



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Zuzany Bystřické a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **COIN, spol. s r.o.**, se sídlem Obecniny 3617, Zlín, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14.2.2008, č.j. 2993/08-1200-700284, **se zrušuje** pro nezákonnost.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 26.6.2007, č.j. 159799/07/303912/1503, **se zrušuje** pro nezákonnost
- III. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14.2.2008, č.j. 2995/08-1200-700284, **se zamítá.**
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2.000,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem v Brně, Divadelní 4.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím č.j. 2993/08-1200-700284, ze dne 14.2.2008, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 26.6.2007, č.j. 159799/07/303912/1503, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 333.250,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 14.2.2008, č.j. 2995/08-1200-700284, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 27.6.2007, č.j. 160546/07/303912/1503, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2004 ve výši 120.960,- Kč.

Uvedenými rozhodnutími žalovaný rozhodl o obsahově shodných odvolacích námitkách žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Zlíně. V obou případech bylo namítáno, že dodatečný platební výměr je nesrozumitelným rozhodnutím z důvodu absence základních a ostatních náležitostí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 a § 32 odst. 2 písm. a) až g) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Jejich neurčitost a nesrozumitelnost odvolatel namítal dále proto, že neobsahují údaje o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně, jakož i původně vypočtený základ daně v daňovém přiznání, což opřel o ustanovení § 32 odst. 8 a § 46 odst. 7 a § 46 odst. 8 ZSDP. Dále platebním výměrům vytkl nesrozumitelnost z důvodu, že ve výroku není uvedena konkrétní částka, která má být zaplacená, přičemž tato je uvedena až za výrokem rozhodnutí. Toto je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. d) a e) ZSDP. Dalším důvodem neplatnosti rozhodnutí je absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku rozhodnutí, což vyplývá z § 32 odst. 2 písm. d) a § 32 odst. 7 ZSDP. Odvolací námitky byly podpořeny citací judikatury krajských soudů, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Žalovaný se s odvolacími námitkami v obou případech v napadených rozhodnutích podrobně vypořádal. Závěrem konstatoval, že ze spisového materiálu a z odvolání bylo zjištěno, že není důvod ke zrušení dodatečných platebních výměrů, tudíž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání.

Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhá zrušení obou uvedených rozhodnutí žalovaného. Uplatněné žalobní námitky jsou zcela odlišné od odvolacích námitek, žalobce nikterak nezpochybňuje, že by se žalovaný s námitkami uplatněnými v odvolání nevypořádal. Především žalobce namítá, že správce daně vydal oba dodatečné platební výměry, aniž byla ukončena daňová kontrola zahájená v roce 2005. Zpráva o výsledku daňové kontroly č.j. 223100/06/303933/4002 ze dne 22.5.2007 nebyla se žalobcem projednána a podepsána. Kontrolní výsledky tedy nebyly projednány dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, žalobce se nemohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, uplatnit návrh na doplnění a uvedená zpráva ani nebyla podepsána osobou oprávněnou jednat za žalobce dle ust. § 16 odst. 8 uvedeného zákona. Vzhledem k tomu nelze přezkoumat, zda rozhodnutí správce daně byla vydána na základě řádně zjištěného skutkového stavu. Žalobce nikdy neodmítl zprávu o kontrole převzít a není tedy možno, aby správce daně postupoval dle § 16 odst. 8 ZSDP, tedy aby neprojednal uvedenou zprávu se žalobcem a zaslal mu ji jako neprojednanou poštou na doručenkou. Na vyhýbání se projednání a převzetí zprávy není z čeho usoudit, neboť tato zpráva neobsahuje žádné skutečnosti, které by se této věci týkaly, naopak ze str. 15 je zřejmé, že zpráva se žalobcem projednána bude. Obě rozhodnutí žalovaného neobsahují nic, co by ospravedlňovalo postup správce daně spočívající v neprojednání zprávy o kontrole se žalobcem, v neumožnění vyjádřit se před

ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu zjištění a k zaslání této zprávy poštou na doručenkou. Přesto, že tyto skutečnosti žalobce neuplatnil v odvolání, v odvolacím řízení při přezkoumání vyšly najevo, protože jsou na první pohled zřejmé ze spisu a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, tak že se s nimi žalovaný dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP měl při rozhodování zabývat a přihlídnout k nim. Pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v porušení § 50 odst. 3 ZSDP. Svůj názor, že odvolací orgán je povinen se zabývat i skutečnostmi neuplatněnými v odvolání, které však mají vliv na výrok rozhodnutí, opřel žalobce o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 212/2006-74 ze dne 19.2.2008, ze kterého uvedl v žalobě obsáhlou citaci. V souvislosti s tvrzením o porušení svých práv tím, že zpráva o výsledku daňové kontroly s ním nebyla projednána a podepsána a žalobce se k ní nemohl před ukončením daňové kontroly vyjádřit, popř. navrhopvat doplnění, žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 19/2005-78 ze dne 21.6.2006 a č.j. 1 Afs 11/2005-81 ze dne 26.1.2006. Dále připomněl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 45/2005 ze dne 29.9.2005. V této souvislosti dále připomněl nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27.8.2001 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 13/2003 ze dne 23.9.2004. Žalobce dále namítl, že Finanční úřad ve Zlíně zaslal zprávu o výsledku daňové kontroly pouze žalobci, který ji převzal dne 18.6.2007, ale nedoručil ji zplnomocněnému zástupci žalobce – daňovému poradci Ing. Radku Lančíkovi. I když Finanční úřad ve Zlíně se žalobcem projednával předběžné výsledky z prováděné kontroly, konečná zpráva vznikla až dne 22.5.2007 a v této verzi měla být se žalobcem projednána a podepsána, a k této verzi měl být dán žalobci prostor k vyjádření ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Teprve projednáním výsledku a podepsáním konečné zprávy je daňová kontrola ukončena, což nemůže nahradit pouhé písemné zaslání konečné zprávy žalobci na doručenkou nebo projednání předběžných výsledků z prováděné kontroly. V důsledku postupu Finančního úřadu ve Zlíně a žalovaného neměl žalobce vůbec možnost jakkoliv se vyjádřit a zareagovat na konečné znění zprávy, a tedy i na ta doplnění, která se žalobcem při projednání předběžných výsledků z projednávané kontroly nebyla projednána, protože Finanční úřad ve Zlíně se žalobcem projednával pouze dílčí výsledky z prováděné kontroly. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 202/2005 z 18.1.2007 a rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 382/2003-41 ze dne 21.9.2005. Dále žalobce namítl pochybení v souvislosti s výslechem svědků. V případě výslechu svědků M. S. a Mgr. L. W., který prováděl Finanční úřad v Trinci, v oznámení o předvolání svědka k ústnímu jednání nebylo žalobci sděleno jméno svědka, jež bude vyslechnut. Žalobce tedy nebyl předem zpraven o identitě svědka a o tom, v jaké věci bude vyslechnut, takže se nemohl na výslech kvalifikovaně připravit. Názor, že ten, v jehož věci je výslech prováděn musí být předem zpraven o identitě svědka a o tom, v jaké věci bude vyslechnut, byl prezentován v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 7/2003 ze dne 20.10.2004 a nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23.8.2007. Z důvodu uvedeného pochybení nelze svědecké výpovědi uvedených svědků použít jako důkaz v žalobcově věci. Svědecká výpověď Mgr. L. W. nebyla navíc jako důkaz hodnocena, čímž došlo k porušení § 2 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 133/2006-202 ze dne 18.5.2007. Žalobce dále připomněl, že pokud se týkalo výslechu svědků Ing. P. K. a Ing. S. M., které prováděly jiné finanční úřady, byla žalobci poskytnuta informace o tom, kteří svědci budou vyslechnuti. Je tedy zřejmé, že finanční úřady nepostupují jednotně. Dále žalobce namítl, že dle sdělení Finančního úřadu Praha-západ měl být dne 18.1.2006 vyslechnut rovněž svědek Ing. R. M. K jeho výslechu však nedošlo a správce daně a žalovaný tuto významnou skutečnost zcela pominuli. Žalobci bylo vytýkáno, že proběhl obchodní případ zprostředkování klienta, a to spol. Čechofracht, který zprostředkovala spol. COIN pro makléřskou společnost EMS BROKER a žalobce neprokázal účast společnosti MIDORI na

obchodním případu. Za situace, kdy nebyl proveden důkaz – výslech svědka Ing. R. M. nelze žalobci vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně neúčasti společnosti MIDORI na obchodním případu. Správce daně má jistě právo neprovést výslech svědka Ing. R. M., musí to však zdůvodnit, což neučinil. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Krajského soudu v Ostravě, č.j. 22 Ca 85/2006-54 ze dne 11.5.2007. Žalobce žalovanému vytkl, že i když výše uvedená pochybení jsou seznatelná ze spisu, žalovaný se jimi v napadeném rozhodnutí nezabýval a jeho rozhodnutí neobsahuje nic, co by ospravedlňovalo postup správce daně v uvedených souvislostech. Dále žalobce namítl, že Finanční úřad ve Zlíně a žalovaný nesprávně posoudili aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP při posouzení smluvního vztahu mezi MIDORI a EMS BROKER. Finanční úřad ve Zlíně neosvědčil jako důkaz o existenci obchodního vztahu předloženou smlouvu a dle § 2 odst. 7 ZSDP ji posoudil jako účelově předloženou listinu. Žalobce totiž v této souvislosti právním úkonem nezastíral jiný právní úkon. Právní úkon učiněný žalobcem byl pořád stejný. Skutečný obsah právního úkonu je třeba vykládat nejenom podle jazykového vyjádření, ale především podle skutečné vůle žalobce, který právní úkon činil. Chrání se dobrá víra toho, komu byl právní úkon určen. Skutečnou žalobcovu vůli žalovaný ani Finanční úřad ve Zlíně nezkoumali. Zcela pominuli, že je třeba chránit dobrou víru a nevnučovat žalobci svůj výklad či právní posouzení. To, že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je třeba zjistit skutečný obsah právního úkonu a ten je třeba aplikovat podle skutečné vůle smluvních stran, potvrdil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3.4.2007. Žalobce v žalobě z tohoto rozhodnutí uvedl rozsáhlou citaci. Poukázal rovněž i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 75/2004-67 ze dne 18.7.2007, ze kterého rovněž citoval. Shrnl, že jakkoliv zde existovala skutečná vůle žalobce, Finanční úřad ve Zlíně a žalovaný tuto skutečnou vůli vůbec nebrali na vědomí a nesprávně posoudili, že skutečný obsah právního úkonu je jiný. Na závěr žalobce ještě připomněl, že přesto, že některé námitky uvedené v žalobě nebyly uplatněny v odvolání do rozhodnutí správce daně, přesto je lze v žalobě uplatnit, neboť jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 31/2008-57 ze dne 24.1.2006, obsahem žaloby mohou být i námitky v odvolání neuplatněné. Žalobce tedy navrhl, aby soud obě rozhodnutí žalovaného zrušil, stejně tak, aby zrušil i rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně, jim předcházející a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Poukázal na skutečnost, že žalobce v odvoláních podaných proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Zlíně namítal nesrozumitelnost, neurčitost a neplatnost těchto platebních výměrů. V nyní podané žalobě pak žalobce uplatnil zcela jiné důvody, než které uplatnil v rámci podaných opravných prostředků v daňovém řízení. Žalovaný zásadně nesouhlasí s tím, že by v odvolacím řízení nepostupoval v souladu s ust. § 50 odst. 3 ZSDP, věty druhé, podle kterého vyjdou-li při přezkoumání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodnutí přihlédnout. Žalovaný, jakožto odvolací orgán přezkoumal odvoláním napadené dodatečné platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání, prověřil i zákonnost způsobu zjištění skutečností rozhodných pro vydání těchto platebních výměrů správcem daně. Skutečnost prověření zákonnosti způsobu zjištění nezbytných skutečností vyplývá z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, kdy žalovaný na závěr uvádí, že z postoupeného spisového materiálu a z odvolání nebyly zjištěny důvody pro zrušení dodatečných platebních výměrů. K námitkám vzneseným v žalobě žalovaný uvedl, že Finanční úřad ve Zlíně začal projednávat výsledky daňové kontroly dne 15.11.2006 (viz. položka č. 28 spisového materiálu Finančního úřadu ve Zlíně – Protokol o ústním jednání č.j. 241704/06/303933/4002 z 15.11.2006). Daňový subjekt nesouhlasil s hlavním předmětem jednání, z protokolu vyplývá, že se zavázal protokol prostudovat a vyjádřit se do 1.12.2006. Správcem daně mu k tomu byla rozhodnutím

z 20.11.2006 stanovena lhůta. 1.12.2006 se žalobce vyjádřil a navrhl provést svědeckou výpověď Ing. R. M. Výslech navrhovaného svědka Ing. R. M. byl proveden Finančním úřadem v Říčanech na základě dožádání správce daně dne 14.2.2007, o konání výslechu byl žalobce správcem daně písemně obeznámen, jak vyplývá z položky č. 36 neveřejné části spisového materiálu Finančního úřadu ve Zlíně, výslechu se však nezúčastnil. 7.3.2007 byl seznámen s výsledky doplněného řízení na základě vlastního požadavku, tedy s výsledkem svědka Ing. R. M. V rámci ústního jednání žalobce dne 7.3.2007 uvedl do protokolu, že se k předloženým dokumentům vyjádří 19.3.2007 a k projednání zprávy dojde 21.3.2007. 15.3.2007 pak žalobce požádal o prodloužení termínu a současně oznámil správci daně výpověď plné moci jeho zástupce. Správce daně rozhodnutím ze dne 21.3.2007 stanovil žalobci lhůtu pro podání vyjádření do 8 dnů od doručení tohoto rozhodnutí (tedy od 10.4.2007). Výzvou ze dne 21.3.2007 pak správce daně vyzval žalobce, aby se dostavil k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, a to dne 25.4.2007. Tato výzva byla doručena žalobci 10.4.2007. Žalobce dopisem ze dne 18.4.2007 požádal znovu správce daně o prodloužení lhůty k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, jakož i o prodloužení lhůty k podání vyjádření s navrhovaným termínem 31.5.2007. Žádost odůvodnil udělením plné moci daňovému poradci Ing. Lančíkovi, který se musí s celou věcí důkladně seznámit. Správce daně žalobci vyhověl a výzvou ze dne 20.4.2007 vyzval žalobce, aby se dostavil k projednání a převzetí zprávy v termínu, který sám žalobce navrhoval, tedy dne 31.5.2007. Ve výzvě bylo uvedeno, že odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Výzva byla doručena daňovému subjektu a daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 9.5.2007. Dne 20.4.2007 také správce daně vydal rozhodnutí, kterým prodloužil lhůtu pro podání vyjádření k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Toto rozhodnutí bylo doručeno daňovému poradci Ing. Lančíkovi rovněž dne 9.5.2007. Dne 10.5.2007 pak požádal žalobce o prodloužení lhůty pro podání vyjádření. Správce daně rozhodnutím ze dne 14.5.2007 prodloužení lhůty nepovolil. Rozhodnutí bylo doručeno dne 28.5.2007 Ing. Lančíkovi a dne 30.5.2007 žalobci. V úředním záznamu č.j. 147013/07/303933/4002 ze dne 31.5.2007 je uvedeno, že tohoto dne byla zaslána žalobci a zplnomocněnému zástupci Ing. Lančíkovi zpráva z kontroly č.j. 223100/06/303933/4002, a to vzhledem k telefonickému sdělení jednatele žalobce Ing. L., že se k převzetí nedostaví z důvodu technických problémů, které blíže nespécifikoval. Správce daně posoudil toto nedostavení k jednání jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy a poslal ji daňovému subjektu i jeho zástupci v poštovní zásilce s doručenkou v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly je uvedeno, že kontrola byla provedena ve dnech 21.6.2005 až 22.5.2007, zpráva je datována dnem 22.5.2007. Ke zprávě je připojen doklad o jejím doručení žalobci dne 18.6.2007 a doklad o doručení zprávy daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 19.6.2007 za použití fikce doručení dle § 17 odst. 5 ZSDP. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že žalobce se vyhýbal projednání a převzetí zprávy z daňové kontroly, a proto byl správce daně oprávněn postupovat dle ust. § 16 odst. 8 poslední věty ZSDP. Pokud se týká doručování zprávy daňovému poradci Ing. Radku Lančíkovi, doručováno bylo, adresát však nebyl podle sdělení pošty zastížen a zásilka určená do vlastních rukou byla dne 4.6.2007 uložena na poště. Žalobce nenamítal, že by se v dané době jeho zástupce na uvedené adrese nezdržoval. Zpráva tedy byla zástupci žalobce doručena v souladu s § 17 odst. 5 ZSDP uplynutím 15-ti denní úložní lhůty, tedy dne 19.6.2007. To, že se daňový subjekt dne 31.5.2007 nedostavil na projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole ze dne 22.5.2007, kdy sám požádal správce daně o prodloužení předchozího termínu, posoudil žalovaný tak, že se žalobce vyhýbal projednání a převzetí této zprávy a tím se také vzdal svého práva vyjádřit se k této zprávě. Nedůvodná námitka je, že nedošlo k výslechu svědka Ing. R. M., o jeho výslechu svědčí protokol o jeho výpovědi ze dne 14.2.2007. Pokud se týká výpovědi svědků M. S. a Mgr. L. W. žalobce si mohl v dostatečné lhůtě před konáním výslechu jména osob od

správce daně vyžádat, při výsledku těchto osob byl žalobce vždy přítomen. Pokud žalobce namítal nesprávné použití § 2 odst. 7 ZSDP, žalovaný uvedl, že toto ustanovení bylo aplikováno směrem k hodnocení důkazů předložených daňovým subjektem. Správce daně hodnotil důkazy podle své úvahy a v souladu s ust. § 2 odst. 3 ZSDP, jeho úvaha je obsažena ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v roce 2001-2004 byl základ daně zvýšen z důvodu vyloučení částek, které byly dle zjištění správce daně zahrnuty neoprávněně do daňových základů v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný shrnul, že v rámci předmětných odvolacích řízení přezkoumal zákonnost způsobu zjištění skutečností rozhodných pro vydání dodatečných platebních výměrů správcem daně, v čemž ze spisového materiálu nevyšly najevo skutečnosti žalobcem jako odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl žalovaný dle § 50 odst. 3 ZSDP přihlídnout.

Ve věci proběhlo dne 24. 4. 2012 jednání před Krajským soudem v Brně. Žalobce vznesl námitku prekluze, pokud se týká dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 333.250,- Kč. Žalovaný vyslovil souhlas s prekluzí daně za rok 2001. Dále žalovaný zdůraznil, že námitky podané v žalobě jsou zcela odlišné od těch, které uplatnil v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím. V napadeném rozhodnutí se žalovaný plně vypořádal s odvolacími námitkami, uplatněnými žalobcem, nezjistil nové skutečnosti, které by měly zásadní vliv na výrok rozhodnutí a které nebyly uplatněny samotným žalobcem. Odmítá tedy námitku žalobce, že v odvolacím řízení bylo postupováno nezákonně. Ve vztahu k námitkám týkajícím se doručování zprávy o výsledku daňové kontroly obdobně jako ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, jakým způsobem došlo k doručení, zdůraznil, že zástupci žalobce Ing. Lančíkovi bylo doručeno fikcí, do sídla jeho kanceláře. Zásilku si osobně nepřevzal, byla uložena na poště a 15. dnem úložní lhůty došlo k fikci doručení.

Žalobce pokud se týká skutečnosti, že žaloba obsahuje jiné námitky než odolání, poukázal na skutečnost, že obdobnou problematiku řešil zdejší soud, a to senát 31 Ca, přičemž následně byla věc projednána Nejvyšším správním soudem a rozhodnuta rozsudkem ze dne 29. 10. 2009, č.j. 1 Afs 79/2009-133. Ve vztahu k doručování zprávy o kontrole fikcí žalovaný uvedl, že tuto možnost nezpochybňuje, chybí mu ale zkoumání naplnění fikce doručení, tedy jestli se správní orgány zabývaly tím, zda se adresát, kterému mělo být takto doručeno, konkrétně zástupce žalovaného, zdržoval v místě doručení.

Předtím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s.ř.s.).

V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s.ř.s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Vyšel přitom z obsahu správního spisu.

S ohledem na žalobcem vznesenou námitku prekluze soud zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2008, č.j. 2993/08-1200-700284, stejně tak jako i rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 26.6.2007, č.j. 159799/07/303912/1503, které tomuto rozhodnutí předcházelo.

Námítka prekluze byla vznesena po lhůtě k podání žaloby. I v tomto případě je však nutno k ní přihlédnout, neboť bez o hledu na to, zda a kdy byla vznesena, je soud povinen otázkou prekluze se zabývat. Soud odkazuje na nálezn Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I ÚS 1419/07, podle kterého „*K prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Nebrání tomu ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat.*“

Soud dále vycházel z nálezů Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1792/07, podle kterého „*Lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nikoliv od data, kdy daňový subjekt přiznání podal.*“

Podle §47 ZSDP, odst. 2 věta první, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Jak soud zjistil ze správního spisu, daňová kontrola byla zahájena v roce 2005, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty u daně za příjmů právnických osob za rok 2001, která skončila konce roku 2004, aniž došlo k úkonu, v důsledku kterého by mohla lhůta začít běžet znovu.

Žalobce uváděl, že i když námitky uvedené v žalobě neuplatnil v odvolání, v odvolacím řízení při přezkoumání vyšly najevo, protože jsou na první pohled zřejmé ze spisu a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, tak že se s nimi žalovaný dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP měl při rozhodování zabývat a přihlédnout k nim. Pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v porušení § 50 odst. 3 ZSDP.

Podle § 50 odst. 3 věta první až třetí ZSDP, odvolací orgán přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.

Soud vyšel při přezkumu především z výše uvedeného ustanovení ZSDP a dále z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, podle kterého „*. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny.*“

Jedním ze základních předpokladů vzniku povinnosti odvolacího orgánu zabývat se odvolatelem neuplatněnými námitkami je, aby skutečnosti vyšly najevo. Soud připomíná, že žalobce v žalobě tvrdil, že nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem, přičemž na vyhýbání se projednání a převzetí zprávy nebylo z čeho usoudit, nedošlo k řádnému ukončení kontroly, došlo k nesprávnému doručování a vyhodnocování doručení právnímu zástupci žalobce. Dále došlo k pochybení při výsledku svědků a nesprávné aplikaci §2 odst. 7 ZSDP, tedy jedné ze základních zásad daňového řízení. V podrobnostech soud odkazuje na výše uvedené shrnutí žalobních námitek. Žalobce vyslovil přesvědčení, že žalovaný byl povinen se uvedenými pochybeními zabývat, ač v této souvislosti nevznesl v odvolání žádné námitky. Soud však dospěl k závěru, že žalovaný nikterak nepochybil pokud

se žalobcem v žalobě tvrzenými pochybeními nezabýval. Z obsahu spisu správního orgánu 1. stupně totiž nikterak nevyplývalo, že by správce daně měl v uvedených souvislostech pochybit. Ve spise správního orgánu 1. stupně je veškerý postup náležitě popsán a zdůvodněn, žalobce v uvedených souvislostech v odvolání nevznnesl žádné námitky. Ani ve spise žalovaného nejsou obsaženy žádné skutečnosti zpochybňující postup správního orgánu prvního stupně. Žalovaný tedy neměl žádný důvod se rozhodnutím správního orgánu z hlediska námitek uvedených až v žalobě zabývat. Za uvedené situace bylo dostačující, pokud žalovaný v závěru napadených rozhodnutí konstatoval, že ze spisového materiálu a z odvolání bylo zjištěno, že není důvod ke zrušení dodatečných platebních výměrů, tudíž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání. Vzhledem k uvedenému soud konstatuje, že žalovaný nepochybil.

K problematice, že odvolací orgán k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí soud cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24.1.2006 publikovaného pod č. 868/2006 Sb. NSS. „*V první řadě je nutno poznamenat, že slovo lze užitě v § 50 odst. 3 větě druhé d.ř. není přípustné vykládat – s ohledem na ústavní zásady enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli (viz. čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; viz. k tomu např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18.9.1996, sp. zn. II. ÚS 186/95, zveřejněné pod č. 83 ve sv. č. 6 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu) a s ohledem na to, že zákon ani v citovaném ustanovení ani nikde nestanoví jakákoliv, byť i abstraktní, kritéria pro správní úvahu odvolacího orgánu – jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (např. naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán. Vyjitím najevo nutno pak v ust. § 50 odst. 3 věty druhé d.ř. rozumět jakýkoliv způsob přibytí informace o skutečnosti, jenž může být pro výsledek řízení rozhodný, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za výšlou najevo. Jestliže tedy součástí správního spisu při rozhodování stěžovatele ve věci odvolání žalobce byly písemnosti týkající se v pořadí druhé daňové kontroly ve věci daňové povinnosti za totéž zdaňovací období, nepochybně je nutno považovat skutečnosti v nich zaznamenané za vyšlé najevo, neboť odvolací správní orgán je měl nepochybně ve své dispoziční sféře.*“

Dále se soud zabýval otázkou, zda je možno, aby žalobce v žalobě uplatnil námitky, které nebyly uplatněny v odvolacím řízení.

Při posouzení uvedené otázky soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č.j. 1 Afs 79/2009-133, (dostupného na www.nssoud.cz) na který odkazoval rovněž žalobce. „*...těmito otázkami se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2008 č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 (publikováno pod č. 1742/2009Sb. NSS). V něm vyjádřil názor, že „žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl“.* Pro omezení přezkumné činnosti správních soudů ve vztahu k námitkám neuplatněným v rámci správního řízení přitom neshledal rozšířený senát podklad v § 5, § 71 odst. 1 písm. d) ani v § 75 odst. 2 s. ř. s. Rozšířený senát pak dále zvažoval, zda jeho závěr platí i v případech, kdy procesní předpisy

upravují zásadu koncentrace řízení. Dospěl k názoru, že ustanovení o koncentraci správního řízení limituje uplatnění žalobních námitek procesně právního charakteru; námitky hmotně právní však nijak omezovat nelze. „Jinak řečeno žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl“. Svě závěry pak rozšířený senát výslovně vztáhl i na daňové řízení, kde procesní předpis (konkrétně § 50 odst. 3 daňového řádu) stanoví povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v zásadě jen v rozsahu požadovaném v odvolání. Toto ustanovení upravuje povinnosti správních orgánů i účastníků v odvolacím řízení a k pravidlům soudního přezkumu nemá bezprostřední vztah. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. „Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (...), nemůže zajisté žalobce (...) účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotně právních“.

Soud připomíná, že žalobce v žalobě namítal, že správní orgán prvního stupně pochybil, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem, přičemž na vyhýbání se projednání a převzetí zprávy nebylo z čeho usoudit, nedošlo k řádnému ukončení kontroly, došlo k nesprávnému doručování a vyhodnocování doručení právnímu zástupci žalobce. Dále došlo k pochybení při výsledku svědků a nesprávné aplikaci §2 odst. 7 ZSDP, tedy jedné ze základních zásad daňového řízení. Soud konstatuje, že se jednalo o námitky procesně právního charakteru. Žalobce argumentoval výše uvedeným rozsudkem NSS ze dne 29. 10. 2009, č.j. 1 Afs 79/2009-133, který zrušilo rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 – 99. V tomto rozsudku však NSS krajskému soudu výslovně vytkl, že „Námitky obsažené v části V. žaloby směřovaly k nesprávnému právnímu posouzení věci ze strany žalovaného. Ve smyslu citovaného názoru rozšířeného senátu (vydaného před rozhodnutím krajského soudu) postupoval krajský soud v rozporu se zákonem, pokud k těmto námitkám nepřihlédl.“. V předmětné věci jde však o námitky procesního charakteru. Jak vyplývá z výše uvedeného rozhodnutí NSS, ustanovení o koncentraci správního řízení uplatnění žalobních námitek procesně právního charakteru limituje. Žalobce nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl.

Vzhledem k uvedenému soud žalobu v souladu s § 78 odst. 7 zamítl jako nedůvodnou, pokud se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2008, č.j. 2995/08-1200-700284.

Na závěr soud poznamenává, že přestože dopěl k závěru, že z výše uvedených důvodů nelze napadené rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních námitek přezkoumávat, ze správního spisu zjistil, že postup žalovaného i správce daně byl v souladu s procesními předpisy a námitky žalobce nejsou důvodné. Jak ze spisu vyplývá, není pravdou, že by nebyl proveden výslech svědka Ing. R. M. Svědek vyslechnut byl a o datu jeho výsledku byl žalobce informován, nezúčastnil se ho, s obsahem jeho výpovědi byl seznámen. I o výsledku ostatních svědků byl žalobce informován, byť na předvolání nebylo uvedeno jméno svědka. Před provedením úkonu měl možnost se na jméno svědka dotázat, což neučinil. Při výsleších byl osobně účasten. Ve správním řízení nenamítal, že by v této souvislosti byl zkrácen na

svých právech. Rovněž při doručování nedošlo k žádnému pochybení. Vzhledem k okolnostem provázejícím snahy správce daně o projednání zprávy o výsledku daňové kontroly žalovaný oprávněně postupoval podle ust. §16 odst. 8 věta poslední ZSDP a přistoupil k odeslání zprávy v poštovní zásilce s doručenkou. Vzhledem k údajům pošty uvedeným na dokladu o doručení zástupci žalobce došlo k fikci doručení dle §17 odst. 5 ZSDP. Při hodnocení důkazů žalovaný postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, které jsou uplatněny v §2 ZSDP. Soud odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, které, jak zjistil ze správního spisu, objektivně popisuje ve vztahu k uplatněným námitkám průběh správního řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. V předmětném řízení byla podána žaloba proti dvěma rozhodnutím, přičemž žalobce byl úspěšný částečně, neboť jedno z napadených rozhodnutí bylo zrušeno. Soud mu tedy přiznal právo na náhradu za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč. (Žalobce zaplatil soudní poplatek v celkové výši 4 000,- Kč.). Zástupce žalobce uvedl, že náhradu nákladů řízení nepožaduje.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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 24.4.2012

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu