



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobce P.K.**, zastoupeného JUDr. Danou Kůsovou, advokátkou, se sídlem Plzeň, Škroupova 2, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 1. 2010, čj. 58/10-1300-401211, čj. 61/10-1300-401211, čj. 62/10-1300-401211, čj. 63/10-1300-401211, čj. 64/10-1300-401211

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13.1.2010, čj. 58/10-1300-401211, čj. 61/10-1300-401211, čj. 62/10-1300-401211, čj. 63/10-1300-401211 a čj. 64/10-1300-401211 (*dále jen napadená rozhodnutí*), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Přešticích (*dále jen správce daně*) dodatečné platební výměry ze dne 18.5.2009, čj. 20782/09/142970402080, čj. 20786/09/142970402080, čj. 20788/09/142970402080, čj. 20789/09/142970402080 a čj. 20815/09/142970402080 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr*), jimiž byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 a 1. až 4. čtvrtletí 2006.

II. Důvody žaloby

1. Žalobce označil napadená rozhodnutí za nezákonná a tvrdil, že byl jimi a v řízení, která jim předcházela, zkrácen na svých právech.

2. Uvedl, že podnikal od roku 1993 jako osoba samostatně výdělečně činná na základě živnostenského oprávnění s předmětem podnikání „Nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej včetně ambulantního“. Živnostenské oprávnění bylo na jeho žádost zrušeno rozhodnutím z 27.12.2006. Dne 31.10.2006 uzavřel se společností PERALEDA s.r.o. smlouvu o prodeji podniku podle § 476 a násl. obchodního zákoníku, kterou převedl na nabyvatele podnik, jenž provozoval jako fyzická osoba a následně nabyvateli předal protokolárně dne 1.11.2006 veškeré účetní doklady vázící se k převáděnému podniku. Dne 6.12.2006 převedl svůj obchodní podíl na uvedené společnosti na M.B..

První žalobní bod

3. Dne 10.12.2008 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2005 a 1. až 4. čtvrtletí 2006. Před zahájením kontroly i v jejím průběhu byl žalobce několikrát vyzván, aby předložil doklady, popř. další evidence, které je povinen vést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen ZDPH*) k prokázání nároku na odpočet daně. Správce daně nikdy žalobce nevyzval k předložení dokladů na prokázání správnosti daně na výstupu. Žalobce, kromě několika zanedbatelných případů, doklady nepředložil, neboť je předal nabyvateli při prodeji podniku a nabyvatele se nepodařilo přes veškeré úsilí kontaktovat, jak bylo uvedeno v protokolu o ústním jednání z 19.3.2009 i ve zprávě o kontrole z 30.4.2009. V obou dokumentech je konstatováno, že žalobci nebude uznán rozdíl částek nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění a částek uvedených v předložené evidenci a budou dodatečně doměřeny, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno.

4. Dle žalobce byla doměřená daň stanovena nesprávným způsobem. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP*) upřednostňuje stanovení daně dokazováním za dodržení zásad stanovených v § 2 ZSDP v součinnosti s daňovým subjektem, popř. třetími osobami. Pokud však daňový subjekt v průběhu důkazního řízení potřebnou součinnost neposkytuje nebo není schopen zajistit důkazní prostředky z důvodů neležících na jeho straně, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost i bez této součinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP. Dikci tohoto ustanovení je dle žalobce nutno chápat tak, že pokud nelze stanovit daň dokazováním, je správce daně nikoliv oprávněn, ale povinen přejít na pomůcky. Závěr, že nelze stanovit daň dokazováním, musí vyplývat z řízení důkazního.

5. Žalobce neměl k dispozici žádné účetní doklady, popř. jinou evidenci, nepodařilo se mu provést rekonstrukci účetnictví o přijatých ani o uskutečněných zdanitelných plněních. Stanovit v takovém případě daňovou povinnost pouze na výstupu na základě údajů, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání a jejichž výše nebyla žádným dokazováním ani potvrzena ani zpochybněna, a neuznat nárok na odpočet na vstupu s tím, že daňový subjekt nepředložil doklady, nelze. I když se daň stanovuje podle pomůcek, je povinností správce daně přihlídnout i k takovým okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny. Daň stanovená za použití pomůcek by neměla být

v rozporu se zřejmou realitou. Je evidentní, pokud žalobce uskutečnil prodej zboží za určité částky (daň na výstupu), že musel toto zboží i někde nakoupit (daň na vstupu). Postup správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů byl tedy v rozporu s § 2 a § 46 ZSDP.

Druhý žalobní bod

6. Dodatečné platební výměry byly vydány na podkladě zprávy o kontrole čj. 20401/09/142930400329. Zpráva však nebyla se žalobcem nikdy projednána, ani mu doručena. Tuto skutečnost žalobce namítal již v odvolání a jeho doplnění. Správce daně vydal 12.8.2009 rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 ZSDP, kterým dodatečné platební výměry opravil v části týkající se zprávy o kontrole a uvedl správné číslo jednací 434/09/142930. Žalovaný následně v rozhodnutích o odvolání ponechal v platnosti původní dodatečné platební výměry s nesprávným číslem jednací zprávy o kontrole, na základě které byly tyto výměry vydány, a ve výrokové části se nezabýval jejich správným zněním. Napadenými rozhodnutími tedy potvrdil rozhodnutí, která jsou neplatná podle § 32 odst. 7 ZSDP, a to z důvodu absence základní náležitosti, kterou je důvod rozhodnutí. Citované ustanovení ZSDP stanoví základní náležitosti rozhodnutí v odst. 2. Rozhodnutí nemusí být odůvodněno, ale musí z něho být vždy zřejmé, na základě čeho bylo vydáno. Pokud rozhodnutí neobsahuje odůvodnění, je jediným vodítkem ozřejmujícím adresátovi důvod jeho vydání odkaz na podklad, na základě kterého bylo vydáno. Správné označení tohoto podkladu je základní náležitostí takového rozhodnutí. Nelze se tedy přiklonit k názoru, že se jedná o pouhou chybu v psaní nebo počtech, a tuto nesprávnost nelze napravit postupem podle § 56 ZSDP. Napadenými rozhodnutími tak byla potvrzena neplatná rozhodnutí správce daně. V té souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 2345/07, podle kterého se v daňovém řízení ukládá povinnost jen rozhodnutími, která jsou řádně odůvodněna - § 32 odst. 1 ZSDP. Není-li tomu tak, jedná se o porušení práva na spravedlivý proces a možnou libovůli správního orgánu.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

8. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že důvod dodatečného vyměření daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích spočíval ve zjištění, že žalobce porušil § 73 ZDPH, neboť neunesl důkazní břemeno tím, že neprokázal tvrzení o přijetí zdanitelných plnění, když v průběhu daňové kontroly, až na zanedbatelné výjimky, nepředložil daňové doklady, na jejichž základě nárok na odpočet daně uplatnil. Správce daně v průběhu daňové kontroly žalobce vyzval mimo jiné k prokázání skutečností, které žalobce uvedl v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období a k předložení daňových dokladů na výstupu. Protože nebyly zpochybněny výstupy a správce daně mohl stanovit daň dokazováním, nebyl důvod pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalobce sice v rámci daňové kontroly nepředložil daňové doklady, kterými by v souladu s § 73 ZDPH prokázal nárok na odpočet daně, tato skutečnost však správci daně nebránila stanovit daňovou povinnost dokazováním. I kdyby však nastaly zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, skutečnost, že žalobce nepředložil daňové doklady prokazující nárok na odpočet daně, by v rámci konstrukce pomůcek neumožňovala uplatnit nárok na odpočet daně.

9. K druhému žalobnímu bodu uvedl, že žalobce nebyl postupem správce daně zkrácen na svých zákonem chráněných právech, neboť zpráva o kontrole ze dne 30.4.2009, čj. 434/09/142930, s ním byla řádně projednána a v rámci projednání byl seznámen i s vyčíslením dodatečně vyměřené daně. V dodatečných platebních výměrech sice správce daně uvedl nesprávné číslo zprávy o daňové kontrole (čj. 20401/09/142930400329), tuto zřejmou chybu v psaní však následně odstranil postupem podle § 56 ZSDP. Vzhledem k tomu, že základní náležitostí podle § 32 odst. 2 ZSDP není číslo jednacích zpráv o daňové kontrole, na základě níž byl dodatečný platební výměr vydán, a jeho absence nemá za následek neplatnost rozhodnutí, a rovněž vzhledem k tomu, že žalovaný tuto nepřesnost v psaní zákonným způsobem napravil, je námitka žalobce irelevantní. Zákoností postupu správce daně podle § 56 ZSDP se žalovaný zabýval rovněž v napadených rozhodnutích.

IV. Replika žalobce

10. K prvnímu žalobnímu bodu žalobce uvedl, že podstata sporu spočívá v tom, zda bylo v daném případě možno stanovit daň dokazováním, když nebyly k dispozici žádné daňové doklady. Pokud správce daně stanovil daň dokazováním, není možné z napadených rozhodnutí zjistit, o které důkazní prostředky se opíral. Nebylo tedy provedeno objektivně vedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu (viz rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 2095/07). Neobstojí tedy tvrzení žalovaného, že by prováděl nějaké dokazování ohledně daně na výstupu, potažmo na straně příjmů. Takové dokazování nemohlo být provedeno pro absenci dokladů. Byl proto namístě postup podle § 31 odst. 5 ZSDP.

11. K druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že se neztotožňuje s názorem žalovaného, že se jedná o chybu v psaní. Tomuto názoru by bylo možné přisvědčit pouze v případě, že by došlo k chybě v jednom písmenu nebo číslici, ale nikoliv v souboru číslic nebo písmen.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

12. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*).

13. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

14. Žaloba není důvodná.

První žalobní bod

15. Námitky obsažené v prvním žalobním bodu nebyly součástí odvolání, proto se jimi žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí nezabýval. Žalobce je uplatnil až v žalobě. Soud se tímto žalobním bodem věcně zabýval vycházející z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž může žalobce v žalobě vznést právní námitky, které ve správním řízení, resp. v odvolání proti správnímu rozhodnutí, nevznsl, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.5.2008, čj. 2Afs 49/2007-96, dostupný na www.nssoud.cz.

16. V rámci prvního žalobního bodu žalobce namítal, že měla být po provedené kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 a 1. až 4. čtvrtletí 2006 žalobci dodatečně stanovena daň nikoli dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP, ale za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP. Protože byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty dokazováním, shledával žalobce v postupu správce daně a žalovaného porušení § 2 a § 46 ZSDP.

Skutkový stav k prvnímu žalobnímu bodu

17. U žalobce byla 10.12.2008 zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 a 1. až 4. čtvrtletí 2006. Žalobce byl v rámci daňové kontroly zastoupen na základě plné moci Ing. Melcrovou. Zástupkyni žalobce byla téhož dne předána výzva k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, k předložení daňové evidence, knihy pohledávek a závazků, evidence majetku, výpisů z účtů, evidence pro daňové účely vedenou podle § 100 ZDPH, daňových dokladů prokazujících nárok na odpočet daně vystavených plátcem daně a zaúčtovaných podle zvláštního právního předpisu nebo evidovaných podle § 100 ZDPH u plátců, kteří nevedou účetnictví. Žalobce byl rovněž vyzván k prokázání, že odpočty daně na vstupu byly nárokovány v souladu s §§ 72 až 79 ZDPH, k předložení daňových dokladů na výstupu (vydaných faktur, příjmových pokladních dokladů), knihy jízd, inventarizace majetku a závazků k 31.12.2005 a k 31.12.2006 a dalších žalobcem zvolených důkazních prostředků. Lhůta původně stanovená do 29.12.2008 byla z důvodu pracovní neschopnosti zástupkyně žalobce prodloužena do 19.3.2009.

17. V rámci ústního jednání dne 19.3.2009 bylo zástupkyni žalobce sděleno, že s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 2.12.2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07, již dnem 30.9.2008 uplynula lhůta pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty (*dále jen DPH*) za 3. čtvrtletí 2005 a proto je kontrola DPH za toto zdaňovací období ukončena.

18. Zástupkyně žalobce byla 19.3.2009 seznámena s kontrolními zjištěními. Správce daně konstatoval, že žalobce nepředložil žádné doklady ani evidence, k jejichž předložení byl vyzván. Neprokázal tak splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovených v § 73 odst. 1 ZDPH, proto nebudou uznány částky nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, které uvedl do svých daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, a po kontrole budou doměřeny. Konkrétně správce daně sdělil, že nebude uznán odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku ř. 310 se základní sazbou daně:

4. čtvrtletí 2005 základ daně 1.331.250 Kč (19 %) doměřeno bude 252.938 Kč

1. čtvrtletí 2006 základ daně 602.194 Kč (19 %) doměřeno bude 114.417 Kč

2. čtvrtletí 2006 základ daně 44.826 Kč (19 %) doměřeno bude 8.517 Kč

3. čtvrtletí 2006 základ daně 112.526 Kč (19 %) doměřeno bude 21.380 Kč
 4. čtvrtletí 2006 základ daně 0 Kč (19 %) doměřeno bude 0 Kč.

Zástupkyně žalobce k uvedenému sdělila, že byly vyžádány opisy daňových dokladů od dodavatele EUROTEL Praha s.r.o. za telefonní hovory. Tyto doklady s evidencí vedenou podle § 100 ZDPH se zavázala předložit do 26.3.2009. V podání nazvaném doplnění skutečností v souvislosti s daňovou kontrolou z 26.3.2009 zástupkyně žalobce správci daně předložila *dle dohody daňové doklady pro účely DPH společně s evidencí DPH* peněžní deník – opis podle druhů za rok 2005 a 2006, kde jsou uvedeny krom jiných i platby za telekomunikační služby včetně příslušných faktur s tím, že *se ostatní doklady včetně vedené daňové evidence, jak již bylo dříve řečeno, dosud poplatníkovi přes veškeré úsilí nepodařilo sehnat*.

19. Zpráva o kontrole DPH čj. 434/09/142930 byla se zástupkyní žalobce projednána 30.4.2009 bez vyjádření zástupkyně žalobce. Na základě dokladů předložených při kontrole správce daně vyhodnotil odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku ř. 310 se základní sazbou takto:

4. čtvrtletí 2005 základ daně	1.331.250 Kč (19 %) DPH	252.938 Kč
doloženo při kontrole	5.209 Kč (19 %) DPH	990 Kč
rozdíl k dodatečnému doměření	1.326.041 Kč	251.948 Kč
1. čtvrtletí 2006 základ daně	602.194 Kč (19 %) DPH	114.417 Kč
doloženo při kontrole	5.249 Kč (19 %) DPH	998 Kč
rozdíl k dodatečnému doměření	596.945	113.419 Kč
2. čtvrtletí 2006 základ daně	44.826 Kč (19 %) DPH	8.517 Kč
doloženo při kontrole	7.101 Kč (19 %) DPH	1.030 Kč
rozdíl k dodatečnému doměření	39.407 Kč	7.487 Kč
3. čtvrtletí 2006 základ daně	112.526 Kč (19 %) DPH	1.380 Kč
doloženo při kontrole	7.101 Kč (19 %) DPH	1.350 Kč
rozdíl k dodatečnému doměření	105.425 Kč	20.030 Kč
4. čtvrtletí 2006 základ daně	0 Kč (19 %) DPH	0 Kč
při kontrole doloženo	6.054 Kč	1.151 Kč
rozdíl – bude uznán odpočet daně	6.054 Kč	1.151 Kč.

20. K tomu správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, že v evidenci, kterou plátce předložil ke kontrole, byly evidovány jen výdaje „doložené při kontrole“, ale údaje uvedené v ř. 310 podaných daňových přiznání k DPH byly vyšší. Vzniklé rozdíly plátce neprokázal žádnými doklady ani evidencí. To znamená, že neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně uvedených v § 73 odst. 1 ZDPH. Správce daně proto neuznal rozdíly částek nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, které si plátce nárokoval v daňových přiznáních DPH za uvedená čtvrtletí a částkami uvedenými v předložené evidenci a tudíž budou po kontrole dodatečně doměřeny. Za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 správce daně zohlednil v souladu s § 16 ZSDP nárok na odpočet daně z telekomunikačních služeb fakturovaných dodavatel EUROTEL Praha, přestože si plátce v daňovém přiznání za toto zdaňovací období nenárokoval žádný odpočet daně na vstupu.

21. Následně správce daně vydal dne 18.5.2009 dodatečné platební výměry (specifikované v úvodu rozsudku), jimiž byla žalobci doměřena DPH za 4. čtvrtletí 2005 až 3. čtvrtletí 2006 a

rozhodnuto o odpočtu daně za 4. čtvrtletí 2006, ve výši uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Ve všech platebních výměrech je uvedeno čj. zprávy o kontrole 20401/09/142930400329.

22. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce prostřednictvím své zástupkyně blanketní odvolání, které po výzvě správce daně doplnil. V odvolání namítal, že všechny platební výměry vycházejí ze zprávy o kontrole čj. 20401/09/142930400329, která s ním nebyla projednána. S poplatníkem byla 30.4.2009 projednána zpráva o kontrole DPH čj. 434/09/142930. Platební výměry, na základě kterých správce daně vyměřil daň, jsou v souladu s § 32 odst. 7 ZSDP neplatné, neboť v části výrokové odkazují na zprávu o kontrole, která nebyla s poplatníkem nikdy projednána, poplatníkovi není její obsah znám a je možné důvodně se domnívat, že se týká jiného daňového subjektu. Platební výměry tak ve výrokové části neobsahují zákonem předepsané náležitosti.

23. Žalovaný touto žalobou napadenými rozhodnutími (rovněž specifikovanými v úvodu rozsudku) odvolání žalobce zamítl. V odůvodnění zopakoval průběh daňového řízení a závěry zprávy o kontrole DPH čj. 434/09/142930, se kterými byl žalobce seznámen 30.4.2009, a vypořádal se s odvolací námitkou, jak bude uvedeno v souvislosti s druhým žalobním bodem. Uvedl dále, že daňovou kontrolou podle § 16 ZSDP správce daně prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 73 odst. 1 ZDPH je, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Jde o hmotně právní zákonný předpoklad oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, který daňový subjekt v daňovém řízení na základě výzvy správce daně čj. 35555/08/142930 ze dne 10. 12. 2008 dle § 31 odst. 9 ZSDP neprokázal, neboť daňové doklady pro uplatnění nároku na odpočet daně, vyjma dokladů dodavatele Eurotel Praha, nepředložil. Daňovou evidenci, záznamy a doklady k nim se vztahující je daňový subjekt povinen uchovávat po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či doměřit. Dle § 27 ZDPH je plátce povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původních dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně umožní k nim přístup bez zbytečného odkladu. Toto však daňový subjekt neučinil. Daňový subjekt si měl být vědom svého důkazního břemene a bylo na něm, aby si zajistil potřebné záznamy a doklady, které by měly vypovídací schopnost konkretizovat přijatá zdanitelná plnění k prokázání nároku na odpočet daně. V průběhu daňové kontroly a ani v rámci odvolacího řízení daňový subjekt nepředložil doklady, kterými by bylo prokázáno přijetí a rozsah plnění vykázaných v podaných přiznáních, na jejichž základě správce daně konkludentně vyměřil za jednotlivá čtvrtletí DPH. Daňový subjekt je podle § 31 odst. 9 ZSDP povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně hodnotí předložené důkazní prostředky, přitom nemůže ukládat daňovému subjektu, jaké důkazní prostředky má předkládat, s výjimkou dokladů a evidencí, které je subjekt povinen vést ze zákona. Správce daně předložené důkazní prostředky hodnotí za tím účelem, zda je osvědčí či neosvědčí jako důkaz, přičemž za účelem jejich hodnocení má právo jejich ověření. Protože ani v odvolacím řízení při přezkoumávání odvoláním napadeného rozhodnutí daňový subjekt nepředložil daňové doklady, které by prokázaly nárok na odpočet

daně v částkách vykázaných v daňových přiznáních, správce daně v souladu s § 73 ZDPH oprávněně dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty podle § 46 odst. 7 ZSDP za jednotlivá zdaňovací období (v odůvodnění rozhodnutí jsou uvedena konkrétní zdaňovací období a konkrétní částky). V odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně 4. čtvrtletí 2006 žalovaný uvedl, že správce daně v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH a § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP uznal odpočet daně uplatněný z telekomunikačních služeb, prokázaný na základě dokladů od dodavatele Eurotel Praha. V závěru žalovaný uvedl, že přezkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu požadovaném odvolatelem, vypořádal se s odvolací námitkou a neshledal existenci dalších skutečností, které by způsobily nezákonnost dodatečných platebních výměrů, či měly podstatný vliv na jejich výrok.

Právní hodnocení k prvnímu žalobnímu bodu

24. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Podle odst. 2 *má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně.* Podle § 73 odst. 1 ZDPH *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaučtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

25. Podle § 31 odst. 9 ZSDP *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.*

26. Správce daně po zahájení daňové kontroly vyzval žalobce v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP a § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP výzvou z 10.12.2008, krom jiného, i k předložení daňových dokladů vystavených plátcem daně, kterými plátce daně prokazuje nárok na odpočet daně (blíže viz odst. 17). Není tedy správné tvrzení žalobce v žalobě (odst. 3), že jej správce daně nevyzval k předložení dokladů k prokázání správnosti daně na výstupu. Zpochybnění daně na výstupu není zřejmé z protokolu o jednání z 19.3.2009 ani z protokolu o jednání z 30.4.2009, tzn. ani ze zprávy o daňové kontrole. Soud proto uzavírá shodně s vyjádřením žalovaného k žalobě, že v rámci daňové kontroly za uvedená zdaňovací období nebyly zpochybněny výstupy a tedy ani v daňovém přiznání uvedený odpočet daně na výstupu. Pokud žalobce v žalobě namítá (odst. 5), že *je evidentní, pokud uskutečnil prodej zboží za určité částky (daň na výstupu), musel toto zboží i někde nakoupit (daň na vstupu),* bylo jeho povinností podle § 31 odst. 9 ZSDP, nákup tohoto zboží prokázat, tedy ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH prokázat za jednotlivá zdaňovací období v daňovém

přiznání uplatněný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění své ekonomické činnosti.

27. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že nemá k dispozici účetní doklady, neboť uzavřel 31.10.2006 smlouvu o prodeji podniku se společností PERALEDA s.r.o., které předal předávacím protokolem z téhož dne veškerou účetní dokumentaci a následně převedl svůj obchodní podíl ve společnosti PERALEDA s.r.o. na M.B. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce byl v době prodeje podniku jedním ze dvou jednatelů uvedené společnosti, do 6.12.2006, a od tohoto data je jediným jednatelem M.B. Smlouvu o prodeji podniku podepsal žalobce jménem svým jako prodávající a jménem svým jako kupující, zástupce společnosti PERALEDA s.r.o. Správce daně v souvislosti s dříve zahájenou kontrolou daně z příjmů fyzických osob žalobce vyzval společnost PERALEDA s.r.o., se sídlem Jeremiášova 870, Praha 5, k předložení účetnictví žalobce, zásilka byla vrácena s tím, že je adresát na uvedené adrese neznámý. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 5 správci daně sdělil, že je společnost PERALEDA s.r.o. nekontaktní, od ledna 2007 nepodává daňová přiznání, místním šetřením v sídle bylo zjištěno, že na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlí. Správce daně v souvislosti s kontrolou daně z přidané hodnoty vyzval žalobce podle § 31 odst. 9 ZSDP a § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP výzvou z 10.12.2008, aby prokázal, že odpočty daně na vstupu byly nárokovány v souladu s §§ 72 až 79 ZDPH (odst. 17). Žalobce k výzvě správce daně doložil jen faktury související s telekomunikačními službami poskytnutými dodavatelem Eurotel Praha.

28. Při posouzení, zda za této situace bylo správné stanovit daň dokazováním, jak učinil správce daně, nebo podle pomůcek, jak namítá v žalobě žalobce, je nutno vycházet z ust. § 31 odst. 1 – 5 ZSDP. Podle § 31 odst. 1 ZSDP *dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný*. Podle odst. 2 *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci*. Podle odst. 3 *není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky*. Podle odst. 4 *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem*. Podle odst. 5 *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem*.

29. Způsob stanovení daňové povinnosti je podle § 31 ZSDP založen na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. *Daňový subjekt je k výzvě správce daně učiněné podle § 31 odst. 9 ZSDP povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést, a to vždy, dokonce i v případě, že by nesplnění zákonné povinnosti nezavinil, anebo by mu bylo účetnictví odcizeno či zničeno* (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68). Tím je míněno, že je pouze a jen v zájmu daňového subjektu, aby si v případě, že se rozhodne uplatňovat slevy a odpočty na daních, řádně vedl účetnictví a související evidence. Jedině tak bude schopen uplatňované nároky věrohodně prokázat a doložit. Jeho povinností je rovněž, jak uvádí žalovaný, uchovávat daňovou evidenci, záznamy a doklady k nim se vztahující po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či doměřit, neboť podle § 27 ZDPH *je plátce povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původních dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně umožní k nim přístup bez zbytečného odkladu.*

30. Až v případě, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost podle § 31 odst. 9 ZSDP prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, a nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů nelze stanovit dokazováním, přičemž tato nemožnost stanovit daň dokazováním musí být objektivní, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to za použití pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky 1) daňový subjekt neplnil některé ze svých povinností pro dokazování, 2) bez součinnosti daňového subjektu nebylo možné stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2007, čj. 8Afs 8/2006-157, www.nssoud.cz). Důvodem stanovení daně podle pomůcek je tak nejen nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, ale současně i skutečnost, že je naprosto vyloučeno stanovení daně dokazováním.

31. Vlastní daňovou povinností je podle § 4 odst. 1 písm. n) a l) ZDPH daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období. Odpočet daně je definován v § 72 odst. 1 ZDPH jako přijatá zdanitelná plnění použitá pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu, která lze uplatnit dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Při stanovení vlastní daňové povinnosti tedy jde o porovnání daně na výstupu a na vstupu. V daném případě o dani na výstupu nebyly pochybnosti. Ohledně daně na vstupu žalobce k výzvě správce daně doložil poskytnutí telekomunikačních služeb od dodavatele Eurotel Praha, tzn., že část nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění prokázal. Nedoložil nárok na odpočet daně na vstupu, jak jej uplatnil na ř. 310 daňového přiznání (u přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku). Nedoložil, že došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v rozsahu uváděném v daňovém přiznání a tedy, že si odpočty DPH uplatnil oprávněně. Přesto by z titulu tohoto odpočtu chtěl dosáhnout snížení základu daně prostřednictvím pomůcek. Žalobce v daném případě vychází z předpokladu, pokud není údaj uvedený v daňovém přiznání prokázán, protože nepředložil účetnictví a příslušnou daňovou evidenci, je nutno stanovit daň podle pomůcek. Chce dosáhnout toho, aby se vycházelo ze základu daně, jak byl uveden v daňových přiznáních s tím, že by se na nedoložení přijatých zdanitelných plnění měly aplikovat pomůcky a tím by se snížil základ daně. Nic takového ale

zákon neumožňuje. *Pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlašoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu, res. jeho nepředložení, a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2007 – 77, www.nssoud.cz). *Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004, čj. 2Afs 25/2003-88, www.nssoud.cz). Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, *i kdyby nastaly zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, skutečnost, že žalobce nepředložil daňové doklady prokazující nárok na odpočet daně, by v rámci konstrukce pomůcek neumožňovala uplatnit nárok na odpočet daně*. Závěr, že nelze stanovit daň dokazováním, musí vyplývat z řízení důkazního. Skutečnost, že se žalobci v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových z důvodu, že doklady za jednotlivá zdaňovací období nemá k dispozici, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. V daném případě nebylo možné stanovit daň podle pomůcek, protože nebyla splněna druhá podmínka, když daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním. Žalobce v rámci dokazování část nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění předloženými důkazy prokázal, část nároku se mu prokázat nepodařilo pro nekontaktnost společnosti PERALEDA s.r.o., které dle svého tvrzení veškeré své účetní doklady předal a jiné důkazní návrhy, které by prokazovaly uskutečnění jím přijatých zdanitelných plnění (byť by jimi byl řetězec nepřímých důkazů – např. kopie faktur od dodavatelů nebo výsledky navržených svědků) v daňovém řízení neučinil a povinností správce daně nebylo za daňový subjekt důkazní prostředky vyhledávat.

32. Namítá-li žalobce, že byl za této situace postup správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů v rozporu s § 2 a § 46 ZSDP, není toto jeho tvrzení správné. V § 2 ZSDP jsou upraveny základní zásady daňového řízení. Z tvrzení žalobce v žalobě není zřejmé, kterou z tam uvedených zásad měl správce daně porušit. Tvrdí-li žalobce, že měla být daň stanovena pomůckami a nikoli dokazováním, pak lze usuzovat na zásadu stanovenou v § 2 odst. 1, kde je uvedeno, že *při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení*. Tvrdí-li žalobce v žalobě, že ZSDP *upřednostňuje stanovení daně dokazováním za dodržení zásad stanovených v § 2 ZSDP v součinnosti s daňovým subjektem, popř. třetími osobami*, lze usuzovat na zásadu uvedenou v § 2 odst. 2 ZSDP, podle něhož *správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*. K porušení obou uvedených zásad daňového řízení v daném případě nedošlo, neboť správce daně postupoval při dodatečném vyměření daně v souladu s § 31 odst. 1 – 4 ZSDP a v součinnosti s žalobcem daň stanovil dokazováním, když před tím žalobce vyzval, a to opakovaně, jak uvádí sám žalobce, k prokázání jím uváděných skutečností v daňovém přiznání a důkazy žalobcem předložené při dodatečném vyměření daně zohlednil. Rovněž v souvislosti s porušením § 46 není v žalobě specifikováno, k porušení kterého z 10 tam uvedených odstavců mělo dojít ze strany správce daně. Z tvrzení v žalobě, *i když se daň stanovuje podle pomůcek, je povinností*

správce daně přihlédnout i k takovým okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny, lze usoudit, že má žalobce na mysli porušení § 46 odst. 3 ZSDP, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Daň nebyla dodatečně vyměřena podle pomůcek, proto nemohlo k porušení tohoto ustanovení dojít. Soud na základě výše uvedeného uzavírá, že správcem daně, resp. žalovaným, nebyl porušen § 2 odst. 1, 2 ZSDP ani § 46 odst. 3 ZSDP, neboť v daném daňovém řízení nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami a správce daně správně dodatečně stanovil žalobci daň dokazováním.

33. Správné není také tvrzení žalobce v replice, *pokud správce daně stanovil daň dokazováním, není možné z napadených rozhodnutí zjistit, o které důkazní prostředky se opírá.* Ve zprávě o kontrole je uvedeno na základě jakých dokladů předložených při kontrole správce daně vyhodnotil odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění a je zde vyčíslen za každé zdaňovací období základ daně, částka doložená při kontrole a rozdíl k dodatečnému doměření (viz odst. 18 a 19). Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen prostřednictvím své zástupkyně v daňovém řízení dne 30.4.2009. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce namítal pouze uvedení nesprávného čísla jednacímho zprávy o daňové kontrole v dodatečných platebních výměrech, obdobně jako v žalobě v druhém žalobním bodu. Žalovaný v napadených rozhodnutích zopakoval průběh daňového řízení a krom jiného uvedl, že *dne 26. 3. 2009 daňový subjekt doručil správci daně „doplnění skutečností v souvislosti s daňovou kontrolou“, ve kterém předložil daňové doklady s evidencí DPH ...* Na jiném místě odůvodnění pak uvedl po citaci § 73 odst. 1 ZDPH, že podle tohoto ustanovení *jde o hmotně právní zákonný předpoklad oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, který daňový subjekt v daňovém řízení na základě výzvy správce daně č.j. 35555/08/142930 ze dne 10. 12. 2008 dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. neprokázal, neboť daňové doklady pro uplatnění nároku na odpočet daně, vyjma dokladů dodavatele Eurotel Praha na částku ... Kč, nepředložil.* V odůvodnění napadených rozhodnutí se následně žalovaný zcela logicky vypořádal s jedinou odvolací námitkou výše uvedenou a v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP konstatoval, že *neshledal existenci dalších skutečností, které by způsobily nezákonnost napadeného rozhodnutí správce daně, či měly podstatný vliv na výrok tohoto rozhodnutí.*

34. Soud se na závěr ztotožňuje s vyjádřením žalovaného k žalobě, kde je uvedeno: *Protože nebyly zpochybněny výstupy a správce daně mohl stanovit daň dokazováním, nebyl důvod pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalobce sice v rámci daňové kontroly nepředložil daňové doklady, kterými by v souladu s § 73 ZDPH prokázal nárok na odpočet daně, tato skutečnost však správci daně nebránila stanovit daňovou povinnost dokazováním.*

Druhý žalobní bod

35. Správce daně s žalobcem, resp. zástupkyní žalobce v daňovém řízení, projednal zprávu o předmětné daňové kontrole dne 30.4.2009, a to zprávu označenou číslem jednacím 434/09/142930. V této zprávě je podrobně uvedeno, na základě jakých dokladů předložených při kontrole správce daně vyhodnotil odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění,

a zcela konkrétními částkami za jednotlivá zdaňovací období je vyčíslen základ daně, částka doložená při kontrole a rozdíl k dodatečnému doměření. Stejně částky, jaké jsou pro jednotlivá zdaňovací období uvedeny v daňové zprávě, jsou uvedeny i v dodatečném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Pokud správce daně následně zjistil, že je v dodatečných platebních výměrech uvedeno nesprávné číslo jednacích daňové kontroly (č.j. 20401/09/142930400329), na základě níž byly tyto vydány, pak bylo zřejmé, že se jedná o chybu v psaní a správně zvolil k odstranění této chyby postup podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, podle něhož *stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší*. Dne 12.8.2009 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, které bylo žalobci doručeno 20.8.2009 a kterým opravuje z úřední povinnosti rozhodnutí, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období. Tímto rozhodnutím byla ve výroku příslušného dodatečného platebního výměru opravena původně uvedená věta „Č.j. zprávy o kontrole: 20401/09/142930400329" na „Č.j. zprávy o kontrole: 434/09/142930" s tím, že ostatní údaje uvedené v rozhodnutí zůstávají v platnosti. V odůvodnění jednotlivých rozhodnutí je uvedeno, že v dodatečném platebním výměru (uvedeno vždy příslušné č.j.) *došlo ve výroku tohoto rozhodnutí k chybnému označení č.j. zprávy o daňové kontrole, na základě které byl stanoven základ daně a dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty*. Dle názoru soudu, se v daném případě zcela nepochybně jednalo o zřejmou chybu v psaní a jiný způsob jejího napravení zákon o správě daní a poplatků nezná. Není proto správné tvrzení žalobce, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období vychází ze zprávy o kontrole č.j. 20401/09/142930400329, která však s ním nebyla projednána, proto jsou neplatné. Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla s žalobcem projednána, v dodatečných platebních výměrech vydaných na jejím základě však byla označena chybným číslem jednacím, což bylo způsobeno zřejmou chybou v psaní, která byla v souladu se zákonem o správě daní a poplatků odstraněna. Uvedená chyba v označení čísla jednacích zprávy o daňové kontrole se nedotkla označení jednotlivých platebních výměrů číslem jednacím. Platební výměry zatížené zřejmou nesprávností, která byla následně v souladu se zákonem odstraněna, se proto nestaly neplatnými ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP. Proto žalovaný nepochybil, když ve výroku napadených rozhodnutí označil jednotlivé platební výměry číslem jednacím přiděleným jim při jejich vydání. Z jednotlivých platebních výměrů ve spojení s příslušným opravným rozhodnutím tak bylo bez pochyb zřejmé, na základě čeho byla vydány.

36. Nepřípadné je srovnání dané situace se situací řešenou Ústavním soudem v nálezu ze dne 14.5.2008, sp.zn. I. ÚS 2345/07, kde se jednalo o situaci, kdy napadeným rozhodnutím celního ředitelství bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky, která v řízení vystupovala jako ručitel, proti výzvě k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka vydané celním úřadem. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka správní žalobu, kterou se domáhala vyslovení nicotnosti napadených rozhodnutí s námitkou, že výzva ručiteli nesplňovala náležitosti rozhodnutí, což dle názoru stěžovatelky vyplývá mj. z § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Napadeným rozsudkem krajského soudu byla její žaloba zamítnuta s odůvodněním, že celní zákon neupravoval konkrétní procesní postup při vydávání výzvy ručiteli a že výzva

nebyla rozhodnutím o vyměření celního dluhu. Stěžovatelka podala kasační stížnost, kterou však Nejvyšší správní soud zamítl, protože se ztotožnil s názorem krajského soudu, že v případě výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku cla a daně se nejedná o aplikaci hmotného práva, neboť k tomu došlo již ve vyměřovacím řízení. Ústavní soud se v citovaném nálezu zabýval povahou výzvy ručiteli k uhrazení splatného dluhu za dlužníka a dovodil, že se ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka aktualizuje teprve tehdy, nesplnil-li sám dlužník svůj dluh včas a řádně. Až výzvu ručiteli lze proto považovat za rozhodnutí, kterým je ručiteli ukládána povinnost. V mezidobí vstoupilo v platnost ust. § 260l odst. 1 celního zákona, dle kterého celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla a daní ručiteli v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné. Ústavní soud zde odkázal na náleze ze dne 30.5.2000, ve kterém konstatoval, že podle § 32 odst. 1 ZSDP lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím s předepsaným obsahem s tím, že se této povinnosti nemůže správní orgán zbavit odvoláním na to, že povinnost uhradit daňový nedoplatek přešla na nového majitele ze zákona, protože daňová povinnost byla původnímu poplatníkovi řádně vyměřena. Dle Ústavního soudu však nebyla vyměřena novému poplatníkovi podle ZSDP. Analytická právní věta zde zní: *Pokud správní soudy nerespektují bez řádného odůvodnění skutečnost, že v daňovém resp. celním řízení lze ukládat povinnosti a přiznávat práva pouze rozhodnutím, které je řádně doručeno, jejich postup je poznamenán prvky libovůle a představuje porušení práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a dále porušení čl. 11 odst. 5 Listiny.*

37. V dané právní věci však není pochyb o povaze správcem daně vydaných dodatečných platebních výměrů. Správce daně o výsledku zjištění učiněných v rámci daňové kontroly sepsal podle § 16 odst. 8 ZSDP zprávu o daňové kontrole pod čj. 434/09/142930, kterou s žalobcem 30.4.2009 řádně projednal. Pokud je v následně vydaných dodatečných platebních výměrech uvedeno jiné číslo jednacích zpráv, podle níž byly vydány, pak je z obsahu zprávy o daňové kontrole a obsahu dodatečných platebních výměrů zřejmé, že byly vydány na základě závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole čj. 434/09/142930, s žalobcem projednané dne 30.4.2009 a že při vyhotovení dodatečných platebních výměrů došlo k chybě v psaní. Dodatečné platební výměry tak jsou rozhodnutími s předepsaným obsahem, neboť v nich byl uveden ve smyslu § 32 odst. 3 ZSDP důvod rozhodnutí, který však byl označen jiným číslem jednacím a došlo tak podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP k zřejmé chybě v psaní při stanovení daňové povinnosti, která byla podle tohoto ustanovení, tedy v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, odstraněna. Dodatečné platební výměry tak nelze označit za neplatné podle § 32 odst. 7 ZSDP z důvodu absence základní náležitosti, kterou je důvod rozhodnutí.

Závěr Krajského soudu v Plzni

38. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

39. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Plzni dne 30. března 2012

JUDr. Jana Daňková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Martina Kerberová