v přehledu o úhradách závazků je stav neuhrazených závazků ve výši 3 937 899,39 Kč. Nesouhlasí s tím, že správce daně vyslovil legitimně pochybnost ohledně závazků ve výši 3 935 699,- Kč, když rozdíl mezi údajem v daňovém přiznání a údají v přehledu o úhradách závazků je pouze ve výši 2 200,39 Kč. Dle jeho názoru mohly vzniknout správci daně pochybnosti pouze o tom, proč vznikl rozdíl ve výši 2 200,39 Kč a nikoli o celkové výši závazků v hodnotě 3 935 699,- Kč. Ačkoliv se s jeho názorem Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 15 Ca 175/2008, neztotožnil, vznáší opět tuto svoji námitku, neboť má nové důkazy, které neměl při první žalobě k dispozici. Jedná se o předkládací zprávu ze dne 11. 2. 2008, č.j. 5103/08/196911/6649, ve které je uvedeno, že žalobce postupně předložil několik evidencí závazků s rozdílnými konečnými stavy, z nichž správce daně skutečně pořídil kopie, avšak žalobce nepředložil při daňové kontrole zjištění skutečného stavu pohledávek a závazků, resp. inventarizaci závazků, neměl správce daně možnost zjistit, čím konkrétně byl rozdíl způsoben. Pokud by správce daně do výzvy uvedl, že mu vznikly pochybnosti o stavu závazků z důvodu, že ze strany žalobce bylo předloženo několik evidencí závazků s rozdílnými stavy a vyzval ho k prokázání, která z předložených sestav obsahuje skutečný stav závazků a k prokázání skutečného data úhrady, pak by výzvu považoval za srozumitelnou a splnitelnou. Domníval se, že jeho účetní byly správci daně

předloženy veškeré listiny v tištěné podobě. Všechny tyto písemnosti považoval za důkaz o tom, jaké měl závazky a jaká byla skutečná výše neuhrazených závazků k 31. 12. 2004 a nechápal tedy, co má předložit. Na základě předložených listin měl být vyzván k prokázání rozdílu mezi výší neuhrazených závazků uvedenou v daňovém přiznání a výší uvedenou v evidenci neuhrazených závazků předloženou ke kontrole nikoli k prokázání hospodářského výsledku o závazky ve výši 3 935 699,- Kč s tím, že správce daně navrhne, jakým způsobem mají být jeho pochybnosti vyvráceny, což však učiněno nebylo.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že předmětnou výzvou byl vyzván k prokázání účtování na účtech 123-100, 123-200, 124-100, 124-200 a 124-300, ačkoli správce daně neuvedl, jaké mu vznikly konkrétní pochybnosti o pohybech na těchto účtech. Dále uvádí, že z textu výzvy není patrná souvislost mezi úbytkem stavu zásob vlastních výrobků zúčtovaným na straně MD účtu 613-00 v celkové výši 11 268 413,30 Kč a úbytku stavu zvířat zaúčtovaným na straně MD účtu 614-00 v celkové výši 1 005 315,04 Kč a stavem zásob vlastní výroby k 1. 1. 2005 v celkové výši 7 316 434,54 Kč. Ve výzvě není uvedeno, že byly předloženy pouze sběrné doklady a k nim nebyly doloženy doklady, na základě kterých byly sběrné doklady vyhotoveny. Z formulace výzvy nemohl dospět k závěru, že správce daně viděl pouze sběrné doklady. Tomuto faktu také odpovídala odpověď na výzvu, kdy předpokládal, že pokud správci daně byly předloženy všechny doklady, má vyslovit pochybnosti o jednotlivých zápisech na příslušných účtech. Navrhl správci daně opětovně nahlédnout do prvotních dokladů. Dále žádal správce daně, aby své požadavky formuloval určitě, srozumitelně a ve vzájemných souvislostech, aby bylo jednoznačně patrné, co je důvodem výzvy a co je požadováno prokázat. Správce daně měl sdělit, že žalobce předložil pouze sběrné doklady, ke kterým nejsou předloženy listiny, na základě kterých byly sběrné doklady vyhotoveny, a proto není možné ověřit pravdivost zápisů uvedených na sběrných dokladech.

Dále žalobce namítl, že správce daně pochybil, pokud jeho odpověď na výzvu dle jejího obsahu neposoudil jako námitku dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Namísto vydání rozhodnutí o námitce se správce daně dne 31. 7. 2007 dostavil do provozovny žalobce a jednáním se zástupcem žalobce (paní Š.) se snažil odstranit nedostatky výzvy.

Žalobce konstatoval, že toto procesní pochybení původní žalovaný neshledal podstatným porušením ustanovení o řízení před správcem daně, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, protože výzva byla shledána zcela určitou a dostatečně srozumitelnou a dále, jak žalobce, tak jeho zástupce se správcem daně spolupracovali na odstranění důvodných pochybností. S tímto stanoviskem žalobce nesouhlasí, neboť se správcem daně nespolupracoval na odstranění důvodných pochybností, ale spolupracoval na základě ust. § 16 odst. 2 daňového řádu. Svým podáním jen dokazoval, že měl být vyzván k prokázání rozdílu nikoliv k prokázání snížení hospodářského výsledku o závazky ve výši 3.935.699,- Kč. Co se týká bodu 2 výzvy – „zásoby vlastní výroby“ neplnil vůbec. Pokud považuje původní žalovaný odpovědi paní Š. do protokolu ze dne 31. 7. 2007 za plnění výzvy, tak se mýlí. Ke spolupráci žalobce a jeho zástupce uvádí, že on ani jeho zástupce na výzvu neplnili, naopak požadoval, aby správce daně své požadavky formuloval určitě a srozumitelně ve vzájemných souvislostech. V rámci jednání dne 31. 7. 2007 správce daně požadoval po účetní paní Š. odpověď, zda již požadavkům uvedeným ve výzvě rozumí. Tato účetní však měla pouze omezenou plnou moc. Původní žalovaný v rozhodnutí o odvolání, které je napadeno žalobou učinil překvapující závěr, že žalobcem udělená plná moc je plnou mocí pro účely kontroly neomezenou, neboť byla vypsána právě pro celou daňovou

kontrolu. Není pochyb, že daňové řízení je samostatná část daňového řízení a nebyla ničím omezena. S takovýmto posouzením plné moci žalobce nesouhlasí. Projevem jeho vůle při udělování plné moci bylo udělit plnou moc omezenou a tyto důvody v žalobě podrobně popsal. Nesouhlasí s tvrzením původního žalovaného, že konání jednání mu bylo oznámeno, protože samy pracovnice ve zprávě uvedly, že nemají písemný důkaz svého tvrzení, že byl telefonicky kontaktován. Nepopírá skutečnost, že byl dne 31. 7. 2007 s pracovníci správce daně v kontaktu, neboť se potkali v jeho provozovně, ale ty mu neoznámily důvod návštěvy. Původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí učinil závěr, že žalobce byl o jednání dne 31. 7. 2007 informován, protože to vyplývá z interního zápisu ze dne 31. 10. 2007 s názvem „Zápis o plnění úkolů v daňovém řízení“. Tento zápis původní žalovaný nezákonně povýšil na úřední záznam dle § 13 daňového řádu. Tento zápis není dostatečným důkazem, jak uvádí původní žalovaný, protože je nepřezkoumatelný. Pokud by chtěl správce daně dokázat, že tento den proběhly události uváděné v zápise ze dne 31. 10. 2007, měl tyto do protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2007 uvést a neuvádět je do zápisu ze dne 31. 10. 2007. Dále uvedl, že zápis sepsala paní R. B., která se dle údajů z protokolu toho dne jednání neúčastnila. Tento zápis navíc nemá ani číslo jednací. Pracovnice v zápise uvedla, že jej vyhotovila dne 31. 10. 2007, což je nepravděpodobné, neboť tento zápis obsahuje mimo jiné i údaj o tom, kdy byla daňová kontrola uzavřena a uvádí datum 15. 11. 2010. Je nemožné, aby v době, kdy stále probíhala daňová kontrola, věděl správce daně, kdy jím bude ukončena. Dne 11. 8. 2008 nahlížel žalobce do daňového spisu a zápis ze dne 31. 10. 2007 mu předložen nebyl. Správce daně mu předložil pouze veřejnou část spisu a nesdělil mu, že existuje ještě jedna část spisu, a to část neveřejná. Původní žalovaný činí chybné závěry, pokud se jedná o písemnost ze dne 2. 8. 2007, neboť nebyla reakcí na jednání ze dne 31. 7. 2007. Žalobcem bylo dne 15. 11. 2007 do protokolu uvedeno, že výklad práva je oprávněn provádět zákonodárce. Při tomto jednání bylo také namítáno, proč správce daně neopatřil důvodovou zprávu k předmětné právní úpravě. Má za to, že dle ust. § 16 odst. 6 daňového řádu učinil dostatečně srozumitelný návrh důkazního prostředku, spočívající v tom, aby byla opatřena důvodová zpráva. Má za to, že v jeho případě se nejedná o případ srovnatelný s věcí vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp.zn. 8 Afs 46/2009, neboť nebyl v řízení pasivní.

Dále žalobce namítl, že nesouhlasí s názorem původního žalovaného, že z jeho strany došlo k neoprávněnému snížení výnosů o výši realizovaných zásob z roku 2004. Poukázal na skutečnost, že v roce 2005 obsahovala příloha č. 3 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pro rok 2005 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ustanovení, že základ daně se při přechodu z daňové evidence na účetnictví nezvýší o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností u poplatníků s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Dle žalobce toto ustanovení mělo zabezpečit, aby při přechodu z daňové evidence na účetnictví nebyli podnikatelé provozující zemědělskou činnost zatíženi vysokou daňovou povinností. Již v průběhu daňové kontroly byl správce daně upozorněn na skutečnost, že v roce 2005 při přechodu z daňové evidence na účetnictví si žalobce mohl zvolit, v jaké výši bude během stanoveného počtu let zdaňovat hodnotu zásob vytvořených vlastní činností a to v souladu s ust. § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Souhlasí s konstatováním správce daně, že nelze jako daňový výdaj uplatnit záúčtované náklady nejdříve při jejich vytvoření a následně při jejich realizaci, neboť žádné výdaje nelze dle § 24 zákona o daních z příjmů uplatnit dvakrát. Ze znění přílohy číslo 3 bodu číslo 1 zákona o daních z příjmů však vyplývá, že tato skutečnost se nevztahuje na rok 2005 a na zásoby vlastní výroby evidované ke dni 31. 12. 2004. Obdobnou odpověď sdělil již správci daně ve vyjádření k protokolu o ústním jednání č.j. 949 17/07/196931/7115. Tvrdí, že postupoval správně, když v roce 2004

v souladu s přílohou č. 3 zákona o dani z příjmů nezdanil zásoby. V roce 2005 byl již účetní jednotkou a ze zákona o účetnictví jednoznačně vyplývá, že musí být dodržena časová souvislost mezi příjmy a výdaji. Tuto zásadu dodržel a oproti získaným příjmům z prodeje zásob vlastní výroby uplatnil pořizovací cenu těchto zásob. Ke konstatování žalovaného, že nelze uplatnit podle § 24 odst. 12 zákona o daních z příjmů tytéž výdaje, uvádí, že příloha č. 3 zákona o daních z příjmů mu to umožnila. Pokud změna zákona vyvolaná ustanovením uvedeným v příloze č. 3 bodu číslo 1 zákona o daních z příjmů umožňuje dvojitý výklad, pak v rámci právní jistoty nemůže být přičítána nesrozumitelnost či nejasnost k tíži žalobce.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, ze kterého obsáhle citoval.

Námitkami proti výzvě, její srozumitelnosti a určitosti se již dříve zabýval krajský soud ve svém rozsudku č.j. 15 Ca 175/2008-23. K novému důkazu, kterým má být předkládací zpráva původní žalovaný poukázal na ust. § 49 odst. 4 a 5 daňového řádu a uvedl, že kromě zákonných náležitostí, může obsahovat předkládací zpráva i subjektivní názor správce daně na spolupráci s daňovým subjektem či celý průběh daňového řízení. Citované věty v námitce žalobce jsou uvedeny na straně 5 předkládací zprávy ze dne 11. 2. 2008 v části c), ve které je uvedeno stanovisko správce daně ke všem důvodům odvolání. Původní žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí podrobně popsal, že uvedená výzva byla vydána na základě reálných skutečností, které jsou ve výzvě i popsány. Dále je zřejmé, že žalobce postupně předložil několik evidencí závazků s rozdílnými konečnými stavy, z nichž správce daně pořídil kopie a tyto jsou obsahem spisu daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil inventarizaci závazků, nemohl správce daně dále ověřit pravdivost skutečného stavu závazků, respektive nemohl ověřit, čím je rozdíl mezi údajem uvedeným v daňovém přiznání a předloženými evidencemi způsoben. Samotná evidence závazků a prvotní doklady, totiž samy o sobě bez provedené inventarizace nemohly prokázat skutečný stav závazků 31. 12. 2004, který chtěl správce daně ověřit.

K námitce žalobce, že správce daně neuvedl jaký důkaz o závazcích ve výši 3.935.699,- Kč má žalobce doložit, když neprováděl inventarizaci a jiné důkazy původní žalovaný uvedl následující. Výzva ze dne je 31. 5. 2007 nebyla vydána ve vytýkacím řízení, ale při daňové kontrole, bylo tedy na žalobci, jaké důkazní prostředky k odstranění pochybností zvolí. Nelze proto klást správci daně za vinu, že žalobce nevedl věrohodnou, průkaznou, správnou a úplnou účetní evidenci a údaje v ní neodpovídaly údajům žalobcem uvedeným. K námitce, že ve výzvě nebylo uvedeno, že byly předloženy pouze sběrné doklady, původní žalovaný uvedl, že požadavky správce daně byly formulovány jednoznačně a splnitelně a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. K tvrzení žalobce, že správce daně jeho námitku nevyřídil a bez jeho vědomí se dne 31. 7. 2007 dostavili pracovníci správce daně do jeho provozovny, obsáhle původní žalovaný citoval ze svého žalobou napadeného rozhodnutí. K bodům žaloby týkajících se plné moci, původní žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně se ve věci jednání ze dne 31. 7. 2007 choval k žalobci ohledně doručování písemností zcela stejně jako při předchozích či následujících jednáních, tj. stejnopis protokolu o ústním jednání předal přítomnému zástupci a další stejnopis ve smyslu ust. § 17 odst. 7 daňového řádu zaslal žalobci. Proti tomuto postupu, kromě postupu při jednání dne 31. 7. 2007, žalobce nic nenamítal. Konkrétně lze uvést, že žalobce například obdržel sdělení správce daně ze dne 11. 4. 2007, kterým mu správce daně sdělil, že mu posílá protokoly o ústních jednáních, které ve věci kontroly byly uskutečněny dne 6. 3. 2007 a dne 29. 3. 2007 s jeho zástupkyní H. Š.. Z žaloby je zřejmé, že žalobce

potvrdil tvrzení původního žalovaného o tom, že se před ústním jednáním dne 31. 7. 2007 setkal s pracovníci správce daně v provozovně žalobce. Popírá však, že by mu pracovníce sdělily, že budou provádět protokolované jednání. Jde v podstatě o situaci, kdy žalobce vpustil k sobě do provozovny pracovníky správce daně k jednání s jeho zástupcem ve věci daňové kontroly, a to v době, kdy reagoval odpovědí na výzvu správce daně, mluvil s nimi a přesto tvrdil, že nevěděl předem, že bude okamžitě následovat jednání s jeho zástupkyní. Toto tvrzení je nutno odmítnout jako irrelevantní. Původní žalovaný dále podrobně popsal, proč zápis ze dne 31. 10. 2007 je relevantním dokladem. Žalobci byl dne 11. 8. 2008 vydán spisový materiál k nahlížení a sám žalobce si vybral listiny, které požadoval okopírovat. Z neveřejné části byly předloženy ty listiny, které mohl správce daně poskytnout ve smyslu ust. § 23 a § 24 daňového řádu. Není na správci daně, aby doporučoval, jaké písemnosti si má žalobce vyžádat či do nich nahlížet. V protokolu samotném je uvedeno, že v rámci nahlížení do spisu žalobce požádal o pořízení kopií. Z toho vyplývá, že byl předložen celý spis a bylo tedy na žalobci, aby si listiny prohlédl a případně požádal o jejich kopie. Až po ústním jednání, které se uskutečnilo dne 31. 7. 2007, bylo učiněno podání nazvané „Inventarizace závazků a odůvodnění rozdílu ve věci č.j. 468/07/196931/7115“, ve kterém došlo k písemnému sdělení ze strany žalobce, že rozdíl ve výši 2.200,39 Kč vznikl početní chybou při očištění DPH. Původní žalovaný nesouhlasil s tím, že by žalobce navrhl jako důkazní prostředek zjistit záměr zákonodárce. V odvolání žalobce pouze uvedl, že správce daně měl zjistit záměr zákonodárce, jak navrhl ve vyjádření ze dne 5. 10. 2007. Tam však žádný takový návrh nepadl. Původní žalovaný dále uvedl, že pro správné zjištění daňové povinnosti je rozhodující právní norma, nikoliv úmysl zákonodárce. Na podporu svého posouzení plné moci původní žalovaný odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Pokud žalobce namítá, že jeho připomínky zůstaly bez odezvy správce daně, a proto ji musel uplatnit v odvolání, pak je mu třeba dát zapravdu v případě námítky, respektive odpovědi na výzvu, kterou správce daně neposoudil dle obsahu jako námítku podle ust. § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Původní žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí dospěl však k závěru, že toto procesní pochybení ze strany správce daně není v daném případě podstatným porušením ustanovení o řízení před správcem daně, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Není pravda, že žalobce navrhl jako důkazní prostředek zjistit záměr zákonodárce k daně hmotněprávní problematice, ale že pouze v odvolání v rámci hmotněprávních námitek uvedl, že správce daně měl zjistit záměr zákonodárce. K možnému dvojímu výkladu původní žalovaný uvedl, že žalobce argumentuje důvodovou zprávou, avšak neuvádí, co je v důvodové zprávě uvedeno, v čem je rozpor s výkladem správce daně či žalovaného. Žalobce však argumentuje ve svém vyjádření ze dne 5. 10. 2010, že se jeho účetní se účastnila několika školení, na kterých se o novele diskutovalo a kdy jí bylo mimo jiné sděleno, že zemědělci při přechodu z daňové evidence na účetnictví v roce 2005 nezvýší základ daně o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností. S tímto názorem se původní žalovaný ztotožnil. Tuto výhodu ostatní poplatníci v roce 2005 neměli a o hodnotu zásob museli zvýšit základ daně, pokud si jednorázovou daňovou zátěž nerozložili do dalších let. Žalobce coby podnikající zemědělec měl tedy tu výhodu, že nemusel zvyšovat základ daně při přechodu na vedení účetnictví v roce 2005 o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností, avšak přesto nemohl jako daňový výdaj uplatnit záúčtované náklady při jejich realizaci, neboť žádné daňové výdaje nelze dle ust. § 124 zákona o dani z příjmů uplatnit dvakrát. Na základě výše uvedeného původní žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl nijak zkrácen na svých zákonných právech.

Na toto vyjádření původního žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 25. 3. 2011, v níž uvedl, že trvá na tom, že správci daně bylo předloženo několik evidencí a jednoznačné závěry pro laika vyplývají až z předkládací zprávy Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 11. 2. 2008. Až tato předkládací zpráva pro žalobce obsahuje pochopitelné informace, které mu správce daně nesdělil v rámci daňového řízení a do zásadních písemností je neuvedl. Z toho vyplývá, že správce daně dostatečně nespolupracoval s daňovým subjektem. Dále trvá na tom, že součástí výzvy měl být uveden návrh důkazních prostředků, což je její povinnou náležitostí, jak judikoval Nejvyšší správní soud. K udělené omezené plné moci dále doplnil, že ta byla udělena i z důvodu, že vzhledem k obsáhlému rozsahu kontroly nebylo pro žalobce technicky možné se účastnit všech jednání. Rozhodnout se o účasti na jednání dne 31. 7. 2007 mu však bylo jednoznačně znemožněno. K návštěvě pracovníků správce daně dne 31. 7. 2007 uvedl, že jeho areál je velký a skládá se z několika budov. Tento areál je volně přístupný. Pracovníci správce daně se do jeho provozovny dostavili o své vlastní vůli a nebyl zřejmý důvod jejich návštěvy. Dále setrval na svých dosavadních tvrzeních, které v replice rozvedl.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny, včetně prekluze daňové povinnosti.

K věci je třeba předně uvést, že Krajský soud v Ústí nad Labem se uvedenou věcí již jednou zabýval, a to v rozsudku ze dne 30.9.2009, č.j. 15 Ca 175/2008-23, kterým zrušil předchozí rozhodnutí původního žalovaného ve věci ze dne 18.6.2008, č.j. 7537/08-1100-500144, a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Soud se zabýval pouze procesními námitkami, včetně posouzení předmětné výzvy ze dne 31. 5. 2007, č.j. 66468/07/196931/7115, z nichž vyhodnotil jako důvodnou námitku, že z obsahu spisu nevyplývá původním žalovaným tvrzená skutečnost, že žalobce byl o jednání dne 31. 7. 2007 informován. Soud uvedl, že je nutné, aby žalovaný v dalším řízení postavil za použití zákonných důkazních prostředků najisto, zda k informování žalobce před zahájením předmětného ústního jednání došlo či nikoli. K tomuto závěru soud dospěl s ohledem na fakt, že díky charakteru zastoupení na základě omezené plné moci, ke kterému došlo v projednávané věci, by bylo nutné v případě, že by bylo postaveno najisto, že žalobce nebyl obeznámen se skutečností, že se bude konat předmětné ústní jednání, považovat tuto skutečnost za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Takovým postupem správce daně by totiž žalobce byl v rozporu s daňovým řádem vyloučen z možnosti zúčastnit se osobně předmětného ústního jednání. Dále soud dospěl k závěru, že žalovaný se k námitce žalobce spočívající v nesouhlasu s odpovědí správce daně na otázku žalobce, zda ke dni 16. 7. 2007 správce daně zjistil ještě jiné nedostatky, než jsou uvedeny ve výzvě ze dne 31. 5. 2007, v napadeném

rozhodnutí naprosto žádným způsobem nevyjádřil a shledal v této části rozhodnutí původního žalovaného nepřezkoumatelným.

Nejprve se soud v nyní projednávané věci zabýval otázkou, zda původní žalovaný splnil povinnosti, které mu soud uložil v předchozím rozsudku.

Původní žalovaný odkázal v žalobou napadeném rozhodnutí na „Zápis o plnění úkolů v daňovém řízení – P. L., „X“ ze dne 31. 10. 2007 (dále jen „zápis“). Tento zápis je podle původního žalovaného ve smyslu ustanovení § 13 daňového řádu úředním záznamem, který je dostatečným důkazem o tom, že žalobce o protokolovaném jednání dne 31. 7. 2007 věděl a mohl se ho zúčastnit. Dále dle původního žalovaného prokazuje, že žalobce byl přítomen před zahájením jednání, když byl mimo jiné informován o jeho možném průběhu (o dosavadních výsledcích daňové kontroly). Z postupu ve věci je zřejmé, že žalobce byl seznámen, jak s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2007, tak s obsahem všech ostatních protokolů o ústních jednáních, které byly konány v rámci daňové kontroly. Veškerá jednání zaznamenaná do protokolu zasílal správce daně žalobci na vědomí, který až do okamžiku odvolání proti tomuto postupu nic nenamítal. Původní žalovaný poukázal dále na to, že žalobce reagoval podáním ze dne 2. 8. 2007 na uvedené ústní jednání ze dne 31. 7. 2007, ačkoliv samotný protokol o jednání mu byl doručen až dne 7. 8. 2007. Z tohoto lze dle původního žalovaného dovodit, že žalobce byl o jednání dne 31. 7. 2007 informován a nebyl zbaven možnosti vyjadřovat se k pochybení, která mu vytkl správce daně.

Soud z uvedeného zápisu, na nějž odkazuje původní žalovaný, zjistil, že kromě dalších údajů o daňovém řízení je v něm uvedeno následující: „*Program IDEA byl použit. Pracovnice správce daně telefonicky oznámili daňovému subjektu, že se dostaví dne 31. 7. 2007 mimo jiné i z důvodu stažení dat pro program IDEA. Ve sjednaném termínu se na provozovnu daňového subjektu dostavila paní M., paní M. a paní K.. Paní K. ještě před zahájením jednání za přítomnosti DS zahájila stahování dat. Pan P. se nechtěl jednání účastnit z důvodu pracovní vytíženosti, pouze chtěl podat informace k průběhu daňové kontroly. Pracovnice správce daně mu vysvětlili problematiku zjištěnou v účtování výnosů a pan P. se rozbřečel a odešel. Data skladové evidence stáhnout nešla.*“

Z obsahu správního spisu soud dále zjistil, že v protokolu o jednání ze dne 31. 7. 2007, č.j. 82648/07/196931/7115, je uvedeno: „*Dnešního dne se po předchozím telefonickém ujednání dostavily pracovnice správce daně do provozovny DS k daňovému subjektu L. P.. Jednání je přítomna paní H. Š., zástupce dle plné moci.*“

Z doplnění předkládací zprávy správce daně ze dne 10. 2. 2009 vyplývá náhled správce daně na události dne 31. 7. 2007 v provozovně žalobce. V této zprávě správce daně odkazuje na zápis a dále uvádí, že byla stažena data za souhlasu žalobce, že data skladové evidence stáhnout nešla, což dokazuje i protokol o ústním jednání. Dále je v předkládací zprávě uvedeno: „*Daňový subjekt před dokončením stažení dat odešel. SD po stažení dat přistoupil k ústnímu jednání s jeho zástupcem, tj. účetní p. Š., která byla zmocněna DS k jednání.*“

Na tomto místě je třeba poukázat na odlišnost ústního jednání, o němž je sepsán protokol podle § 12 daňového řádu, oproti jiným úkonům správce daně, například opatření si účetních a jiných dokladů od daňového subjektu podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2005, 4 Afs 32/2004, www.nssoud.cz, se ústním jednáním především rozumí možnost osobního vyjádření účastníka řízení k podkladům pro rozhodnutí. Samotnou kontrolní činnost však nelze považovat za ústní

jednání. Sepisování protokolů o každém úkonu kontrolní činnosti by správce daně neúměrně zatěžovalo a zdržovalo, průběh kontroly je vždy zachycen ve zprávě o kontrole, se kterou musí být daňový subjekt seznámen. Toto seznámení se zprávou o daňové kontrole probíhá formou ústního jednání, o kterém správce daně sepisuje protokol dle § 12 daňového řádu.

Žalobce i v žalobě připouští, že dne 31. 7. 2007 se skutečně setkal s pracovníky správce daně, ale popírá, že by věděl, že bude provedeno ústní jednání.

Soud v rozsudku sp. zn. 15 Ca 175/2008 zavázal původního žalovaného prokázat, že žalobce byl o plánovaném ústním jednání dne 31. 7. 2007 informován, byť telefonickou formou. To se v daném případě neprokázalo. V uvedeném zápise, který koresponduje ostatním ve spise zachyceným skutečnostem, není uvedeno, že by žalobci bylo sděleno, že se bude konat ústní jednání, ale bylo mu sděleno, že se dostaví pracovníci správce daně mimo jiné z důvodu stažení dat pro program IDEA, což se jako první úkon skutečně stalo. Žalobce v průběhu tohoto úkonu i podle správce daně místo kontroly opustil. Až poté bylo zahájeno ústní jednání se zplnomocněnou zástupkyní žalobce, které bylo věcné a dosti obsáhlé, neboť protokol z tohoto jednání obsahuje 13 stran, v nichž se zástupkyně žalobce paní Š. vyjadřovala k celé řadě otázek správce daně. Tvrzení původního žalovaného, že žalobce byl s obsahem jednání dne 31. 7. 2007 obeznámen, neboť ještě před doručením protokolu o tomto jednání zaslal žalobce s přípisem ze dne 2. 8. 2007 soupis závazků s datem úhrady v roce 2005, neobstojí. Není možné pominout, že žalobce v průběhu června 2007 žádal o prodloužení lhůty k předložení důkazních prostředků na základě výzvy správce daně ze dne 31. 5. 2007, č.j. 66468/07/196931/7115, z důvodu pracovní neschopnosti paní Š.. S ohledem na stručnost přípisu žalobce ze dne 2. 8. 2007 a jeho obsah lze mít spíše za to, že se jednalo o doložení důkazních prostředků na základě výzvy ze dne 31. 5. 2007, rozhodně však tento přípis nepotvrzuje, že byl žalobce seznámen s obsahem jednání dne 31. 7. 2007. Jak soud uvedl již ve svém předchozím rozsudku, žalobce měl být podle § 17 odst. 7 daňového řádu seznámen s tím, že bude dne 31. 7. 2007 probíhat ve věci ústní jednání, jehož předmětem bylo důkazní řízení při daňové kontrole na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 po reakci na odpověď na výzvu správce daně, což se však nestalo, resp. ve spise o tom nejsou založeny relevantní doklady. V uvedeném postupu tak shledává soud vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Dále soud shledal v rozsudku č.j. 15 Ca 175/2008-23 pochybení v tom směru, že se původní žalovaný nevyjádřil k tvrzené nedostatečnosti odpovědi správce daně na to, zda byly ke dni 16. 7. 2007 zjištěny i jiné nedostatky než jsou uvedeny ve výzvě ze dne 31. 5. 2007. V předmětném řízení má soud za to, že původní žalovaný toto své pochybení napravil na str. 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že správce daně na tuto žádost reagoval do protokolu o ústním jednání dne 31. 7. 2007, který byl žalobci doručen dne 7.8.2007, kde sdělil, že důkazní řízení dosud probíhá, a správci daně mohou vzniknout pochybnosti v průběhu celého daňového řízení, a to i na základě dalších zjištěných skutečností. Současně žalobce (jeho zástupkyni) informoval o procesních právech. Původní žalovaný toto vyjádření s ohledem na stádium řízení o daňové kontrole shledal dostatečným. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, neboť z uvedené odpovědi je patrné, že daňové řízení je procesem dynamickým a nové pochybnosti se mohou ještě objevit, na což byl tímto způsobem žalobce upozorněn. Pokud by správce daně pojal nové pochybnosti, byl by o tom žalobce opět výzvou k odstranění pochybností informován. Pokud tato výzva nebyla vydána, nebyly zde žádné další kvalifikované pochybnosti správce daně.

K dalším procesním námitkám týkajícím se zákonnosti výzvy ze dne 31. 5. 2007 se soud již podrobně vyjádřil ve svém předchozím rozsudku č.j. 15 Ca 175/2008-23, v němž shledal námitky žalobce nedůvodnými a soud na tyto své závěry plně odkazuje. Na věci nic nemění žalobcem tvrzená nová skutečnost, že pokud by správce daně své pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností formuloval tak, jak to učinil v předkládací zprávě ze dne 11. 2. 2008, pokládal by tuto výzvu žalobce za srozumitelnou. V dané věci se však vůbec nejedná o novou skutečnost, neboť soud hodnotí určitost a srozumitelnost i splnitelnost výzvy správce daně objektivně, to znamená, zda je z ní patrné, jaké jsou pochybnosti správce daně tak, že je daňový subjekt může svojí procesní aktivitou odstranit. Soud neposuzoval, zda žalobce jako laik mohl výzvě rozumět, ale to zda je výzva v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. To znamená, zda správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Tato kritéria uvedená výzva splňuje.

Hmotněprávními námitkami žalobce se soud nezabýval vzhledem ke skutečnosti, že dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit pro zjištěnou procesní vadu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, neboť by to bylo předčasné.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud tedy napadené rozhodnutí původního žalovaného ze dne 3. 9. 2010, č.j. 7439/10-1100-500144, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 23. 11. 2007 s odkazem na § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušil pro vadu řízení spočívající v tom, že původní žalovaný porušil ustanovení § 17 odst. 7 daňového řádu a neinformoval žalobce o plánovaném ústním jednání dne 31. 7. 2007, v čemž soud shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud tedy vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1 věty první a § 78 odst. 4 s.ř.s. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do tří dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 2 000,- Kč, která odpovídá zaplacenému soudnímu poplatku, neboť žádné další náklady řízení žalobce neuplatnil.

Poučení: 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 28.1.2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová