



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **F plus H s. r. o.**, se sídlem Třebíč, Zborovská 856/49, zastoupeného Ing. J. R., daňovou poradkyní se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2010, č. j. 7876/10-1300-701728,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 24. 5. 2010, č. j. 7876/10-1300-701728, **se zrušuje** pro vady řízení a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 116,40 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Ing. Jitky Routkové.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu žalobou napadeného rozhodnutí

[1] Včas podanou žalobou ze dne 28. 7. 2010 žalobce brojil proti výše označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Třebíči (dále též „správce daně“) ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1440/08/330911/3854, č. j.

1462/08/330911/3854, č. j. 1467/08/330911/3854, č. j. 1481/08/330911/3854, č. j. 1486/08/330911/3854, č. j. 1500/08/330911/3854, č. j. 1518/08/330911/3854, č. j. 1531/08/330911/3854, č. j. 1585/08/330911/3854, č. j. 1659/08/330911/3854, č. j. 1668/08/330911/3854, č. j. 1672/08/330911/3854, č. j. 1675/08/330911/3854, č. j. 1679/08/330911/3854, a č. j. 1682/08/330911/3854. Těmito rozhodnutími správce daně po provedené daňové kontrole žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců květen až prosinec 2004, leden až červen 2005 a září 2005 v celkové výši 542 633 Kč.

[2] Odvolací námitky žalovaný shrnul do dvou základních okruhů, a to jednak ve vztahu k zahájení a ukončení daňové kontroly, jednak ve vztahu ke způsobu stanovení daně. K jednotlivým námitkám pak uvedl, že žalobce byl v daňovém řízení zastupován daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou na základě plné moci, která byla pro daná daňová řízení plnou mocí neomezenou. Tomu odpovídal i způsob doručování rozhodnutí správce daně. Dále žalovaný popsal úkony, jimiž se správce daně u žalobce snažil zahájit daňovou kontrolu. Dospěl přitom k závěru, že se žalobce i jeho zástupkyně záměrně vyhýbali zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu správce daně využil ustanovení § 10 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a řádně zahájil kontrolu dne 23. 5. 2007 přímo v sídle žalobce s jeho jednatelem. Zástupkyni žalobce správce daně o tomto jednání vyrozuměl. V přiměřené době po zahájení kontroly současně správce daně žalobce vyzval k dokazování. Na tyto výzvy k dokazování ze dne 6. 6. 2007 však žalobce nereagoval a požadované doklady nepředložil. Správce daně neměl žádnou informaci o tom, že dne 2. 7. 2007 byla zástupkyně žalobce v jeho sídle připravena k předání těchto dokladů.

[3] Pokud jde o ukončení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že za účelem projednání zprávy o výsledku kontroly opakovaně předvolával žalobce i jeho zástupkyni. Jejich jednání však opět vykazovalo znaky účelovosti, kterými se vyznačovalo již od listopadu 2005. Zpráva o výsledku daňové kontroly tak byla zástupkyni žalobce zaslána poštou a doručena dne 13. 12. 2007. Tím byla daňová kontrola v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ukončena.

[4] Co se týče způsobu stanovení daně, konstatoval žalovaný, že v daném případě byla daň stanovena dokazováním. Zákon přitom váže vznik nároku a oprávnění uplatnit odpočet daně na naplnění materiálních podmínek uvedených v § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období. Žalobce byl vyzván k prokázání svých tvrzení. Daňová kontrola byla zaměřena na správnost a oprávněnost žalobcem uplatněných odpočtů daně, byla tedy prověřována DPH na vstupu. Správce daně neměl pochybnosti o výši žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění, která žalobce vykázal v daňových přiznáních. Odpočet daně je však přiznán pouze za splnění podmínek vymezených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Zde stíhá daňový subjekt důkazní břemeno, sdělí-li mu správce daně své pochybnosti. Podmínky vymezené v § 73 odst. 1 zákona o DPH však žalobce nesplnil. Přes výzvu neprokázal přijetí zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem a neprokázal tak tvrzený nárok na odpočet daně.

[5] Na závěr, poté, co se vypořádal s námitkami ohledně rozsahu nahlížení do spisu, správního poplatku za vydání opisů písemností ze spisu a evidence písemností, žalovaný uvedl, že obsah spisu vypovídá o nezdůvodněné procesní pasivitě zástupkyně žalobce před a v průběhu daňové kontroly, toto jednání vykazovalo znaky účelovosti až obstrukcí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou. V první řadě poukázal na *nezákonnost platebního výměru č. j. 1440/08 (zdaňovací období květen 2004)*. Ohledně daně za toto zdaňovací období byla daň již jednou dodatečně doměřena, a to rozhodnutím ze dne 2. 1. 2006, č. j. 109676/05. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. Žalobci přitom není známo, že by toto odvolací řízení bylo ukončeno. Za situace, kdy odvolací řízení stále probíhá a původní platební výměr tak nenabyl právní moci, však nelze zahájit daňovou kontrolu a dodatečně doměřit daň novým platebním výměrem. V současnosti je ve věci vedeno u Krajského soudu v Brně soudní řízení pod sp. zn. 29 Ca 184/2009.

[7] Další žalobní bod se týkal *zahájení daňové kontroly*. Při nahlížení do spisu dne 14. 4. 2008 zástupkyně žalobce zjistila, že ve spisu je založen protokol o ústním jednání ze dne 23. 5. 2007, ohledně zahájení daňové kontroly s jednatelem žalobce. V daném případě nebyly splněny podmínky § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Nejednalo se o nutný případ jednání správce daně přímo s daňovým subjektem bez jeho zástupce. Zástupkyni žalobce bylo přitom vyrozumění o tomto jednání ze dne 22. 5. 2007 doručeno až dne 28. 5. 2007 (podáno na poště bylo dne 23. 5. 2007). V tomto vyrozumění nebylo uvedeno, proč se jednalo o „nutný případ“, a ani později nebyla zástupkyně žalobce uvědoměna o tom, zda jednání proběhlo a jaký byl jeho obsah. Pouze žalobce sám ji telefonicky informoval, že sepsal protokol o zahájení daňové kontroly na konkrétní daně a že je nutno připravit potřebné doklady. Žalobce nebyl poučen o právu na právní pomoc od počátku jednání. Ani žalovaný nevysvětlil, proč se jednalo o nutný případ, ani se nevyjádřil k odvolací námitce, že o skutečném obsahu jednání nebyla zástupkyně žalobce nikdy vyrozuměna. Jednalo se navíc o pouhé formální zahájení daňové kontroly. Z obsahu předmětného protokolu neplyne, že by daňová kontrola byla zahájena fakticky.

[8] Dne 11. 6. 2007 byly zástupkyni žalobce doručeny výzvy *správce daně ze dne 6. 6. 2007* k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V nich je pouze obecně konstatováno, že správci daně vznikly pochybnosti o pravdivosti a správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobce. Místo toho, aby byly ve výzvách uvedeny konkrétní skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, je v nich uveden pouze popis zahájení daňové kontroly. Následuje nepravdivé tvrzení, že do dne vydání výzvy jednatel žalobce správci daně nepodal zprávu. Po dalším bližším popisu obsahu předmětných výzev žalobce namítl, že výzvy byly vnitřně rozporné a neurčité. Jedinou zřejmou povinností byla povinnost předložit evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH a daňové doklady.

[9] Žalobci není zřejmé, v rámci jakého daňového řízení byl vyzván dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně totiž nezahájil žádné daňové řízení, ale pouze daňovou kontrolu, uvedené ustanovení tak nemohl aplikovat. Současně žalobci nebylo zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správce daně o daňových povinnostech žalobce má. Ve výzvách uvedeny nejsou. Pouze kusý odkaz na řádek daňového přiznání s uvedením jeho číselné hodnoty určitosti výzvy nesvědčí. K žalobní výtce ohledně nepravdivého tvrzení správce daně o nepodání zprávy svým jednatelem, žalobce uvedl, že jeho jednatel dne 1. 6. 2007 telefonoval na číslo pracovníka správce daně Ing. F. T. a jednu minutu s ním hovořil. Ing. T. však o telefonátu nevyhotovil úřední záznam a jeho obsah zatajil. Jako důkaz uvedeného žalobce navrhl záznam telefonní linky 568 802 328 (Ing. T.) a podrobný výpis z hovorů telefonního čísla žalobcova jednatele.

[10] Pro splnění jediné zřejmé uložené povinnosti předložit evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH, daňové doklady vystavené žalobcem za každé zdanitelné plnění pro

jiného plátce a doklady o použití a daňové doklady vystavené jiným plátcem, správce daně stanovil lhůtu 20 dnů. Posledním dnem této lhůty bylo pondělí 2. 7. 2007. Tohoto dne se zástupkyně žalobce dostavila do sídla žalobce, aby předložila požadované doklady a byla přítomna daňové kontrole. Žádný pracovník správce daně se však nedostavil. Zástupkyně žalobce na něj v žalobcově sídle čekala od 8.00 do 16.00 hod. Nikdo se nedostavil ani později. K důkazu přítomnosti své zástupkyně v Třebíči a v sídle žalobce v inkriminovaný den žalobce navrhl zaplacené parkovné a poštovní doklady a svědecké výpovědi přítomných osob.

[11] Tyto námitky žalobce uvedl již v odvolání, žalovaný se k nim však nevyjádřil a neprovedl navrhované důkazní prostředky. Žalobce nebyl povinen správce daně extra informovat, že ve správcem daně určený den budou požadované doklady skutečně předloženy. Není také zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že lhůta určená ve výzvách uplynula až dnem 16. 7. 2007. Zde najednou žalovaný počítá lhůtu od doručení žalobci, ačkoli jinak tvrdí, že žalobcova zástupkyně měla neomezenou plnou moc.

[12] V dalším žalobním bodu žalobce brojil proti *postupu správce daně v průběhu daňové kontroly*. Uvedl, že v září 2007 Ing. T. telefonicky kontaktoval zástupkyni žalobce a znovu ústně požádal o předložení dokladů. Ing. T. však o telefonátu nevyhotovil úřední záznam a jeho obsah zatajil. Přitom bylo dohodnuto, že správce daně se telefonicky domluví s jednatelem žalobce, navštíví žalobce v jeho sídle a provede kontrolu. Jednatele však nikdo nekontaktoval a do sídla žalobce se nedostavil.

[13] Dne 11. 10. 2007 bylo žalobci doručeno předvolání ze dne 10. 10. 2007, č. j. 111752/07, ve věci projednání zprávy o daňové kontrole. Předvolání nebylo vystaveno ani měsíc poté, kdy bylo s Ing. T. dohodnuto, že se spojí s jednatelem žalobce ve věci kontroly dokladů, a to aniž by ke smluvenému kontaktu došlo. K ústnímu jednání byla předvolána právnická osoba (žalobce), osobní účasti při jednání je však schopna pouze osoba fyzická. Z předvolání nebylo zřejmé, proč byla osobní účast žalobce na jednání nutná a proč nemohla jednat zástupkyně žalobce. Zástupkyni žalobce nebylo toto předvolání vůbec doručeno. Nelze přitom osobu předvolat k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, aniž by s touto zprávou byla seznámena a mohla se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku vyjádřit. Daňová kontrola byla zahájena v místě sídla žalobce, z toho žalobce usoudil na rozhodnutí správce daně, že daňová kontrola bude probíhat u žalobce. Daňová kontrola je jeden celistvý úkon, proto nelze bezdůvodně měnit místo, kde je prováděna. Žalobci nebyl sdělen žádný důvod, pro nějž by vzhledem k účelu kontroly bylo nejvhodnější, aby projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo v sídle správce daně. S ohledem na tvrzení správce daně o neprokázání daně na vstupu žalobcem bylo naopak nejvhodnější, aby se zpráva projednávala u žalobce, v jehož sídle byly od 2. 7. 2007 uloženy daňové doklady. Význam slova „nejvhodnější“ nelze interpretovat jako nejvýhodnější pro správce daně, ale naopak z pohledu daňového subjektu a účelu daňové kontroly. Pokud by kontrola probíhala u správce daně, vznikaly by žalobci nadbytečné náklady.

[14] Dne 26. 10. 2007 bylo zástupkyni žalobce doručeno předvolání ze dne 10. 10. 2007, č. j. 111787/07, ve věci projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupkyně žalobce se z jednání omluvila, neboť byla na tentýž den (31. 10. 2007) přihlášena na celodenní školení. Školení již měla zaplacen.

[15] Dne 13. 11. 2007 bylo zástupkyni žalobce doručeno předvolání ze dne 2. 11. 2007, č. j. 120289/07, na den 28. 11. 2008 ve věci projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupkyně žalobce jednání omylem zmeškala, dne 29. 11. 2007 proto zaslala omluvenku. Uvedla v ní, že

jí není známo, proč má být projednána a předána zpráva o daňové kontrole, když žádná kontrola dosud neproběhla, a dále, že doposud nebyla informována o zahájení kontroly; byla jí doručena pouze výzva k předložení dokladů, což učinila dne 2. 7. 2007. Tato námitka proti vadnému postupu správce daně nebyla dosud vyřízena. Předvolání bylo vystaveno, aniž by daňová kontrola vůbec proběhla. Správci daně od 2. 7. 2007 nic nebránilo v kontrole předložených dokladů. Nelze přitom osobu předvolat k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, aniž by s touto zprávou byla seznámena a mohla se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku vyjádřit.

[16] Zástupkyni žalobce nebylo zřejmé, proč je předvolávána k projednání zprávy o daňové kontrole. Proto dne 15. 11. 2007 požádala o doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o všech skutečnostech ve spisu obsažených a o opis obsahu spisu. Žádosti nebylo vyhověno. Žalobce byl vyzván k upřesnění žádosti. Splnění této výzvy č. j. 125633/07 však bylo nemožné. Žalobce nemohl určit, jakou písemnost ze spisu požaduje, když nebylo zřejmé, jaké písemnosti se ve spise nacházejí.

[17] Žalobce brojil též proti *způsobu ukončení daňové kontroly*. Dne 13. 12. 2008 byla zástupkyni žalobce doručena poštou zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 10. 9. 2007, č. j. 104953/07/330931/4216. Ze zaslané zprávy nijak nevyplývá, co tímto postupem správce daně zamýšlí, proč zprávu zaslal poštou. Žalobce nebyl nijak poučen o tom, že správce daně hodlá tímto úkonem ukončit daňovou kontrolu. Měl za to, že zpráva je zaslána pouze za účelem seznámení se s jejím obsahem. Správce daně tak porušil zásadu poskytnout dotčené osobě přiměřené poučení. Zaslání této zprávy poštou bez dalšího tak nemůže mít za následek řádné ukončení daňové kontroly. Žalobce nebyl seznámen se zprávou o daňové kontrole před jejím projednáním a dosud též nebyly vyřízeny jeho námitky proti postupu pracovníka správce daně v průběhu daňové kontroly. K této námitce se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.

[18] Některé údaje ve zprávě jsou přitom nepravdivé. Jde např. o odkaz na plnou moc zástupkyně. L. K. jednal jménem žalobce, nikoliv jako jeho zástupce. Údaj o dni zahájení daňové kontroly svědčí pouze o datu formálního zahájení, nikoliv o datu skutečném, které ještě nenastalo. Žalobce též nepotvrdil, že předložené doklady a písemnosti byly v pořádku vráceny, ani převzetí jednoho vyhotovení zprávy. K této námitce se žalovaný nevyjádřil.

[19] Skutečnosti pak neodpovídají ani některé údaje uváděné v přílohách ke zprávě. Jedná se hlavně o zachycení průběhu daňové kontroly. Není žádných důkazních prostředků svědčících tomu, proč se správce daně zaměřil pouze na daň na vstupu a daň na výstupu nikterak nekontroloval, ačkoliv předmětem kontroly učinil celou vlastní daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty. Není též pravdivé tvrzení, že si vyžádal pouze daňové doklady o dani na výstupu. Není zřejmé, na základě jakých důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že daň na výstupu byla prokázána, když nekontroloval jediný doklad. Ani ve spisu se nenachází žádné důkazy osvědčující, že daň na výstupu byla stanovena dokazováním. Doklady, jež správce daně požadoval ve výzvách ze dne 6. 6. 2007, nebyly správcem daně zkontrolovány. Není též zřejmé, na základě jakých zjištění správce daně uzavřel, že za dva roky své činnosti neměl žalobce žádný nárok na odpočet daně, ale pouze povinnost odvádět daň z přidané hodnoty z uskutečněných plnění. Takový postup je excesivní.

[20] Zpráva nebyla projednána v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce se nemohl vyjádřit k jejímu obsahu. Informace v nezákonném předvolání č. j. 120289/07, že nedostavení se bez omluvy bude považováno za snahu projednání se vyhnout, nemůže tuto situaci zhojit. Zpráva se daňovému subjektu odešla v poštovní zásilce

s doručenkou pouze tehdy, odmítne-li ji převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Muselo by se přitom jednat o opakované vyhýbání se, nikoli pouze o jedno zmeškání. O názoru správce daně, že se projednání zprávy opakovaně vyhýbá, měl být žalobce nejpozději se zasláním zprávy informován, aby mu byly zřejmé následky jejího zaslání. K této námitce se žalovaný nevyjádřil.

[21] Zpráva o daňové kontrole přitom dosud nebyla doručena žalobci, ale pouze jeho zástupkyni. Nebyla tak řádně doručena a nelze s ní tedy spojovat účinky projednání ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti žalobce vyjádřil nesouhlas se zastaralými a překonanými závěry žalovaného ohledně obsahu plných mocí. Žalovaný chybně ztotožnil plnou moc generální a omezenou. U správce daně je založena poslední plná moc ze dne 13. 12. 2006, která je plnou mocí generální omezenou. Omezenost spočívá v omezení rozsahu zastupování, kdy zástupkyně není oprávněna žalobce zastupovat před Finančním úřadem v Liberci. Zástupkyně žalobce neměla plnou moc pro daňové řízení neomezenou. Jednatel žalobce pak svým informativním sdělením bez poučení při ústním jednání dne 25. 5. 2007 neměl v úmyslu měnit obsah plné moci. Až do 7. 4. 2008 správce daně pravidelně doručoval jak žalobci, tak jeho zástupkyni.

[22] Pokud jde o *úřední záznam ze dne 29. 11. 2007, č. j. 126427/07*, který má osvědčovat projednání a předání zprávy o daňové kontrole, žalobce namítl, že není pravdou tvrzení o odeslání zprávy na adresu zástupkyně žalobce dne 29. 11. 2007. Dle razítka na poštovní obálce je zřejmé, že zásilka byla odeslána až dne 30. 11. 2007. Z čísla jednacího úředního záznamu je navíc zřejmé, že u správce daně dochází k dodatečné manipulaci se spisy. Jinak si nelze vysvětlit skutečnost, že dne 27. 11. 2007 bylo žalobci vydáno také rozhodnutí č. j. 125366/07. Tedy rozhodnutí vydané o den dříve je v číselné řadě o 794 čísel před rozhodnutím vydaným později. Správce daně nevede spisovou agendu v souladu s předpisy.

[23] Dalším žalobním bodem žalobce brojil proti vydaným *dodatečným platebním výměřům*. V první řadě namítl, že tato rozhodnutí byla vydána před ukončením daňové kontroly. Správce daně v rozporu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků neprojednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole. Správní úvaha, již by správce daně vyložil, proč v nedostavení se zástupkyně žalobce spatřoval vyhýbání se projednání zprávy o kontrole, v daném případě neexistuje. K této odvolací námitce se žalovaný nevyjádřil. V podání ze dne 29. 11. 2007 zástupkyně žalobce namítl vady průběhu daňové kontroly a podala námitky proti postupu pracovníků správce daně. Tyto námitky nebyly vyřešeny. Žalobce tak nebyl seznámen se všemi skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňové kontroly. Platební výměry neobsahují odůvodnění, řádné neseznámení se s příslušnou zprávou fakticky znamená nemožnost účinné procesní obrany žalobce.

[24] Daňová kontrola měla probíhat v sídle žalobce. Nedostavila-li se zástupkyně žalobce do sídla správce daně, nelze z toho dovodit možnost nahrazení odeslání zprávy poštou. To zvláště za situace, kdy správci daně byly známy námitky žalobce proti průběhu daňové kontroly. Z obou ústních jednání (k oběma předvoláním) se zástupkyně žalobce řádně omluvila. Přitom druhé jednání zmeškala vlastní vinou. Rozhodně však nemůže v takovém případě nastat fikce doručení zprávy dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Vyhýbání se musí být opakované. Ani u jedné omluvenky správce daně nesdělil, že by ji neakceptoval. Zpráva o daňové kontrole nebyla dosud doručena žalobci, pouze jeho zástupkyni.

[25] Pro dodatečné stanovení daňové povinnosti neexistovaly zákonné předpoklady. Doposud nebylo zahájeno vyměřovací řízení ve smyslu § 21 zákona o správě daní a poplatků.

Daňová kontrola není řízením, ale pouze úkonem. Neexistují písemnosti osvědčující zahájení a průběh vyměřovacího řízení, ani vyměřovací spis ve věci dodatečného vyměření. Přitom jedině z vyměřovacího spisu musí být patrné, jak byl zjištěn daňový základ a stanovena daň.

[26] Daň byla stanovena nezákonným způsobem. Jednotlivé způsoby stanovení daně přitom nelze kombinovat. Ze spisu neplyne, jak byla daň stanovena dokazováním. Ke kontrole nebyly předloženy žádné doklady a žádné jiné důkazy ve spisu založeny nejsou. Neměl-li správce daně žádné důkazy, pak bylo jeho povinností stanovit daň dle pomůcek. Správce daně ponechal daň na výstupu a daň na vstupu neuznal. Tím měl za to, že daň stanovil dokazováním. Takto ale daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Daňovou povinnost (tedy rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu) je přitom nutno stanovit jednotným způsobem. Pokud správce daně učinil předmětem kontroly daň z přidané hodnoty, tak měl povinnost ověřit, zda byla správně stanovena jak daň na vstupu, tak daň na výstupu. Nelze se zaměřit pouze na jednu část vlastní daňové povinnosti. Žalobce byl přitom poučen, že nesplní-li některou ze svých zákonných povinností, je správce daně oprávněn stanovit daň dle pomůcek.

[27] Žalobní námitky směřovaly též do oblasti *nahlížení do spisu*. Dne 16. 2. 2008 žalobce již podruhé požádal správce daně o doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o všech skutečnostech obsažených v jeho spisu a o opis obsahu spisu. V této žádosti poukázal též na předchozí žádost ze dne 15. 11. 2007 s tím, že splnění výzvy k jejímu doplnění bylo nemožné. Místo vydání požadovaných listin byl žalobce rozhodnutím ze dne 26. 2. 2008, č. j. 27989/08, vyzván ke splnění zákonné povinnosti úzké spolupráce tím, že se dostaví ke správci daně a po nahlížení do spisu výslovně označí písemnosti, jejichž kopie požaduje.

[28] V této souvislosti žalobce namítl, že doposud nebyla vyřízena jeho námitka ze dne 16. 2. 2008 ve věci nečinnosti správce daně při vyhotovování kopií písemností ze spisu. Výzva ze dne 26. 2. 2008, č. j. 27989/08, je nezákonná, neboť byla vydána v rozporu s § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stanovícím povinnost a právo úzké spolupráce se správcem daně při stanovení a vybírání daně. Daň již však byla stanovena a žádost se netýkala ani řízení vyměřovacího ani placení daní. Odkaz správce daně na povinnost platit správní poplatek pak byl bezpředmětný. Zákon o správních poplatcích u žádosti podané a provedené dálkovým přístupem a kvalifikovaně podepsané předpokládá v § 8 odst. 1 písm. j) osvobození od poplatku, nepřevyšuje-li sazba 2 000 Kč. Nemůže být k tíži žalobce, že Ministerstvo financí nebylo schopno zajistit provádění úkonů dálkovým způsobem. Ministerstvo ostatně pokynem D-316 poplatkovou povinnost dle položky 1 Sazebníku poplatků prominulo, a to vzhledem k nedostatečným technickým podmínkám. Správní úvaha zde byla zřejmá, výklad prominutí by se měl vztahovat i na jiné položky. (2 afs 207/2005)

[29] Žalobci nebyly zaslány ani požadované opisy listin, ale ani opis obsahu spisu. Vyžadování osobní účasti s možností požádat o opisy písemností pouze při osobním nahlížení do spisu je v rozporu se zásadou součinnosti. Byla-li povinnost dostavit se k nahlížení stanovena pod sankcí, byl takový postup neústavní. Odkaz správce daně na daňovou schránku byl neopodstatněný. Tam uvedené údaje mají pouze informační charakter a navíc ve spisu byly uloženy i listiny na webových stránkách neuvedené.

[30] Z uvedených důvodů se zástupkyně žalobce dne 14. 4. 2008 dostavila ke správci daně k nahlížení do spisu. Žalobce opětovně požádal o opisy listin a obsah spisu, obdržel však pouze dvakrát „Výpis běžných písemností – všechny“ ze dne 25. 3. 2008, a dále „Soupis písemností – neveřejná část“ (bez uvedení data), ačkoliv se nahlížení uskutečnilo o tři týdny později. Seznamy neměly řádné náležitosti, některé položky byly začerněny. Odůvodnění

v protokolu bylo nedostatečné. Žalobce proto požadoval předložení výpisu z běžných písemností bez začernění. Pracovnice správce daně slíbila soupis zaslat poštou, tak však dosud neučinila. Pracovnice správce daně Ing. N. i Ing. S. poté odmítly prokázat svou totožnost. Průběh jednání byl zapisován do protokolu až po 40 minutách. Žalobce zopakoval svůj požadavek na poskytnutí ověřených opisů všech listin uložených ve spisu, a to se stejnou formulací jako v předchozích žádostech, nyní již však správci daně bylo jasné, co je požadováno. Předchozí výzvy k doplnění žádostí tak byly vydány nezákonně. Obsah protokolu v části projednávání vydání listin dodatečně některá z pracovnic správce daně vymazala, aniž by to zástupkyně žalobce zaregistrovala. Následně Ing. N. žalobce nutila, aby si podala novou žádost a tvrdila, že řízení ve věci již bylo zastaveno. Takové rozhodnutí žalobce dodnes neobdržel. Ani při tomto nahlížení do spisu nebyly žalobci požadované opisy vydány, správce daně počal jejich vydání podmiňovat zaplacením správního poplatku. Žalobce s vyměřením nesouhlasil.

[31] Žalobce též žádal o vydání anonymizovaných písemností založených v neveřejné části spisu. Bylo zřejmé, že většina listin do neveřejné části spisu vůbec nepatří. Žalobce poukazoval na úřední záznamy o telefonátech Ing. T. či na protokol č. j. 60720/07. Pracovnice správce daně slíbily na tuto námitku písemnou odpověď, dodnes se tak nestalo. Nebylo to poprvé, co správce daně neumožnil žalobci nahlížet do spisu, jak plyne z rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2005, č. j. 8295/04/FŘ-150. K důkazu výše uvedeného žalobce navrhl zvukový záznam z předmětného ústního jednání.

[32] Proti rozsahu, v jakém mu bylo dne 14. 4. 2008 umožněno nahlížet do spisu, se žalobce odvolal. Současně podal námitky proti nesprávnému úřednímu postupu. Námitky vyřídila rozhodnutím ze dne 27. 5. 2008, č. j. 78458/08, stejná pracovnice, proti které směřovaly, přestože je měl vyřídit nadřízený pracovník. Námitku ohledně skutečného obsahu jednání vyřídil správce daně tak, že záznam na diktafonu může být upravený či účelově zachycovat jen části jednání. Námitka nepředložení občanských průkazů pracovníci správce daně byla posouzena v rozporu s § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žádný zákon nestanoví, že totožnost lze prokazovat služebním průkazem. Námitka nedůvodného prodlužování jednání odcházením Ing. N. byla zamítnuta s tím, že správce daně ponechal žalobce nahlížet do spisu i po sedmnácté hodině. Zástupkyně žalobce očekávala, že jednání potrvá maximálně dvě hodiny, nakonec vzhledem k nevstřícnému přístupu pracovnic správce daně strávila na úřadě osm a půl hodiny. Účelem jednání přitom bylo pouhé předání opisů písemností ze spisu a zjištění obsahu neveřejné části spisu. Doposud nebyl vysvětlen rozdíl v začerněných položkách. Slibovaný nezačerněný soupis nebyl žalobci zaslán. Žalobci není dodnes znám obsah spisu uloženého u správce daně. Nelze též souhlasit se závěrem, že předchozí žádosti o poskytnutí opisů listin ze spisu byly neurčité, přičemž žalobce nereagoval na výzvy. Při jednání již pracovníci správce daně věděli, o jaké písemnosti se jedná, a vyměřili dokonce správní poplatek ve výši 24 030 Kč. Výzva k zaplacení správního poplatku ze dne 24. 4. 2008, č. j. 68737/08, je nezákonná. Chybí v ní určitý výrok a není ani zřejmé, za jaký konkrétní úkon a dle jakého písmene položky správce daně poplatek vyměřil. Tyto úkony jsou přitom dle § 8 odst. 2 písm. j) zákona o správních poplatcích osvobozeny, popř. byl poplatek prominut. Většina písemností ani nebyla předmětem poplatku. Nesprávný je též názor, že písemnosti lze daňovému subjektu vydat pouze při osobním jednání. Správci daně nic nebrání v jejich zaslání poštou. Dosud také nebyly vyřízeny námitky uplatněné v protokolu č. j. 65844/08.

[33] Posledním žalobním bodem žalobce namítl, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje náležitost data podpisu a data vydání rozhodnutí. Podáním ze dne 29. 7. 2010 žalobce o tento žalobní bod žalobu zúžil.

[34] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[35] Žalovaný ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu konstatoval, že námitku o dosud vedeném odvolacím řízení ohledně daně za zdaňovací období květen 2004 žalobce neuplatnil ani v odvolání, ani v jeho doplněních, proto se jí žalovaný nemohl zabývat. Po rekapitulaci daňového a soudního řízení ohledně daně za toto zdaňovací období, žalovaný seznal žalobní bod lichým, neboť odvolání proti původnímu dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno opožděně a ten tak nabyl právní moci dne 20. 2. 2006. Nad rámec dodal, že pro zahájení daňové kontroly není podmínkou pravomocné vyměření kontrolované daně.

[36] Pokud šlo o zahájení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že správce daně se již od 21. 10. 2005 o tento úkon opakovaně pokoušel, zástupkyně žalobce se však vždy před navrženým termínem či přímo v určený den z jednání omluvila. Jednal-li tedy poté správce daně přímo se žalobcem, jednalo se o „nutný případ“ ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Daňovou kontrolu se podařilo zahájit až po jednom a půl roce od prvního pokusu.

[37] Dne 23. 5. 2007 pak došlo nejen k formálnímu, ale i k faktickému zahájení daňové kontroly, jak plyne z předmětného protokolu. Žalobce byl řádně poučen, a vyzván k předložení účetních a jiných dokladů. Bezprostředně poté pak následovaly další úkony správce daně, jimiž byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (výzvy ze dne 6. 6. 2007).

[38] Pokud jde dále o tyto výzvy k dokazování, náležitosti, jichž se žalobce dovolává, svědčí výzvě vydávané dle § 43 zákona o správě daní a poplatků k zahájení vytýkácího řízení. Předmětné výzvy však byly vydány dle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a je z nich jasné patrné, k prokázání jakých skutečností směřují.

[39] Pokud jde o okolnost nepředložení požadovaných dokladů, označil žalovaný za účelové tvrzení zástupkyně žalobce, že dne 2. 7. 2007 očekávala s požadovanými doklady v sídle žalobce, správce daně se však nedostavil. V podání ze dne 28. 6. 2007, nesouvisejícím s prováděnou kontrolou, bylo pouze konstatováno, že žalobcova zástupkyně „obdržela výzvu Vašeho finančního úřadu, aby doložila do 2. 7. 2007 u svého klienta doklady pro všechny daně za roky 2003, 2004, 2005“. Správce daně neměl informaci o tom, že žalobcova zástupkyně doklady přeloží dne 2. 7. 2007 v sídle žalobce, ani o tom, že tyto doklady jsou připraveny ke kontrole kdykoliv později. Je-li stanovena lhůta ke splnění povinnosti, neznamená to, že tato povinnost může být splněna toliko v její poslední den. Zpráva o výsledku daňové kontroly byla navíc sepsána až dne 10. 9. 2007, žalobce měl tedy fakticky dalších 55 dní k tomu, aby kontaktoval správce daně a prokázal skutečnosti dle výzvy.

[40] K dalším námitkám stran procesních vad v průběhu daňové kontroly žalovaný konstatoval, že ve věci nesepsání úředního záznamu o telefonním hovoru Ing. T. žalobce v průběhu daňové kontroly námitky nepodal. Údajně nevyřízenou námitku ze dne 29. 11. 2007 vůbec za námitku ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků považovat nelze. Jednalo se o omluvku z jednání, z jejího textu nelze nijak dovodit úmysl žalobce uplatnit námitku.

[41] K žalobnímu bodu ohledně ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že k projednání a předání zprávy o výsledku daňové kontroly správce daně žalobce i jeho zástupkyni předvolal na dny 31. 10. 2007 a 28. 11. 2007. Místo provádění daňové kontroly přitom správce daně neměnil. Předvolání žalobce k projednání výsledku daňové kontroly na finanční úřad není v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, byť byla kontrola zahájena v sídle žalobce. Správce daně k projednání zprávy opakovaně předvolával žalobce i jeho zástupkyni. Jejich jednání (omluvy) opět vykazalo znaky účelovosti, kterými se vyznačovalo již od listopadu 2005. Zpráva proto byla žalobcově zástupkyni v souladu s její neomezenou plnou mocí zaslána poštou a doručena dne 13. 12. 2007. Tím byla daňová kontrola podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ukončena. Plyne-li z § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly a umožnit mu, aby se k tomuto výsledku vyjádřil, tak tomu odpovídající právo daňového subjektu se dle odstavce 8 téhož paragrafu prolamuje v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Konsenzus mezi správcem daně a daňovým subjektem není nezbytnou podmínkou pro projednání a podpis zprávy o kontrole.

[42] Pojem „projednání se vyhýbá“ je nutno posuzovat vždy individuálně. Úvahy o opakovanosti „vyhýbání se“ jsou silně účelové. Pokud jde o poučovací povinnost, zákon o správě daní a poplatků stanoví, že ve zprávě o daňové kontrole musí být kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen o následcích bezdůvodného odepření podpisu zprávy, což se v daném případě stalo.

[43] K námitkám ohledně způsobu stanovení daně žalovaný uvedl, že žalobci byla daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období stanovena dokazováním. Argumentace žalobce ohledně stanovení daně z příjmů dle pomůcek tak na daný případ nedopadá. Zákon o DPH striktně váže vznik nároku na odpočet daně na splnění formálních i materiálních podmínek. Správce daně nemůže daňovému subjektu neopodstatněně přiznat nárok na odpočet, který by tento daňový subjekt jinak neměl. Odvolatel byl řádně vyzván, aby prokázal svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních ohledně DPH na vstupu. Daňová kontrola byla totiž zaměřena na správnost a oprávněnost daňovým subjektem uplatněných odpočtů daně, tj. byla prověřována DPH na vstupu. Správce daně neměl pochybnosti o výši uskutečněných zdanitelných plnění, která odvolatel vykázal v daňových přiznáních, neboť dle § 21 odst. 1 zákona o DPH je povinností plátce daně přiznat daň na výstupu buď ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. Povinnost přiznat daň vzniká plátcí bez ohledu na to, zda vystavil za tato plnění daňové doklady. Odpočet daně je však plátcí přiznán pouze za splnění podmínek vymezených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Zde plátce stíhá břemeno důkazní, sdělí-li mu správce daně své pochybnosti. Daňová povinnost na DPH je tak složena z několika základů daně, z nichž každý se týká jiných skutečností a každý má v hmotněprávním předpisu svůj specifický režim.

[44] Žalovaný se dále obšírně věnoval námitkám souvisejícím s otázkou obsahu plné moci udělené žalobcem jeho zástupkyni. Dospěl k závěru, že žalobcem uváděné omezení plné moci platí pro veškerá řízení před Finančním úřadem v Liberci, nijak se však netýkalo řízení vedených Finančním úřadem v Třebíči. Ve vztahu k tomuto správci daně byla plná moc neomezená. To ostatně potvrdil i jednatel žalobce při zahájení kontroly.

[45] Žalobní bod o nahlížení do spisu pak žalovaný označil za oblíbenou žalobcovu notorietu. Tyto námitky jsou značně zavádějící. Byly předmětem odvolacích řízení a též předmětem soudního řízení vedeného Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Ca 21/2009.

[46] Závěrem žalovaný dodal, že napadené rozhodnutí obsahuje i náležitost data podpisu/vydání. Z uvedených důvodů navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Jednání konané dne 28. 8. 2012

[47] Při jednání účastníci řízení setrvali na svých tvrzeních a návrzích. Soud provedl důkaz rozhodnutím správce daně ze dne 12. 6. 2012, č. j. 148615/12/330911703854. Ostatní důkazní návrhy žalobce soud zamítl (bližší odůvodnění viz níže).

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[48] Zdejší soud v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[49] Soud se v první řadě zabýval v žalobě několikrát opakovanou námitkou, že se žalovaný s tím či oním odvolacím bodem nevypořádal. Zdejší soud však dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelností netrpí. Rozsah žalovaným provedeného přezkumu odpovídal odvolacím námitkám a současně nalezl odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění je patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Je z něj též zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž je z něho patrné, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a proč odvolací důvody považoval za liché, mylné nebo vyvrácené. Odvolací námitky je přitom třeba považovat za zodpovězené i tehdy, vypořádal-li se s nimi žalovaný relativně obecnější formou (např. jejich nepřímým, tedy ne výslovným, popřením v rámci celkové argumentace), je-li však z odůvodnění zjevné, že se žalovaný veškerými důvody odvolatele zabýval. Tak tomu je i v daném případě. Soud tedy považuje rozhodnutí žalovaného za přezkoumatelné, přesto se níže ještě k některým námitkám nepřezkoumatelnosti vyjádří *in concreto*.

[50] Dále se soud věnoval průřezové (z hlediska jednotlivých žalobních bodů) otázce zastoupení žalobce v daňovém řízení. Dospěl přitom ke shodným závěrům jako v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 29 Af 49/2010-41 (v jiné právní věci týčej účastníků). Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce dne 30. 8. 2004 udělil daňové poradkyni Ing. Jitce Routkové plnou moc (označenou jako „*Generální plná moc*“) k zastupování a jednání žalobce ve všech řízeních dle zákona o správě daní a poplatků a ve všech řízeních dle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád). Dne 18. 10. 2004 žalobce udělenou plnou moc omezil tak, že již neplatí pro daňové řízení ve věci daně silniční pro zdaňovací období roku 2001 a 2002, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 29. 3. 2005 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 13. 12. 2006 žalobce plnou moc omezil tak, že již neplatí pro zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci ve věci daňových a jiných řízení, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Plná moc ze dne 20. 1. 2007 se týkala pouze zřízení, zrušení a nahlížení do daňové informační schránky. Při ústním jednání konaném dne 23. 5. 2007 na Finančním úřadu v Třebíči jediný jednatel žalobce L. K. do protokolu na otázku správce daně prvního stupně, zda je jednatelem daňového subjektu, uvedl: „*Ano jsem, ale generální plnou moc pro zastupování firmy má Ing. Routková Jitka.*“ Dne 30. 1. 2009 pak byla Finančnímu úřadu

v Třebíči předložena plná moc ze dne 18. 5. 2007, kterou žalobce Ing. Routkovou zmocnil k zastupování ve věci uplatnění nároku na náhradu škody způsobené při výkonu státní moci a ve věcech se škodou přímo souvisejících. Současně je uvedeno, že tato plná moc ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc.

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

[52] Při posouzení této sporné právní otázky soud vycházel v první řadě ze znění § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se daňový subjekt *může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu; není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.* Dále pak z § 17 odst. 7 téhož zákona, který na posouzení omezenosti či neomezenosti plné moci váže způsob doručování (*Má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.*).

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

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

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

[56] Plnou mocí se dává třetím osobám na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou. Z předložené plné moci (ve znění jejích upřesnění a omezení) přitom nevystala žádná pochybnost ohledně neomezeného rozsahu zastupování žalobce jeho zástupkyní v předmětných daňových řízeních. Z tvrzení jednatele při ústním jednání dne 23. 5. 2007 tak ani nelze dovodit, že by zamýšlel měnit rozsah udělené plné moci (zde lze dodat, že nebylo povinností správce daně poučovat jednatele žalobce o nuancích vymezení rozsahu zplnomocnění v daňovém řízení; otázka správce daně k této problematice nesměřovala a zároveň odpověď jednatele byla v souladu s ostatními listinami založenými ve správním spise). Vzhledem k neexistenci pochyb pak nevznikla ani povinnost správce daně dotazovat se žalobce či jeho zástupkyně na rozsah zmocnění, resp. je vyzývat k upřesnění vymezení rozsahu zmocnění.

[57] Dále se soud zabýval jednotlivými žalobními body dle jejich členění v žalobě.

V.a) Nezákonnost platebního výměru č. j. 1440/08 (zdaňovací období květen 2004)

[58] Žalobce poukázal na to, že daň za zdaňovací období květen 2004 byla již jednou dodatečně doměřena, a to rozhodnutím ze dne 2. 1. 2006, č. j. 109676/05, které dosud nenabývalo právní moci. Za situace, kdy odvolací řízení stále probíhá a původní platební výměr tak nenabýval právní moci, však nelze zahájit daňovou kontrolu a dodatečně doměřit daň novým platebním výměrem.

[59] Jak vyplynulo ze správních a soudních spisů, daň za předmětné zdaňovací období byla původně vyměřena konkludentně dle žalobcova daňového přiznání ze dne 25. 6. 2004. Dne 14. 10. 2004 podal žalobce dodatečné daňové přiznání. Správce daně zahájil vytykáací řízení, jehož výsledkem byl dodatečný platební výměr ze dne 2. 1. 2006, č. j. 109676/05/330911/3854. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 14. 2. 2006 odvolání elektronickou poštou. Správce daně k tomuto podání nepřihlížel z důvodů uvedených v § 21 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a považoval dodatečný platební výměr za pravomocný. Za této situace správce daně dne 23. 5. 2007 zahájil daňovou kontrolu DPH mimo jiné i za předmětné zdaňovací období. Dne 7. 1. 2008 pak vydal dodatečný platební výměr č. j. 1440/08/330911/3854.

[60] Následně žalobce dne 24. 9. 2008 doplnil náležitosti odvolání podaného dne 14. 2. 2006, správce daně nicméně toto podání žalobce považoval za samostatné odvolání, které rozhodnutím ze dne 16. 10. 2008, č. j. 115184/08/330911/3854, zamítl pro opožděnost. Odvolání žalobce proti posledně uvedenému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 7. 2009, č. j. 11081/09-1300-701728. Za této situace žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2010 (napadeným touto žalobou) zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1440/08/330911/3854.

[61] Teprve poté Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Ca 183/2009-67, rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2009, č. j. 11081/09-1300-701728, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na základě tohoto rozsudku žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 1. 2012, č. j. 87/12-1303-701728, zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 16. 10. 2008, č. j. 115184/08/330911/3854, a řízení zastavil. Následně správce daně rozhodnutím ze dne 12. 6. 2012, č. j. 148615/12/330911/703854, odvolání žalobce ze dne 14. 2. 2006 proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2. 1. 2006, č. j. 109676/05/330911/3854, v plném rozsahu vyhověl.

[62] Žalobci tak lze dát do jisté míry za pravdu v tom, že daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období květen 2004 správce daně zahájil v okamžiku, kdy ještě nebylo ukončeno odvolací řízení proti předchozímu dodatečnému platebnímu výměru. Má-li však soud posoudit izolovanou otázku možnosti správce daně takto postupovat, postačí odkázat judikaturu Nejvyššího správního soudu. Jeho rozšířený senát totiž v odst. [21] usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, ve věci „*G & C Pacific, a. s.*“ (publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS), dospěl k závěru, že tak postupovat lze, když uvedl: „*Časové parametry daňové kontroly jsou na jedné straně vymezeny vznikem daňové povinnosti, jejíž základ (§ 15 odst. 1 věta první, 1. alt. d. ř.) se kontroluje, případně (případně i před jejím vznikem) okamžikem vzniku okolností rozhodných pro stanovení daně (§ 15 odst. 1 věta první, 2. alt. d. ř.), a na straně druhé prekluzí práva vyměřit či doměřit daň (§ 47 d. ř.), přičemž jiné časové omezení není dáno. Z toho mj. plyne, že daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně.*“

[63] Na druhou stranu je však třeba uvést, že finanční orgány takto nepostupovaly cíleně. Vycházely totiž ze svého názoru o tom, že odvolání nebylo podáno a původní dodatečný platební výměr je tak pravomocný (pokud šlo o časové souvislosti postupu správce daně), resp. z presumpce správnosti rozhodnutí správních orgánů o tom, že odvolání bylo podáno opožděně (pokud šlo o časové souvislosti postupu žalovaného). Teprve po nabytí právní moci nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného došlo na základě rozsudku zdejšího soudu k přehodnocení otázky pravomocnosti původního dodatečného platebního výměru.

[64] Jak plyne z výše uvedeného, správce daně mohl provést předmětnou daňovou kontrolu. Následné rozhodnutí o odvolání proti původnímu dodatečnému platebnímu výměru, tak na zákonnost napadeného rozhodnutí nemělo vliv. Otázku vzájemného poměru dotčených dodatečných platebních výměrů (a následných rozhodnutí z nich vyplývajících) měl správce daně pojmout do odůvodnění rozhodnutí 12. 6. 2012, č. j. 148615/12/330911703854. Toto rozhodnutí však není předmětem tohoto soudního přezkumu. Vzhledem ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2010 (byť z jiných důvodů – viz níže) se touto otázkou budou finanční orgány zabývat v dalším řízení.

V.b) Zahájení daňové kontroly

[65] Žalobce namítl, že při zahájení daňové kontroly nebyly splněny podmínky § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[66] Zde je v první řadě nutno konstatovat, že ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu nelze dospět k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný se otázkou splnění podmínek § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a vyrozuměním žalobcovy zástupkyně o obsahu jednání zabýval na str. 11 napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že se jednalo o „nutný případ“ přímého jednání správce daně s daňovým subjektem, žalovaný vyvozoval z účelového vyhýbání se žalobce i jeho zástupkyně zahájení daňové kontroly.

[67] S argumentací žalovaného se krajský soud ztotožnil. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně již od 21. 10. 2005 činil vůči žalobci a jeho zástupkyni úkony (předvolání dle § 29 zákona o správě daní a poplatků či výzvy k součinnosti dle § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a vyrozumění dle § 10 odst. 4 téhož zákona ze dne 21. 10. 2005, 14. 12. 2005, 13. 1. 2006, 15. 3. 2006, 7. 6. 2006, 27. 7. 2006, 11. 9. 2006 a 21. 2. 2007), jimiž je informoval o tom, že hodlá u žalobce zahájit daňovou kontrolu a vyzýval je k ústnímu jednání v této věci. Žalobce a jeho zástupkyně se však z předvolání buď opakovaně omlouvali nebo se

prostě na jednání nedostavili, na výzvu k součinnosti ze dne 21. 2. 2007, aby si sami určili termín zahájení daňové kontroly, pak nereagovali.

[68] Jednal-li správce daně za tohoto skutkového stavu, který lze označit za účelové maření jeho snahy zahájit daňovou kontrolu po dobu cca jednoho a půl roku, přímo se žalobcem, nutno souhlasit se žalovaným, že se jednalo o nutný případ ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (k podmínkám, za nichž lze zahájit daňovou kontrolu i bez účasti zástupce daňového subjektu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 8 Aps 1/2009-159).

[69] Zde je nutno zdůraznit, že zásada součinnosti zakotvená v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neznamena jen právo, ale i povinnost daňového subjektu úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Pro aplikovatelnost § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v daném případě je podstatné, že žalobcova zástupkyně dlouhodobě věděla o úmyslu správce daně zahájit u žalobce daňovou kontrolu. Hodlala-li maximálně a věcně chránit žalobcova práva, mohla (a měla) tak činit přímo v daňové kontrole, jejíž datum zahájení si mohla po konzultaci se žalobcem sama určit, nikoli jednáním, které lze vzhledem k četnosti a opakovanosti jejích úkonů označit za vyhýbání se daňové kontrole.

[70] Druhou podmínkou, kterou musí správce daně při postupu podle § 10 odst. 4 splnit, je vyrozumění zástupce daňového subjektu o přímém jednání správce daně s daňovým subjektem. V souzené věci správce daně žalobcovu zástupkyni o přímém jednání se žalobcem vyrozuměl přípisem ze dne 22. 5. 2007, č. j. 76607/07/330931/4216. Obsah tohoto vyrozumění byl dostatečný, žalobcova zástupkyně se z něj zejména dozvěděla, že předmětem jednání má být „*zahájení daňové kontroly za roky 2003, 2004 a 2005*“. Správci daně však lze vytknout, že toto vyrozumění žalobcově zástupkyni doručil až po proběhlém jednání (zástupkyně žalobce zásilku převzala až dne 28. 5. 2007). Vzhledem k výše uvedeným okolnostem předcházejícím zahájení daňové kontroly, ale zejména pak vzhledem k průběhu a obsahu samotného jednání správce daně se žalobcem dne 23. 5. 2007, ale nelze dospět k závěru, že by způsobem zahájení daňové kontroly byl žalobce zkrácen na právech (a to ani na právu na právní pomoc).

[71] Uvedl-li přitom v této souvislosti žalobce, že jeho zástupkyně existenci protokolu o ústním jednání ze dne 23. 5. 2007 zjistila až při nahlížení do spisu dne 14. 4. 2008, tak si protirečí. Sám totiž v žalobě uvedl, že svoji zástupkyni telefonicky informoval o sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly na konkrétní daně a o tom, že je nutno připravit potřebné doklady. Z protokolu samého pak plyne, že jeho opis byl žalobci předán, což žalobce stvrdil podpisem. Žalobcova zástupkyně tedy věděla o tom, že byl sepsán předmětný protokol. Hodlala-li do něj nahlédnout, nebylo nic jednoduššího, než si jej vyžádat cestou dle § 23 zákona o správě daní a poplatků od správce daně či přímo od osoby, kterou zastupovala, tedy od žalobce. Správce daně sice mohl za účelem maximální ochrany práv žalobce předmětný protokol zaslat na vědomí žalobcově zástupkyni i bez žádosti, neučinil-li tak však nad rámec svých zákonných povinností, nemohlo to mít vliv na zákonnost jeho postupu.

[72] Žalobce dále namítl, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně. Ani s touto námitkou nelze souhlasit. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, a ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS), lze sepsat protokolu o zahájení daňové kontroly, resp. ústní jednání, při němž je zahájena daňová kontrola, považovat za formální úkon (tedy nelze jej považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve

smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti.

[73] Z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 5. 2007 však plyne, že již při tomto jednání byl žalobce požádán dle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků o předložení účetních a jiných dokladů vztahujících se ke kontrolovaným daním a zdaňovacím obdobím. Na tuto výzvu žalobce sdělil, že veškeré doklady má jeho zástupkyně a dodal, že jejich předložení zajistí po domluvě s ní. Již tuto žádost správce daně lze považovat za faktický úkon v daňové kontrole. Tento byl navíc již dne 6. 6. 2007, tedy cca po dvou týdnech od zahájení daňové kontroly následován dalšími faktickými úkony - výzvami k prokázání konkrétních skutečností dle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

V.c) Výzvy správce daně ze dne 6. 6. 2007

[74] Ani žalobní bod týkající se těchto výzev neshledal krajský soud důvodným. Dospěl totiž k závěru o jejich zákonnosti po formální i obsahové stránce. Zde je v prvé řadě nutno uvést, že z výzev bylo jednoznačně zřejmé, v rámci jakých daňových řízení byly učiněny. Tato řízení byla specifikována jak druhem daně (DPH), tak jednotlivými zdaňovacími obdobími. Současně bylo z výzev patrné, že účelem kontroly je správné stanovení daňové povinnosti. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004-89 (publ. pod č. 1411/2007 Sb. NSS), z něhož plyne, že daňová kontrola není samostatnou fází daňového řízení, nýbrž pouhým jeho úkonem. To však současně znamená, že daňová kontrola se provádí vždy v rámci daňového řízení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009-100, dodal, že pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení, nelze dojít k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Dále uvedl, že „není třeba, aby po ukončení daňové kontroly zprávou o kontrole bylo před rozhodnutím o stanovení daně zahajováno další daňové řízení. Tomuto ostatně svědčí i dikce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), podle které je umožněno, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, jež je vždy rozhodnutím o věci samé v daňovém řízení.“

[75] Správce daně tedy mohl aplikovat jak § 16 odst. 2, tak § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nebylo však potřeba, aby správce daně v těchto prvotních výzvách, konkretizoval pochybnosti o správnosti a pravdivosti o tvrzení žalobce. Výzva k prokazování daňových tvrzení dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků učiněná v rámci daňové kontroly nemusí obsahovat tytéž náležitosti jako výzva učiněná v rámci vytýkácího řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, na což žalobce mylně poukazuje. Předmět daňové kontroly totiž na rozdíl od vytýkácího řízení není vymezen a omezen pochybnostmi správce daně (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS). Účelem daňové kontroly je ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o postup, při jehož zahájení či průběhu nemusí existovat důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu (srov. zejména stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, 368/2011 Sb.). Postačí tudíž, pokud bude daňový subjekt v rámci daňové kontroly vyzván k prokázání svých tvrzení pouze relativně konkrétně. Tak tomu bylo i v nyní souzené věci.

[76] V obou výzvách byl žalobce dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzván k prokázání daně na vstupu v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích, dle § 16

odst. 2 písm. c) téhož zákona pak k předložení evidence pro daňové účely, daňových dokladů žalobcem vystavených za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce a dokladů o použití, a daňových dokladů vystavených jiným plátcem, kterými žalobce prokazuje nárok na odpočet daně. Není zřejmé, v čem by výzvy měly být vnitřně rozporné či neurčité, jak tvrdí žalobce.

[77] Namítl-li pak žalobce, že výzvy obsahují nepravdivé tvrzení správce daně o nepodání zprávy jednatelem žalobce, jedná se o okolnost, která by i při její případné pravdivosti nemohla mít vliv na zákonnost těchto výzev. Jinými slovy řečeno, správce daně byl oprávněn tyto výzvy vydat jak v případě, že k telefonátu žalobcova jednatele s Ing. T. dne 1. 6. 2007 došlo, tak v případě, že se tak nestalo. Z tohoto důvodu též soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navržené důkazy (záznam telefonní linky Ing. T. a podrobný výpis z hovorů telefonního čísla žalobcova jednatele), jež měly prokazovat konání tohoto hovoru. Stejně tak na postavení žalobce nemohlo mít a nemělo žádný vliv ani případné nevypracování úředního záznamu o tvrzeném telefonátu Ing. T.

[78] Dále žalobce namítl, že dne 2. 7. 2007 do jeho sídla přijela jeho zástupkyně s doklady požadovanými správcem daně, ten se však nedostavil. I tento bod považuje soud za nedůvodný. Jak plyne ze správního spisu, pro splnění povinností uložených výzvami ze dne 6. 6. 2007 správce daně žalobci stanovil lhůtu 20 dnů od doručení. Žalobci (jeho zástupkyni) byly výzvy doručeny dne 11. 6. 2007, lhůta tak uplynula v pondělí 2. 7. 2007. Je-li však stanovena lhůta ke splnění povinnosti, neznamená to, že tato povinnost může být splněna toliko v její poslední den. Správce daně tak logicky nemohl znát datum, kdy žalobce požadované doklady předloží. Skutečnost, že žalobcova zástupkyně v inkriminovaný den případně správce daně očekávala v sídle žalobce, nemůže změnit ničeho na tom, že do sféry správce daně se předmětné doklady nedostaly, a to nikoli vinou správce daně. Z tohoto důvodu soud neprovedl pro nadbytečnost žalobcem navržené důkazy, které měly prokazovat přítomnost jeho zástupkyně v sídle žalobce (zaplacené parkovné a poštovní doklady a svědecké výpovědi přítomných osob).

[79] Za řádné splnění povinností uložených ve výzvách by soud považoval, pokud by žalobce požadované doklady předložil přímo v sídle správce daně, nebo pokud by je připravil ke kontrole ve svém sídle [či na jiném vhodném místě - viz § 16 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků] a současně o tom správce daně vhodným způsobem informoval. K žádné z těchto alternativ však nedošlo. Lze jen dodat, že informace o předložení dokladů v sídle žalobce dne 2. 7. 2007 rozhodně nevyplývala z podání ze dne 28. 6. 2007, učiněného v jiném daňovém řízení, v němž žalobcova zástupkyně pouze konstatovala, že „obdržela výzvu Vašeho finančního úřadu, aby doložila do 2. 7. 2007 u svého klienta doklady pro všechny daně za roky 2003, 2004, 2005“.

V.d) Postup správce daně v průběhu daňové kontroly

[80] Žalobce dále namítl, že v září 2007 Ing. T. telefonicky kontaktoval zástupkyni žalobce a znovu ústně požádal o předložení dokladů. Ing. T. však o telefonátu nevyhotovil úřední záznam a jeho obsah, jímž měla být dohoda o návštěvě správce daně v sídle žalobce a fyzické provedení kontroly, zatajil. Ani tento bod není důvodný. Proběhl-li skutečně takový telefonní hovor, bylo samozřejmě povinností pracovníka správce daně sepsat o něm dle § 13 zákona o správě daní a poplatků úřední záznam. Jestliže tak však dotyčný pracovník správce daně neučinil, není soudu zřejmé, jak se tato okolnost mohla dotknout práv žalobce. Cítil-li by se žalobce dotčen tím, že ho správce daně následně kontaktoval až v souvislosti s projednáním

a předáním zprávy o daňové kontrole mohl takovou výtku vznést, tak však neučinil (a to ani v podání žalobcovy zástupkyně ze dne 29. 11. 2007).

[81] Tato skutečnost tak neměla vliv na zákonnost předvolání žalobce a jeho zástupkyně „ve věci projednání a předání zprávy o výsledku daňové kontroly za roky 2003 až 2005“ na den 31. 10. 2007 ke správci daně. Naopak, z pohledu soudu se jednalo o obecně logický krok správce daně v situaci, kdy žalobce po dobu téměř čtyř měsíců relevantně nereagoval na výzvu k prokázání skutečností nutných ke stanovení daně a k předložení dokladů potřebných k daňové kontrole.

[82] Pokud jde o samotná předvolání, dne 11. 10. 2007 bylo žalobci doručeno předvolání č. j. 111752/07/330931/4216 na den 31. 10. 2007. Žalobce se z jednání omluvil (z důvodu služební cesty mimo Třebíč) podáním ze dne 25. 10. 2007, předaným k poštovní přepravě dne 30. 10. 2007 a doručeným správci daně dne 31. 10. 2007.

[83] Pokud jde o jednotlivé námitky k tomuto úkonu správce daně, nutno uvést, že k ústnímu jednání byla správně předvolána právnická osoba, která byla daňovým subjektem, tedy žalobce (k právu správce daně předvolat dle § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků i osobu právnickou viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, č. j. 2 Afs 45/2005-50, publ. pod č. 892/2006 Sb. NSS). Uvedl-li pak žalobce, že z předvolání nebylo zřejmé, proč byla jeho osobní účast na jednání nutná a proč nemohla jednat jeho zástupkyně, je nutno mu dát s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007-91 (publ. pod č. 2199/2011 Sb. NSS), za pravdu. Nicméně tato skutečnost sama o sobě práva žalobce nezkrátila a nemohla mít ani vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalobce se k jednání (po omluvě) nedostavil a nebyl za to nijak sankcionován.

[84] Žalobce též namítl, že toto předvolání nebylo doručeno jeho zástupkyni. Zde má však soud za to, že v daném případě postačilo, pokud byla žalobcova zástupkyně o předvolání žalobce vyrozuměna, což se stalo (jak plyne z rozhodnutí ze dne 10. 10. 2007, č. j. 111787/07/330931/4216, jímž byla k těmto jednáním předvolána zástupkyně sama).

[85] Dále lze k žalobní námitce uvést, že osobu lze předvolat k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole ještě před jejím seznámením se s touto zprávou. Zásadně je však třeba dbát na to, aby měla možnost se ještě před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku vyjádřit, a kupříkladu jí poskytnout ještě náhradní lhůtu k dalším návrhům.

[86] Žádné nezákonnosti se pak správce daně nedopustil ani tím, pokud žalobce s jeho zástupkyní předvolal k projednání a předání zprávy o daňové kontrole do svého sídla. Z § 16 ani z žádného jiného ustanovení zákona o správě daní a poplatků totiž nelze dovodit povinnost správce daně konat jednotlivé úkony daňové kontroly, natož pak celou daňovou kontrolu, na jednom místě, např. v sídle daňového subjektu či v místě určeném daňovým subjektem. Místo, kde bude úkony daňové kontroly provádět, je na úvaze správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, č. j. 1 Afs 11/2004-190, publ. pod č. 891/2006 Sb. NSS). Na tom nemůže ničeho změnit ani tvrzení žalobce o tom, že daňové doklady byly uloženy v jeho sídle.

[87] Zástupkyni žalobce bylo předvolání (ze dne 10. 10. 2007, č. j. 111787/07/330931/4216) na den 31. 10. 2007 doručeno dne 26. 10. 2007. Zástupkyně žalobce se z jednání omluvila přípisem ze dne 30. 10. 2007 z důvodu účasti na již dříve zaplaceném školení.

[88] Rozhodnutími ze dne 2. 11. 2007 pak správce daně předvolal žalobce a jeho zástupkyni za stejným účelem jako prve na den 28. 11. 2007. Žalobci bylo předvolání č. j. 120287/07/330931/4216 doručeno fikcí dne 21. 11. 2007, nijak na ně nereagoval. Zástupkyni žalobce bylo předvolání č. j. 120289/07/330931/4216 doručeno dne 13. 11. 2007. Zástupkyně žalobce se na jednání nedostavila, podáním ze dne 29. 11. 2007 se omluvila s tím, že si předvolání zapsala na jiný den. Současně však poznamenala, že jí není známo, proč byla předvolána k projednání a předání zprávy o daňové kontrole, když žádná kontrola dosud neproběhla, a dále, že doposud nebyla informována o zahájení kontroly; byla jí doručena pouze výzva k předložení dokladů, což učinila dne 2. 7. 2007.

[89] Žalobce uvedl, že tato námitka uplatněná v daňové kontrole nebyla dosud vyřízena. Tento žalobní bod není důvodný. O žádnou námitku ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků se totiž v tomto případě po formální, ani materiální stránce nejednalo.

V.e) Způsob ukončení daňové kontroly

[90] Pokud jde o ukončení daňové kontroly, ze správního spisu plyne, že dne 13. 12. 2008 byla zástupkyni žalobce doručena poštou zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 10. 9. 2007, č. j. 104953/07/330931/4216.

[91] Soud dospěl k závěru, že správce daně daňovou kontrolu ukončil nezákonným způsobem, tedy podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem tak, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[92] Co se týče práva daňového subjektu vyjádřit se před dokončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 202/2005-61, že „*daňový řád v § 16 odst. 4 písm. f) zakládá právo daňovému subjektu na to, aby se mohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jejího zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje pouze v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá; za této situace může správce daně postupovat podle § 16 odst. 8 věty poslední a zprávu odeslat daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Jaké konkrétní jednání daňového subjektu je třeba podřadit pod vyhýbání se převzetí a projednání zprávy zákon nevymezuje a je třeba je posoudit podle okolností v konkrétní věci. K ukončení daňové kontroly dochází zásadně teprve podpisem zprávy daňovým subjektem. Přitom je třeba vycházet z toho, že smyslem projednání a podpisu této zprávy má být potvrzení toho, že daňový subjekt byl seznámen se všemi skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňové kontroly, a že si je tedy vědom toho, z jakých podkladů bude při rozhodování vycházeno. Význam této informovanosti je ostatně dán i tím, že následně vydaný dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, takže při procesní obraně proti němu žalobce nutně musel vycházet právě ze závěrů daňové kontroly. V této logice by tak řádné neseznámení se s příslušnou zprávou fakticky znamenalo nemožnost účinné procesní obrany proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru. Skutečnost, že daňový subjekt měl k dispozici zprávu o daňové kontrole, totiž ještě sama o sobě neznamená, že v takovém případě s ním nemusí být vůbec projednána a podepsána ve smyslu ust. § 16 odst. 8 daňového řádu. Jak se totiž podává z výše provedeného výkladu, teprve projednáním výsledků a podepsání zprávy o daňové kontrole před správcem daně je daňová kontrola ukončena, což nemůže nahradit pouhé písemné zaslání této zprávy. S odesláním zprávy o daňové kontrole ve smyslu ukončení*

daňové kontroly daňový řád počítá jen v případech, kdy daňový subjekt zprávu odmítne převzít či se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, což však nebyl případ žalobce.“

[93] Žalovaný v napadeném rozhodnutí zaslání zprávy zástupkyni žalobce dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků s účinky tam stanovenými odůvodnil tím, že jednání opakovaně předvolávaného žalobce, resp. jeho zástupkyně opět vykazalo znaky účelovosti, kterými se vyznačovalo již od listopadu 2005.

[94] Při hodnocení, zda se ze strany daňového subjektu jednalo o využití jeho práv či o účelové úkony, jejichž cílem bylo vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba hodnotit všechny úkony v průběhu řízení poté, kdy byla kontrola ze strany správce daně fakticky ukončena. Jak uvedeno již výše, správce daně k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole předvolal žalobce i jeho zástupkyni dvakrát, a to na dny 31. 10. a 28. 11. 2007. Žalobce, jehož předvolávání soud považuje za nedůvodné (viz výše), se z prvního jednání omluvil, na druhé předvolání nereagoval. Z hlediska posouzení vyhýbání se daňového subjektu projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole soud považuje za relevantní jednání žalobcovy zástupkyně. Ta se z prvního jednání omluvila přípisem ze dne 30. 10. 2007 z důvodu účasti na již dříve zaplaceném školení. Ze správního spisu není patrné, že by správce daně tuto omluvu neakceptoval. Z druhého jednání se zástupkyně žalobce omluvila až *ex post* s tím, že si datum jednání omylem poznamenala na jiný den. Současně pak vyjádřila pochybnosti o tom, že se daňová kontrola nachází již ve fázi jejího skončení.

[95] V takovém případě však má soud za to, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro závěr správce daně o tom, že se žalobce projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Zde je nutno dát za pravdu žalobci v tom, že obrat „*se jejímu převzetí a projednání vyhýbá*“ užitý zákonodárcem v § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků svědčí nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání daňového subjektu. Ta však v daném případě dle soudu nenastala. Je třeba se též zabývat charakterem omluv z jednání. Na jedné straně lze totiž „vyhýbání se“ shledat i v případě, kdy daňový subjekt na předvolání opakovaně reaguje omluvami, zde však musí správce daně svůj závěr o účelovosti těchto omluv náležitě podložit a zdůvodnit, na druhé straně je však nutno připustit, že mohou existovat legitimní důvody, pro něž se daňový subjekt třeba i opakovaně nemůže ke správci daně dostavit. Takovým důvodem je i „již dříve zaplacené celodenní školení“, jímž žalobcová zástupkyně zaštitila svoji neúčast na prvním jednání dne 31. 10. 2007. Hodlal-li správce daně tuto omluvu zpochybnit, nic mu nebránilo v tom, aby žalobcovu zástupkyni vyzval k doložení její účasti na takovém školení. Naopak omluvu z jednání dne 28. 11. 2007, byť lidsky pochopitelnou, lze považovat z hlediska posouzení otázky „vyhýbání se“ za nedostatečnou, obsahující onen element účelovosti.

[96] Z uvedeného plyne, že správce daně zprávu o daňové kontrole žalobci zaslal předčasně. V jeho situaci měl při zohlednění práv žalobce jeho zástupkyni k projednání a převzetí zprávy předvolat ještě jednou. V tomto předvolání pak měl správce daně žalobce, i vzhledem k pochybnostem vyjádřeným v podání (omluvě) žalobcovy zástupkyně ze dne 29. 11. 2007, řádně poučit o stavu řízení a o eventualitách případného procesního postupu.

[97] Na uvedeném ničeho nemění ani to, že žalovaný účelovost jednání žalobce posuzoval i z hlediska předchozí pasivity žalobce a jeho zástupkyně při zahajování kontroly. Tento přístup by byl jistě relevantní, pokud by mezi zahájením a ukončením daňové kontroly nebyla časová přetržka několika měsíců a dále tehdy, pokud by postup správce daně byl alespoň do určité míry konzistentní. Sám žalovaný uváděl, že zahajování daňové kontroly mu trvalo cca jeden a půl roku, k ukončení daňové kontroly kontumačním způsobem však správce daně

přistoupil již po měsíci od data prvního jednání ve věci ukončení kontroly, a to aniž by byl přitom např. v časové tísní.

[98] Další pochybení správce daně pak soud shledal v tom, že ze zaslané zprávy o daňové kontrole skutečně nevyplývá, zda byla zaslána k pouhému seznámení se žalobce s jejím obsahem (v reakci na pochybnosti sdělené zástupkyní žalobce v jejím podání/omluvě ze dne 29. 11. 2007) nebo zda již byla zaslána ve smyslu poslední věty § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Jednotlivá poučení obsažená v části IV. ZÁVĚR Zprávy o daňové kontrole, uvedená zcela mechanicky a bez konkrétního vztahu k dané věci, působí v tomto kontextu jasně matoucím dojmem. Tato informační nedostatečnost nemohla být nahrazena tím, že případné zaslání zprávy o daňové kontrole poštou správce daně avizoval v předvolání na jednání dne 28. 11. 2007.

[99] K žalobní námitce lze jen dodat, že zpráva byla vzhledem k obsahu plné moci správně zaslána pouze zástupkyni žalobce.

[100] Soud tedy shledal, že žalobce nebyl seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, přičemž k jejímu projednání následně ani nedošlo, zároveň však nebyly splněny podmínky stanovené § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků pro zaslání zprávy žalobci poštou.

[101] Pokud jde o otázku, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, je odpověď na ni jednoznačně kladná. Je tomu tak proto, že k ukončení daňové kontroly a následnému doměření daňové povinnosti došlo bez předložení důkazních prostředků a daňových dokladů žalobcem. K předložení těchto dokladů a doložení své daňové povinnosti byl žalobce řádně vyzván (dne 6. 6. 2007), přičemž na tuto výzvu relevantním způsobem nereagoval. Ještě v rámci projednání zprávy o daňové kontrole však mohl svůj přístup k věci napravit, zejména se k věci materiálně vyjádřit a v rámci náhradní lhůty požadované doložit a prokázat. O tuto možnost však byl postupem správce daně připraven. Daňová povinnost přitom nebyla správcem daně stanovena dle pomůcek.

V.f) Úřední záznam ze dne 29. 11. 2007, č. j. 126427/07

[102] Žalobní bod týkající se úředního záznamu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 126427/07/330931/4216, je vzhledem k výše uvedenému bezpředmětný. Otázka, zda zpráva o daňové kontrole byla zástupkyní žalobce fakticky odeslána dne 29. nebo 30. 11. 2007 je z pohledu možné dotčenosti práv žalobce zcela okrajová. Tvzení žalobce o manipulaci se spisy však soud musí odmítnout. Jednak z tvrzení žalobce *prima vista* nevyplývá (tak by tomu bylo, pokud by pozdější dokument měl nižší číslo jednací), jednak je soudu z úřední činnosti známo, že na nejnižším stupni daňové správy nejsou čísla jednací přidělována v souvislé řadě (po jednom).

V.g) Dodatečné platební výměry

[103] K žalobnímu bodu ohledně samotného stanovení daňové povinnosti se soud vzhledem k výše shledané procesní vadě, z níž plyne závěr, že předmětné dodatečné platební výměry byl vydány ještě před řádným ukončením daňové kontroly, vyjádří v podstatě jen nad rámec. Učiní tak zejména odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[104] Ten v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, mimo jiné uvedl (byť *obiter dictum*), že v souvislosti s posuzováním nároku na odpočet daně je nutno „*vycházet*

z obecného principu neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud žalovaný seznal dostatek důvodů pro učinění závěru o tom, že stěžovatel byl povinen odvést z přijatého plnění (z částky vyplacené objednatelem) daň z přidané hodnoty na výstupu, není žádný ospravedlnitelný důvod vycházet pro účely vrácení odpočtu za stejné plnění z jiných úvah a dospět k závěru, že je tomu jinak. Nelze přitom vyloučit případy, jak již bylo naznačeno výše, kdy přesto, i když o faktickém plnění není pochyb, nemusí být splněny podmínky pro vrácení odpočtu daně, a to např. z důvodu, že doklad nebyl vystaven plátcem.“

[105]V rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67 (publ. pod č. 991/2006 Sb. NSS), pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že cílem daňové kontroly je ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně a dani uváděných v daňových přiznáních. Je na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud však správce daně sám určí, že předmětem daňové kontroly je daň z přidané hodnoty za určité zdaňovací období, a to jak daň na vstupu, tak i na výstupu, potom je oprávněn/povinen daňovou kontrolu provádět pouze v těchto mezích, které si sám určil, a to způsobem stanoveným zákonem o správě daní a poplatků. Jde-li o daň z přidané hodnoty, pak – vzhledem k zákonné konstrukci daňové povinnosti u této daně jako rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu – je nutno stanovit daňovou povinnost za určité zdaňovací období jednotně.

[106]V nyní souzené věci správce daně dle protokolu ze dne 23. 5. 2007 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (za jednotlivá zdaňovací období) jako celku. To ostatně plyne i z rekapitulačních částí výzev ze dne 6. 6. 2007. V těchto výzvách pak správce daně dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků žalobce sice bez uvedení bližších důvodů vyzval k prokázání správnosti daně na vstupu, současně ho však dle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků vyzval k předložení evidence a daňových dokladů týkajících se jak daně na vstupu, tak daně na výstupu. Uvedl-li tedy žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí, že daňová kontrola byla „*zaměřena na správnost a oprávněnost daňovým subjektem uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty za kontrolovaná období, tj. byla prověřována DPH na vstupu, [...]“*, nutno konstatovat, že tento závěr z úkonů správce daně učiněných v rámci daňové kontroly samotné nevyplývá. Shora citované judikatuře pak neodpovídá závěr žalovaného (str. 14 napadeného rozhodnutí) ohledně daně na výstupu, tedy že „*[s]právce daně neměl pochybnosti o výši uskutečněných zdanitelných plnění“*. I toto konstatování však vzhledem k rozsahu daňové kontroly mělo být opřeno o konkrétní důkazy, popř. měla být daň na výstupu (a současně i na vstupu) stanovena dle pomůcek.

V.h) Nahlížení do spisu

[107]Obširný žalobní bod týkající se nahlížení do spisu zdejší soud shledal nedůvodným. Zde v prvé řadě poukazuje na skutečnost, že touto otázkou se již zabýval v rozsudku ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 7/2009-49, v němž uvedl, že „*[z] obsahu žalovaným předložených daňových spisů je zřejmé, že vzájemná součinnost mezi správcem daně 1. stupně a zástupkyní žalobce byla komplikovanější, ale zástupkyni žalobce fakticky nebylo bráněno v právu nahlížet do daňových spisů. O tomto závěru svědčí zejména protokol ze dne 14. 4. 2008, č. j. 65844/08/330911/3854, a protokol ze dne 30. 1. 2009, č. j. 2629/09/330911/703854, a je tedy zřejmé, že v namítaném smyslu k pochybení na straně správce daně 1. stupně nedošlo.“* Soud neshledal důvodu, pro nějž by se měl od tohoto závěru odchýlit.

[108]Žalobce požádal o nahlédnutí do spisu dne 15. 11. 2007 a 16. 2. 2008. Na výzvy k doplnění těchto žádostí však nereagoval. Jak dále plyne ze správního spisu, žádostem žalobce o nahlížení do spisu (včetně pořizování opisů a kopií) bylo vyhověno buď přímo při

ústních jednáních u správce daně (ve dnech 14. 4., 23. 6. 2008, či 30. 1. 2009) nebo na základě rozhodnutí žalovaného (ze dne 11. 9. 2008, č. j. 14659/08-1500-704293, či ze dne 23. 4. 2009, č. j. 5817/09-1500-704293. Ostatně proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních proti rozsahu nahlížení do spisu žalobce ani nebrojí.

[109]Vzhledem k výše uvedenému pak soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navržený důkaz zvukovým záznamem z ústního jednání konaného u správce daně dne 14. 4. 2008, neboť nemohl mít na posouzení věci žádný vliv.

[110]Poukázal-li pak žalobce na nesprávně stanovený správní poplatek za pořízení kopií písemností ze spisu a jejich ověření, nutno uvést, že proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti výzvě k zaplacení předmětného správního poplatku (ze dne 17. 7. 2008, č. j. 10745/08-1400-702113) měl podat samostatnou žalobu.

VI. Závěr a náklady řízení

[111]Po provedeném řízení soud shledal, že z výše uvedených důvodů bylo rozhodnutí žalovaného vydáno v řízení, v němž došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto je dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný v rámci odvolacího řízení umožní žalobci, aby kontrolované skutečnosti řádně prokázal a k věci se ještě před stanovením daně vyjádřil.

[112]O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[113]Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy daňové poradkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v tomto případě za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast při jednání soudu dne 28. 8. 2012) ve výši 3 x 2 100 Kč, tři režijní paušály ve výši 3 x 300 Kč, cestovní výdaje ve výši 3 827 Kč (cesta Liberec - Brno a zpět, celkem 627 km, prokázaná cena pohonných hmot 39,40 Kč/l, základní náhrada za 1 km jízdy 3,70 Kč, spotřeba dle technického průkazu 6,1 l/100 km), parkovné v Brně ve výši 70 Kč, a promeškaný čas strávený daňovou poradkyní žalobce cestou z místa jejího sídla v Liberci k jednání u soudu v Brně dne 28. 8. 2012 a zpět v rozsahu patnáct půlhodin ve výši 15 x 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 3, § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 citované vyhlášky, § 30 vyhlášky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, § 157, § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce], tedy celkem 12 597 Kč. Protože žalobcova daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 519,40 Kč, odpovídající dani, kterou je daňová poradkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 17 116,40 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[114]Nad tuto přiznanou náhradu nákladů řízení žalobce ještě podáními ze dne 7. 9. a 10. 9. 2012 požadoval zvýšení mimosmluvní odměny dle § 12 advokátního tarifu na dvojnásobek a odměnu ve výši jedné poloviny za vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím bez nařízení jednání ze dne 4. 1. 2011. Tyto návrhy však soud neakceptoval. Vyjádření dle § 51 odst. 1 s. ř. s. spočívající v jedné holé větě nelze dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu přirovnat k žádnému z úkonů uvedených v odstavcích 1 a 2 tohoto paragrafu. Jedná se o pouhé stručné vyjádření k postupu soudu v řízení, nikoli o úkon právní služby. Zvýšenou časovou náročnost věci pak soud neshledal. Věc se sice týkala 15 dodatečných platebních výměrů, napadené rozhodnutí žalovaného však bylo pouze jedno. Uplatněné žalobní body se týkaly věci jako celku. Žaloba, napadené rozhodnutí žalovaného, ani rozsah správního spisu se ve vztahu k jiným soudním věcem nevyznačovaly mimořádností.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 28. srpna 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu