



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **Emita Invest, spol.s r.o.**, IČ: 639 88 780, se sídlem Legerova 1831/42, Praha 2, zast. JUDr. Irenou Švestkovou, advokátkou, se sídlem Řeznická 17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2008 č.j. 10739/08-1300-102687.

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 16.7.2008 č.j. 10739/08-1300-102687 a platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 10.5.2007 č.j. 96512/07/002512/7410 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6 800,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Ireny Švestkové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví, kterým k jeho odvolání byl změněn platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 vydaný Finančním úřadem pro Prahu 2 dne 10.5.2007 pod č.j. 96512/07/002512/7410. Tímto výměrem byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1 635 589,-Kč namísto jím uplatněné vlastní daňové povinnosti 28 539,-Kč. Změna provedená žalovaným spočívala ve zvýšení takto vyměřené vlastní daňové povinnosti na částku 3 724 287,-Kč, když žalovaný zohlednil nesprávný výpočet daně na vstupu o 767,-Kč a dále vlastní daňovou povinnost zvýšil o plnění na výstupu vůči společnostem ACUREX a TORATEX, které původně správce daně vyloučil jako neprokázané. Žalovaný tak učinil proto, že žalobce na dotaz správce daně trval na tom, že tato plnění uskutečnil.

Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu pro rozpor se zákonem a tvrdí porušení svých práv, a to z následujících důvodů:

Žalobce nesouhlasí s tím, že i žalovaným vytýkaný nesprávný postup správce daně, kdy nevyvrátil pravdivost důkazních prostředků předložených žalobcem a nedostatečně je hodnotil, byl v rámci odvolacího řízení napraven, jak žalovaný uvádí v rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení byly správcem daně provedeny úkony, zejména výsledky některých navrhovaných svědků, ale tím nebyly vady řízení odstraněny.

Žalovaný se nevypořádal se všemi důvody odvolání, hodnocení důkazních prostředků je vadné a jednostranně interpretované. Nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by vyvrátily věrohodnost důkazních prostředků jím předložených, žalovaný se zaměřil toliko na nepřesnosti ve výpovědích a údajné rozpory mezi důkazními prostředky, aniž by se pokusil rozpory odstranit, pouze na nich pak založil závěr o nevěrohodnosti důkazních prostředků žalobce, neosvědčil je jako důkaz a opomenul vzájemné logické vazby.

Konkrétně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce byl s hodnocením důkazních prostředků a důvody jejich neosvědčení jako důkazů o přijetí plnění od firem CapitalProfit, BESTEL a STAVOJAR seznámen protokolem z 10.6.2008, žalobce nesouhlasí s tímto hodnocením- nebyly tím zcela odstraněny vady předchozího řízení.

Ohledně prvního dodavatele CapitalProfit, k dokladům týkajícím se oprav a dodání náhradních dílů k opravě simultánního nástroje BURGMAN BAKG, byl navržen jako svědek p.Poláček, který tyto dodávky zajišťoval. Je dokládán rozpor mezi výpovědí tohoto svědka a tvrzením žalobce ohledně místa a předmětu plnění, oba správní orgány se však nevypořádaly s tím, že odběratelé (firmy APEX STEEL a CZECH WELLER) podle sdělení jejich správce daně díly na opravu přijali od žalobce a vykázali ve svých daňových přiznáních a použili pro svá zdanitelná plnění a tedy je tvrzení žalobce ohledně těchto plnění potvrzeno. Dále byla jako důkaz navržena kniha jízd k automobilu NISSA TERRANO, jímž byly díly dopravovány, správce daně uvádí, že toto vozidlo není v Centrální registru vozidel evidováno, toto tvrzení je v rozporu se skutečností (kopii technického průkazu). Důvodem nenalezení je zřejmě uvedení nesprávné registrační značky (správná PMV 54-57, chybná PMU 54 -57 skutečně neexistuje).

Rozpory ve výpovědích mohou plynout z časového odstupu, důkazní prostředky dokládají přijetí plnění a následně uskutečnění zdanitelného plnění, toto nebylo vyvráceno, obdobně to platí i pro ostatní případy.

Pokud dožádání správce daně potvrdilo nekontaktnost subjektů dodavatelů žalobce, pak toto nemělo vést k vyměření daně ve výši nula, když sám daňový subjekt plnění na výstupu přiznává. Oproti tomu v daném případě žalovanému k prokázání plnění na výstupu postačovalo tvrzení žalobce, neboť na rozdíl od správce daně zahrnul i plnění na výstupu fakticky jen na základě prohlášení zástupce žalobce bez ohledu na to, že na vstupu je vyloučil z nároku na odpočet, jako neprokázané.

Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že zjistil skutečnosti, které činí účetnictví žalobce nevěrohodným, neprůkazným a nesprávným, učiněný jen na základě zjištění dožádaných správců daně o nekontaktnosti obchodních partnerů.

Žalobce má za to, že vyslyšení svědci potvrdili uskutečnění a přijetí plnění a návazně na to tomu odpovídají i uskutečněná plnění na výstupu, potvrdili nejen vystavení dokladů, ale i faktické plnění, to žalovaný účelově pomíjí.

Nesouhlasí rovněž se závěrem žalovaného, že ne vždy musí být poskytnutí určitého plnění podmíněno přijetím od jiné osoby. Obecně lze s tím souhlasit pokud jde o poskytování

služeb nemateriální povahy (poradenství), v případě plnění hmotného charakteru (betonářská výztuž, barevné kovy, plechy, hutní materiál atd.), jde o věci, které subjekt nakoupí a prodá a přijaté plnění na vstupu zcela neodmyslitelně je spjato s plněním na výstupu, a nelze tedy konstatovat, že plnění nebylo přijato a na druhou stranu na výstupu z tohoto plnění jako plnění uskutečněného vyměřit daň.

U uvedeného prvního dodavatele bylo zjištěno, že v jeho účetnictví se nacházejí příslušné doklady a plnění bylo přiznáno, skutečnost, že daň nebyla tímto subjektem odvedena nemůže být důvodem anulování tohoto plnění na výstupu a vyměření daně ve výši nula a takový postup také nemůže jít k tíži žalobce.

Že předmět plnění existoval dokládá i faktura za zajištění přepravy šrotu stran dodávky firmě AKUREC.

Ohledně druhého dodavatele firmy STAVOJAR, jednatel společnosti potvrdil, že dodávky pro žalobce byly realizovány, obdobně pan Š. jako odběratel prací, na kterých se jako subdodavatel podílela firma Stavojar potvrdil, že pro realizaci byli využíváni subdodavatelé a připustil, že to byla uvedená firma a zná její představitele pana S. a B., byť nebyla tato firma vůči vůči p. Š. v žádném smluvním vztahu.

K námitce, že žalobce nemá vlastní zaměstnance a tedy pokud realizoval dodávky odběratelům, mohl je realizovat jen tak, že nakoupil od jiných dodavatelů, žalovaný uvedl, že ne vždy musí být plnění podmíněno přijetím od jiné osoby, s tím však žalobce jak shora uvedeno v případě dodávek hmotného charakteru nesouhlasí. Protože výroba nepřipadá v úvahu muselo být zboží nakoupeno, jinak by nemohlo být dodáno a nemohlo se uskutečnit ani plnění na výstupu.

Postup správce daně i žalovaného proto žalobce má za v rozporu s platnou právní úpravou, když dovozuje, že plnění na vstupu nebyla realizována a ukládá současně odvod daně z plnění, které dle jeho vlastního hodnocení vůbec nenastalo. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a je v rozporu s obsahem spisu.

Žalovaný ani správce daně neprováděl nadto doplnění řízení a ani některé důkazní prostředky navržené v odvolání, zejména pokud jde o navržené svědky p. V. a JUDr. H., nebylo ani odůvodněno, proč tak nebylo učiněno. Žalovaný navržené důkazní prostředky zcela opominul.

Rozhodnutí je proto založeno na nesprávně vedeném důkazním řízení a hodnocení důkazních prostředků, správce daně nevyvrátil věrohodnost předložených důkazních prostředků a neunesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 daňového řádu.

Nezákonným postupem při vyměřovacím řízení i postupem žalovaného bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces a vady postupu mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě trvá na tom, že namítané vady řízení byly v rámci odvolacího řízení odstraněny, pokud se předvolaní svědci nedostavili, nelze to klást k tíži žalovaného. K vyvrácení tvrzení žalobce není nutno získávat vlastní důkazy, ale je možné je vyvrátit jinými důkazními prostředky získanými na přání žalobce či jím předloženými.

Provedené hodnocení důkazních prostředků považuje žalovaný za dostačující pro vyvrácení pravdivosti předložených dokladů na vstupu, správce daně hodnotil výpovědi svědků samostatně i v souvislosti s tvrzením žalobce v průběhu řízení a zdůvodnil proč neprovedl předvedení svědka L. a proč v rámci doplňovacího řízení získané důkazní

prostředky se nestaly důkazy. V tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7Afs 212/2006-74.

K tvrzení žalobce, že pokud správce daně zpochybnil přijetí plnění na dokladech od uvedených plátců a oproti tomu stojí skutečnost, že plnění byla poskytnuta jeho odběratelům a nemohl je poskytnout vlastními silami, odkázal žalovaný na protokol z 10.6. 2008 s tím, že ne vždy musí být poskytnutí určitého plnění podmíněno jeho přijetím od určité osoby. Žalovaný dodává, že pro účely prokázání nároku na odpočet je nutné prokázat realizaci přijetí plnění, které je dokládáno daňovým dokladem. Bylo nutno tedy prokázat, že žalobce přijal plnění od plátců uvedených na dokladech. Z výpovědí svědků pak tato skutečnost nevyplývala. Poskytnutí plnění odběratelům žalobce není podmíněno přijetím plnění od plátců uvedených na těchto dokladech, povinností správce daně pak není zjistit od koho vlastně žalobce plnění opravdu přijal. Z dožádání vyplynulo, že od žalobce odběratelé plnění přijali a uskutečnění svých plnění žalobce nezpochybňoval. Není však možné vázat uskutečnění plnění jejich přijetím od uvedených plátců. To, že žalobce nemá žádné zaměstnance, ještě neznamená, že nemohl přijmout tato plnění od jiných osob. Žalovaný není oprávněn dovozovat důvody, které žalobce vedly k tomu, že pro čerpání nároku na odpočet použil doklady vystavené jménem předmětných společností. Rovněž nezpochybnil tvrzení svědků, kteří uvedli, že doklady pro žalobce vystavili; z jejich dalších výpovědí však bylo zřejmé, že nemají ani povědomost o tom, jak měla být plnění uskutečněna a kde. Pakliže předložený doklad není podepřen reálným uskutečněním zdanitelného plnění, nemůže zakládat nárok na odpočet jako řádný daňový doklad. K tomu žalovaný poukazuje na svědeckou výpověď pana S., pana Š., pana P. a protokol sepsaný s žalobcem se 17.5. 2006.

Pokud žalobce poukazuje na knihu jízd, žalovaný uvádí, že správce daně vycházel z údajů uvedených na materiálech předložených žalobcem, kromě toho na knize jízd je uvedeno, že byla vedena od 2.5. 2006 dne 30.5. 2006, tedy za období, které nebylo předmětem daňového řízení u žalobce. Není z ní patrné za jaký subjekt je vedena, a proto nemůže být považována za důkaz. Na rozdíl od žalobce žalovaný považuje skutečnosti, že ani pan P. ani firma CapitalProfit ze žádného vozidla neodváděli silniční daň, za další skutečnost, která vyšla v průběhu daňového řízení najevo a ke které musí správce daně přihlídnout. Pravdivost výpovědi svědka se tak nepotvrdila, rovněž rozpory ve výpovědi pana P., které žalobce bagatelizuje, dle názoru žalovaného svědčí o tom, že svědek neměl povědomost o okolnostech za jakých docházelo k dodávkám náhradních dílů, stejně jako si nebyl vědom jaké reklamní partnery měl zajistit a s kým přitom jednat. K tomu odkazuje na svědeckou výpověď pana P., knihu jízd a sdělení Ministerstva vnitra - registr vozidel.

K námitce stran zjištění dožádaných správců daně, jejich postupu při vyměrování daně ve výši 0, ač samy subjekty- dodavatelé daň na výstupu přiznali, žalovaný uvádí, že předmětem daňového řízení je daňová povinnost žalobce a stanovení daňové povinnosti u jeho dodavatelů by bylo předmětem zcela samostatného řízení. Ze spisu vyplývá, že správce daně ohledně skutečností vyplývajících z odpovědi na dožádání správce daně firem CapitalProfit s.r.o.,BESTEL a STAVOJAR, kteří shodně uvedli, že tyto firmy neposkytují potřebnou součinnost a není možné ověřit zda plnění na dokladech předložených žalobcem uskutečnily. Tato skutečnost společně s výpověďmi svědků a důkazními prostředky předloženými žalobcem vedla k závěru, který je napaden. Správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řízení (2 Afs 105/2007-12).

Namítá-li žalobce, že i žalovanému k prokázání plnění na výstupu postačuje tvrzení žalobce a nesouhlasí se závěrem, že byly zjištěny skutečnosti, které činí účetnictví

žalobce nevěrohodným, vytýká, že svědci potvrdili i faktické přijetí plnění, což žalovaný opomíjí, žalovaný uvádí, že z hodnocení důkazních prostředků vyplynulo, že plnění pro žalobce, která měla být dále poskytována, nemohl poskytnout pan P. prostřednictvím svých firem. Žalobce však stále tvrdil, že všechna plnění na výstupu, která přiznal, poskytl a uskutečnil, a proto správce daně uznal v rámci projednání výsledků hodnocení důkazních prostředků v protokolu ze dne 10.6. 2008 plnění na výstupu. K nesouladu v účetnictví žalobce odkazuje opět žalovaný na rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 24/2007-125 s tím, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik závažné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným. Pravdivost a správnost údajů na dokladech, kterými žalobce prokazoval nárok na odpočet, nebyla prokázána v daňovém řízení a proto byly zpochybněny i údaje o hospodaření žalobce. Realizaci plnění neprokázaly podle žalovaného ani výpovědi svědků.

K námitce žalobce ohledně vazby mezi přijatými a uskutečněnými plněními žalovaný odkázal na str. 11 napadeného rozhodnutí a i toto vyjádření, neboť je zcela nerozhodné, zda plnění se týkala hmotných dodávek či nemateriálních služeb. Žalovaný vyvrátil tvrzení žalobce, že přijal jím dále fakturovaná plnění od deklarovaných plátců. To, že žalobce uplatnil nárok na odpočet z faktur vystavených jménem plátců, od nichž skutečné přijetí plnění nedoložil a neprokázal, se stalo skutečností, která však automaticky nevylučuje, že žalobce získal plnění jinou cestou od jiné osoby, například od neplátce. Není to důvodem pro vyloučení daně na výstupu. Pokud žalobce chtěl, aby správce daně vyloučil i plnění na výstupu, měl uvést důkazní prostředky, které by vyvrátily tvrzení jeho odběratelů o tom, že tato plnění přijali. Povinností správce daně není prokazovat, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, která žalobce poskytl či zajistil pro svého odběratele. Skutečnost, že odběratelé žalobce se svými správci daně nespolupracují, při neexistenci jiného důkazu o neposkytnutí plnění těmto plátcům, nemůže být rozhodující pro vyloučení daně na výstupu, kterou žalobce přiznal.

K tvrzení, že nebyly provedeny výslechy svědků pana V. a JUDr. H., které byly navrhovány, žalovaný uvedl, že toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu a nebylo ani předmětem námitek v odvolání; proto navrhl, aby žaloba byla v zamítnuta.

V replice stran porušení práv žalobce namítá, že žalovaný opomíjí argumenty v žalobě, pokud jde o hodnocení důkazních prostředků, k tvrzení žalovaného, že z žaloby nejsou zřejmé konkrétní vady řízení, které nebyly odstraněny, žalobce tvrdí, že to v přímém rozporu se skutečností, neboť v žalobě jsou uvedeny konkrétní vady, zejména se jedná o způsob hodnocení důkazních prostředků a jejich interpretaci. K tomu opakuje tvrzení uvedená v žalobě, žalovaný se zaměřil pouze na skutečnosti svědčící v jeho neprospěch. Opětovně poukazuje na to, že jeho odběratelé ve svých daňových přiznáních vykázaly i plnění přijatá, trvá na tom, že navrhoval provedení výslechu p. V. a H. v odvolání. U vyslychaných svědků pak je nutno přihlídnout při hodnocení k tomu, že výpovědi byly provedeny se značným časovým odstupem a je pochopitelné, že si nemohou pamatovat veškeré podrobnosti jednotlivých obchodních případů a tato skutečnost být přičítána k tíži žalobce. V ostatním žalobce oponuje obdobně jako v žalobě.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že

žaloba je důvodná. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci sporu vyslovili s takovým postupem souhlas (§ 51 s.r.s.).

V daném případě vyplývá z obsahu správního spisu, že žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období (květen 2005) poštovní přepravě dne 27.6.2005, doručeno bylo správci daně dne 28.6.2005. V něm uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění celkem ve výši 4 048 282,-Kč a uplatnil za uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně daň na výstupu v částce 4 076 822,-Kč. Žalobce tak vlastní daňovou povinnost vypočetl na částku 28 539,-Kč.

Podané daňové přiznání bylo Finančním úřadem pro Prahu 2 zaevidováno pod č.j. 105791, v odd.III. pod prohlášením daňového subjektu je po předtištěném textu: „*Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne*“ v kolonce pro vyznačení tohoto dne, uvedeno datum 30/6/05 ke dni 27/6/05 a podpis. Uvedená data v kolonkách jsou částečně překryta bílou barvou, pod tím je dopsáno „vyměřeno Platebním výměrem č.j. 86512/07/002512/7410 ze dne 10.5.2007.“

Žalobci byla první výzva podle § 43 odst. 1 daňového řádu ze dne 14.7.2005 doručena 19.7.2005, žalobce byl vyzván k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, které vznikly, a to, že je třeba doložit uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu ř. 210, prokázat přijatá zdanitelná plnění na vstupu ř. 310 a 315 tohoto daňového přiznání. Dále byl vyzván k předložení daňové evidence a všech účetních a daňových dokladů vztahujících se k uvedenému zdaňovacímu období, a to do 15 dnů s poučením, že nevyhoví-li výzvě a neodstraní-li pochybnosti, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s žalobcem (§ 44 daňového řádu).

Další postup v takto zahájeném vytykáčím řízení doložený ve správním spise a podrobně popsany v napadeném rozhodnutí na str.2-5, vyplývá mj. z protokolu z 1.9.2005 a 20.5.2005, následné výzvy z 24.4.2006, protokolů z 17.5.2006, 28.6.2006, 1.8.2006, 28.8.2006, 6.10.2006 a 3.5.2007.

Následně byl vydán platební výměr dne 10.5.2007. Žalobce požádal o sdělení důvodů rozdílu a podal odvolání, které doplnil dne 30.7.2007. Správce daně na základě připomínek odvolatele doplnil řízení. Do protokolu byl jako svědek vyslechnut pan P. dne 7.9.2007 a poté vůči žalobci byla vydána výzva ze dne 18.9.2007 k prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Žalobce se k věci vyjádřil, k projednání výsledků vytykáčeho řízení se 17.10.2007 nedostavil, jednání se uskutečnilo následně 14.11.2007.

V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně provést následně další došetření.

Správce daně opětovně předvolal p. Spěváka (protokol o výpovědi z 20.3.2008), dále opakovaně i p.L. a p. Š.. Ten se dostavil 9.4.2008.

Dne 10.8.2008 pak protokolem bylo uzavřeno doplnění dokazování a žalobce byl seznámen s hodnocením důkazů správcem daně. Protože žalobce trval na tom, že plnění vůči svým odběratelům uskutečnil, správce daně v rámci odvolacího řízení uznal uskutečnění plnění pro firmy AKUREC a TORATEX ve výši základu daně 10 997 183,-Kč a daně 2 089 465,-Kč.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zhodnotil důkazní situaci v té které fázi vytykáčeho řízení, uznal, že správce daně při vydání platebního výměru neměl veškeré

důkazy pro závěr jím učiněný, dospěl však z tomu, že v rámci odvolacího řízení byl nedostatek zhojen a faktické přijetí plnění od plátců (dodavatelů) uvedených na dokladech co do konkrétního objemu a výše nebylo žalobcem prokázáno a žalobce neunesl důkazní břemeno stran přijatých plnění; plnění uskutečněná vůči odběratelům byla uznána s tím, že žalobce na jejich uskutečnění vůči odběratelům trval. (Soud v tomto odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

V daném případě bylo s žalobcem vedeno vytýkácí řízení. Vytýkácí řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkácí řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (k tomu srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uveřejnění pod č. 2137/ 2010 Sb.NSS.)

V projednávaném případě je doloženo, že na podaném daňovém přiznání je vyznačeno správcem daně konkludentní vyměření daně dne 30.6.2005 k datu 27.6.2005. Následně však je tento úkon „zneplatněn“ bílou barvou překryt a uveden odkaz na platební výměr vydaný v rámci vytýkácího řízení 10.5.2007. Takovýto postup není přípustný. Vytýkácí řízení nelze zahájit a vést poté, co již došlo k vyměření daně, byť konkludentně. Vytýkácí řízení musí předcházet vyměření daně. Pakliže došlo k vyměření konkludentně, musí nastoupit již zákonem nastolený jiný kontrolní postup, a to daňová kontrola. Kontrolní postupy nelze uplatňovat libovolně. Jestliže nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vydaného platebního výměru v den, který stanoví věta druhá § 46 odst. 5 daňového řádu účinky vyměření ve výši uvedené v daňovém přiznání a výsledek takového posouzení byl správcem daně vyznačen v příslušné kolonce daňového přiznání, v níž se zaznamenává provedení vyměření podle § 46 odst. 5 daňového řádu, skončila tak tímto vyměření daně možnost správce daně zahájit vytýkácí řízení. Provéřít daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně tak správce daně mohl nadále jen daňovou kontrolou, při splnění podmínek pro její zahájení.

Správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k vyměření nebo doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly. Daňový řád (k tomu srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 170/2006-164) upravuje pouze vytýkácí řízení, místní šetření a daňovou kontrolu jakožto instituty, na základě kterých lze vyměřit resp. doměřit daň. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady vyjádřené v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Není tedy proto ani v řízení daňovém přípustné vše, co zákon nezakazuje (nebo výslovně neupravuje), ale naopak pouze to, co zákon stanoví. Postup správce daně pro případy vyměření daně daňový řád upravuje jednak v ust. § 43, a to tehdy vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Řízení končí vydáním platebního výměru, a to i v případě, kdy pochybnosti správce daně se ukázaly lichými a daň je vyměřena ve výši uvedené poplatníkem v přiznání. Pro případ, kdy správce daně presumuje, že daň se neodchyluje od daně uvedené poplatníkem v přiznání, postupuje dle § 46 odst. 5 cit. zákona. V tomto případě konkludentního vyměření daně se za den jejího vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Za situace, kdy je daň vyměřena jedním z

výše uvedených způsobů, lze ve smyslu ust. § 46 odst. 7 cit. zákona daň doměřit, bude-li zjištěno, že takto byla daň stanovena v nesprávné výši. Institutem, který pro případ, kdy správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ, zákon stanoví, je daňová kontrola.

Ustanovení § 16 daňového řádu vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola je jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 cit. zákona má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákonem, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem (např. sjednání daně, přitom daň bylo možno stanovit dokazováním). Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého našeho právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv občanů a dalších subjektů. Institut daňové kontroly slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem a správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, jsou přitom vybaveny širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle ust. § 16 odstavce 4 cit. zákona tak například může daňový subjekt podávat námítky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

V daném případě prováděného vytykácího řízení (i vzhledem k jeho délce a rozsahu) došlo k úplnému zhodnocení zjištěného stavu věci správcem daně až v rámci odvolacího řízení, v době vydání platebního výměru i dle žalovaného neměl správce daně dostatek důkazů k vyvrácení tvrzení žalobce o přijatých plněních od dodavatelů ani o jím uskutečněných plněních. Obrana žalobci byla sice přiznána i ve vztahu k došetření a jako součást odvolání byly vzaty jeho vyjádření z 27.7.2008, 10.10.2007 a 19.11.2007, šlo však o reakce na konkrétní protokoly předcházející závěrům z protokolu z 10.8.2008, kdy byl seznámen s hodnocením důkazních prostředků. Z podání žalobce také plyne (např. z 10.10.2007), že volil obranu jako kdyby probíhala daňová kontrola, žalovaný pak poukázal na to, že tento institut nebyl uplatněn a zaujal závěr (na str. 11 napadeného rozhodnutí), že v rámci vytykácího řízení došlo k nápravě následně sepsanými protokoly z 14.11.2007 a 10.6.2008. K nesprávnému procesnímu postupu, který vyplýval ze spisu, konkrétně z učiněného záznamu o konkludentním vyměření daně na podaném daňovém přiznání, žádný závěr žalovaný neaujal.

Ač žalobce nezpochybnil v žalobě přímo samotné využití institutu vytýkacího řízení správcem daně, které vyústilo ve vydání platebního výměru, nebylo možno od něj odhlédnout, neboť k tomu, aby si soud mohl učinit úsudek, zda byl důvodně zpochybněn závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění odpočtu uplatněného v daňovém přiznání, musel nutně se zabývat i tím, zda daňová povinnost byla ověřována zákonem stanoveným postupem. Jen tehdy, pokud byl řádným procesním postupem daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu, lze z této důkazní povinnosti vyvodit závěr o unesení či neunesení důkazního břemene a následně pak i závěr, zda vlastní daňová povinnost /uplatnění odpočtu/ byla přiznána ve správné výši v daňovém přiznání či nikoli (k tomu srov.rozsudek NSS uveřejněný pod č. 938/2006 Sb.NSS).

V daňovém řízení tak došlo k porušení daňového řádu zásadním způsobem, který mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, zároveň v samém základu takto vedené daňové řízení nedávalo soudu prostor přezkoumat napadené rozhodnutí v intencích žalobních bodů.

Soud proto napadené rozhodnutí zrušil podle ust. § 78 odst. 1 ve spojení s ust. § 76 odst. 1 písm.c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem způsobující nezákonnost rozhodnutí. Protože uvedený postup měl za následek vydání platebního výměru, ač k vyměření daně a vydání platebního výměru došlo již fikcí, na základě konkludentního vyměření, zrušil soud současně i vydaný platební výměr ze dne 10.5.2007 (§ 78 odst. 3 s.ř.s.), neboť dospěl k závěru, že tento neměl být vůbec vydán a v řízení nelze dále pokračovat, když provedené úkony správce daně v rámci vytýkacího řízení nelze považovat za relevantní ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Aps 2/2008-76).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož má účastník, který má ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V daném případě soud úspěšnému žalobci přiznal plnou náhradu těchto nákladů, které tvoří zaplacený soudní poplatek 2.000,- Kč, dále odměna za právní zastoupení ve výši dvou úkonů právní služby (převzetí věci, podání žaloby) po 2.100,- Kč za jeden úkon dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a k tomu dva režijní paušály po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, což celkem (bez DPH) činí 6.800,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s., a to ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Městského soudu v Praze, rozhodovat o ní přísluší Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatel musí být 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Praze dne 21.dubna 2011

Mgr. Jana Brothánková v.r.
předsedkyně senátu