



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **J. Š.**, zastoupeného Ing. Tamarou Šterbovou, daňovou poradkyní, se sídlem 686 01 Uherské Hradiště, V Teničkách 614, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 5839/10-1300-706595 ze dne 14. 5. 2010 se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

[1] Na základě výsledků provedené daňové kontroly zahájené dne 24. 4. 2009 správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 177.080,- Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 a současně mu sdělil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 35.416,- Kč, neboť dle žalovaného žalobce na výzvu správce daně nedoložil požadované důkazní prostředky a neprokázal tak oprávněnost nároku na odpočet DPH z faktury od dodavatele DETVA spol. s r. o. Napadeným rozhodnutím žalovaného pak bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí

[2] Výzvou k dokazování dle ust. § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 ZSDP vyzval správce daně žalobce k prokázání nároku na odpočet u faktury vystavené dne 20. 11. 2006 dodavatelem DETVA spol. s r. o., DIČ: CZ 25340671 (v základu daně 932.000,- Kč; daň 19 % 177.080,- Kč), jejímž předmětem mělo být provedení zateplovacího systému na akci základní školy ve Veselí nad Moravou. Žalobce převzal výzvu osobně dne 10. 6. 2009 v průběhu ústního jednání, kdy mu byly současně objasněny požadavky z ní vyplývající. V patnáctidenní lhůtě ode dne doručení výzvy a ani v žalobcem navrhované prodloužené lhůtě do 10. 8. 2009 však na výzvu nereagoval a požadované důkazní prostředky nepředložil, ač byl dne 23. 7. 2009 při ústním jednání poučen o následcích neprokázání jím deklarovaných skutečností. Správce daně ve výzvě konkrétně označil písemnosti, které měl daňový subjekt předložit (vyúčtování akce vystavenými fakturami, rozpis provedených prací, doklady o úhradách včetně zápisu do daňové evidence), současně mu však ponechal dispozici k předložení dalších relevantních důkazů. Výzva byla srozumitelná, což žalobce potvrdil do protokolu. Současně byla splnitelná, protože žalobce měl prokázat pouze ty skutečnosti, které sám tvrdil předložením předmětné faktury. S výsledkem daňové kontroly byl žalobce seznámen při ústním jednání konaném dne 8. 9. 2009, a protože neměl žádné připomínky, správce daně přikročil k projednání zprávy, daňovou kontrolu ukončil a téhož dne vydal dodatečný platební výměr č.j. 46797/09/311921702968, jímž byla žalobci doměřena daň na vstupu ve výši 177.080,- Kč.

[3] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má při prokazování skutečností uvedených v daňovém přiznání dvě základní povinnosti. První povinností je daň přiznat, v tomto smyslu jej stíhá břemeno tvrzení. Druhou navazující povinností je toto tvrzení prokázat, v tomto smyslu stíhá daňový subjekt břemeno důkazní. Daňový subjekt tak nese důkazní břemeno ve vztahu k údajům uvedeným v daňovém přiznání. Na správci daně není, aby prokazoval „krácení daně“, neboť ten prokazuje skutečnosti taxativně uvedené v § 31 odst. 8 ZSDP. Žalobce k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet nepředložil žádný relevantní důkazní prostředek. Správce daně se sám pokusil zjistit, zda společnost DETVA, s. r. o. deklarované práce skutečně provedla přímo z účetnictví této společnosti. Společnost DETVA, s. r. o. je však v likvidaci a likvidátor nemá k dispozici její účetnictví z důvodu nekontaktnosti jednatele pana R. M. Tuto skutečnost však nelze připisovat k tíži správce daně. Důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením daňový subjekt dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP neunesl. Proto správce daně takovéto plnění z nároku na odpočet vyloučil a dodatečně doměřil daň na vstupu ve výši 177.080,- Kč.

[4] K námitce žalobce, že spis neobsahuje žádný záznam správní úvahy, který by mohl být podkladem pro dodatečné stanovení daně, žalovaný uvedl, že správní úvaha a právní závěry jsou zaznamenána ve zprávě o výsledku daňové kontroly, kde je též zrekapitulován průběh řízení. Za nedůvodnou považuje žalovaný též námitku, že kontrola byla nepředvídatelným způsobem ukončena a není jasné, zda ukončena je, či zda trvá a námitku, že daň byla vyměřena, aniž by žalobci byla dána možnost se ke zjištění správce daně vyjádřit. Před ukončením daňové kontroly bylo žalobci umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, příp. mohl navrhnout její doplnění. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 9. 2009 vyplývá, že k výsledkům uvedeným ve zprávě žalobce neměl žádné připomínky a zpráva s ním byla projednána. Kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2006 tak byla řádně ukončena. Tvrzení daňového poradce v podání ze dne 1. 10. 2009, že se žalobce nestačil vzpamatovat a zareagovat na to, co se vlastně projednává, není relevantní. Samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předcházela ústní jednání ze dne 10. 6. 2009 a dne 23. 7. 2009, v jejichž průběhu správce daně s daňovým subjektem projednal požadavky výzvy k dokazování. Takže zjištění projednávána v průběhu jednání dne 8. 9. 2009

pro něj nebyla nová, neboť žalobce byl na následky neprokázání tvrzených skutečností již dříve upozorněn. Případná příprava osnovy protokolu o ústním jednání předem nemůže být v dané věci na závalu. Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou a podepisuje ho kromě správce daně i daňový subjekt, popř. jeho zástupce. Proto nelze spravedlivě tvrdit, že ústní jednání proběhlo jinak, než jak je v tomto protokolu potvrzeno.

[5] Po ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru zástupce žalobce při nahlížení do spisu dne 23. 9. 2009 a dále dne 1. 10. 2009 vznesl námitky ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP směřující proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a proti nezákonnému ukončení daňové kontroly. Správce daně těmto námitkám pro jejich opožděnost nevyhověl. Nicméně jejich důvodnost přezkoumal postupem podle § 50 odst. 3 ZSDP v rámci odvolacího řízení. K námitce směřující proti kontrolnímu oddělení, které nezajistilo, aby poznámky o provedené kontrole byly kompletní a nemohlo s nimi být manipulováno, když listiny nejsou očíslovány, zaujal žalovaný následující stanovisko. Uvedené písemnosti jsou pouze tzv. pracovní deníky sloužící výlučně pro potřeby správce daně, dle nichž lze prověřovat činnost správce daně provádějícího daňovou kontrolu z hlediska správnosti metodiky a kontrolních postupů. Pokud nebyly jednotlivé strany listů, z nichž je pracovní deník složen, číslovány, nemohlo to mít žádný vliv na otázku dodatečného doměření daně, neboť důvod doměření daně, kterým bylo neunesení důkazního břemene (nedoložení žádných důkazních prostředků) tím nemohl být zmanipulován. Průběh dokazování je zachycen dostatečným způsobem ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Protože žalobce žádné důkazy nepředložil, správce daně žádné jim navržené nebo předložené důkazní prostředky nemohl ani vyloučit ani hodnotit. Daňový spis tak obsahuje jak přezkoumatelný závěr, tak i popis postupu pracovníků kontrolního oddělení. Správce daně postupoval v souladu se zákonem a dodatečně stanovený základ daně z příjmů odpovídá skutkovému stavu.

III.

Žalobní argumentace

[6] Žalobce se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, případně též zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr č.j. 46797/09/311921702968 vydaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou k dani z přidané hodnoty za nezákonný a nepřezkoumatelný z důvodu významných procesních pochybení správních orgánů při vydání rozhodnutí a též pro nesprávné posouzení věci. Žalobce setrvává na všech bodech uvedených v odvolání proti platebnímu výměru a na svých námitkách uvedených do protokolu. Konkrétně vytýká tyto vady:

1/ Rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru je nepřezkoumatelné, neboť bylo vydáno za stavu, kdy odvolání žalobce nebylo úplné a správní orgán nevyzval odvolatele k jeho doplnění. V odvolání zcela abscentuje, co žalobce navrhuje.

2/ Žalobce zaviněním správce daně nemohl uplatnit všechny odvolací námitky, protože neznal správní úvahy žalovaného a správce daně mu do doby vydání rozhodnutí o odvolání neodpověděl na jeho dotazy vznesené při nahlížení do spisu při ústním jednání dne 23. 9. 2009. Žalobce byl připraven doplnit své odvolání poté, co získá vyjádření správce daně na své dotazy směřující ke zjištění, na základě jakých správních úvah bylo přikročeno k doměření daně. Ve spise však nebyla žádná správní úvaha správce daně ani hodnocení stavu. Reakce na dotazy žalobce až v rozhodnutí o dovolání považuje žalobce za porušení dvojinstančnosti řízení. Spis nebyl číslován a neobsahoval žádné důkazy.

3/ Správce daně s žalobcem řádně neprojednal zprávu o výsledku daňové kontroly a doposud tak daňovou kontrolou zákonem předvídaným způsobem neukončil. V protokole č.j. 46667/09/311930705006 je uvedeno, že správce daně se žalobcem projednal a předal mu

zprávu o daňové kontrole během pouhých patnácti minut. Za tuto dobu nemohl být sepsán a vytištěn ani protokol. Žalobci tak nebyla dána možnost se k těmto výsledkům vyjádřit.

4/ Žalobce nesouhlasí se způsobem vyřízení jeho námitky podané dne 1. 10. 2009, o které bylo rozhodnuto dne 21. 10. 2009, č.j. 51587/09/311930702947, kdy jediným důvodem nevyřízení námitky je její údajné pozdní uplatnění. Je přesvědčen, že právo podávat námitky mu svědčí v kterékoliv fázi řízení. Požaduje i přezkoumání zákonnosti postupů při vyřizování jeho námitek.

5/ Žalobce podal dne 17. 1. 2010 odvolání proti zastavení řízení ve vztahu k podaným námitkám (č.j. 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947), o kterém nebylo dosud rozhodnuto, přestože úzce souvisí s projednávaným odvoláním. Žalobce je přesvědčen, že odvolací správní orgán se ve svých rozhodnutích k č.j. 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947 zabýval jinou otázkou, než která byla předmětem řízení. Žalobce se neodvolával proti rozhodnutí o podaných námitkách, ale proti rozhodnutí o zastavení řízení o podaných námitkách. Odvolací orgán se vyjádřil k přípustnosti odvolání, ale nebylo dosud fakticky o jeho odvoláních rozhodnuto, neboť rozhodnutí o odvoláních neobsahují zákonem předepsané odůvodnění a jsou proto neplatná popř. nicotná.

6/ Platební výměr č.j. 46797/09/311921702968 vydaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou nemá náležitosti uvedené v ust. § 32 ZSDP, když hmotněprávní předpis a číslo účtu příslušné banky nejsou uvedeny přímo ve výroku rozhodnutí. Číslo účtu je navíc uvedeno až za lhůtou k plnění a výrok tak nemá náležitosti předepsané zákonem. Z tohoto důvodu považuje žalobce platební výměr za neplatný.

7/ Správce daně nepředložil jediný relevantní důkaz o tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo. Pouze uvedl že se „může domnívat, že se neuskutečnilo“. Žalobce ačkoliv sdělil, že výzvě k dokazování rozumí, zjevně ji nepochopil. Z textu protokolu sice plyne, že správce daně žalobci výzvu vysvětloval, avšak obsah jeho vysvětlení není v protokolu zaznamenán. Důkazem má být žádost o prodloužení lhůty, ve které žalobce zdůvodňuje nutnost prodloužení lhůty skutečností, že se mu nedaří zkontaktovat osoby a firmy, se kterými spolupracoval, aby mohl doložit, že ty zařadily faktury do svého účetnictví. Z odůvodnění žádosti tak plyne to, co správce daně nezaznamenal do protokolu o ústním jednání. Tedy, že správce daně vysvětlil žalobci jeho povinnost tak, že má doložit zařazení rozporovaných faktur do evidence u jeho dodavatelů, příp. odběratelů, jinak požadavky výzvy nesplní. Požadavek žalovaného tak byl pro žalobce objektivně nesplnitelný. Skutečnost, že žalobce vzal žádost o prodloužení lhůty zpět, není podstatná. Výzva je tedy neurčitá a žalobce je nadto vyzván, aby správcí daně v podstatě opatřil pomůcky pro doměření daně. O použití pomůcek ale správce daně žalobce neinformoval.

8/ Odvolací orgán je povinen přezkoumat podané odvolání po právní stránce bez omezení, jinak nelze dostát zásadám zákonnosti uvedeným v § 2 ZSDP.

IV.

Stanovisko žalovaného

[7] V písemném vyjádření k žalobě setrval žalovaný na skutkové a právní argumentaci uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. Ke své dřívější argumentaci rovněž doplnil, že odvolání je podáním ve smyslu ust. § 21 odst. 8 ZSDP a musí z něj být patrné, kdo je činí, čeho se týká a co navrhuje. Výzva k doplnění podání je na místě pouze tehdy, když podání má vady, pro které není způsobilé k projednání. Žalobce ve svém odvolání výslovně návrh změny nebo zrušení rozhodnutí, jak vyžaduje ust. § 48 odst. 2 písm. f) ZSDP, neuvedl, avšak z obsahu odvolání odvolací orgán dovodil, že se odvolatel domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. S přihlédnutím k zásadě přiměřenosti a hospodárnosti pak nebylo nutné, aby odvolatel postupem dle ust. § 48 odst. 5 ZSDP vyzýval k doplnění odvolání.

[8] Námitka žalobce, že v důsledku nezodpovězení jeho dotazů, nemohl uplatnit všechny odvolací důvody, je nedůvodná, neboť se všemi relevantními skutečnostmi byl žalobce prokazatelně seznámen ve zprávě o daňové kontrole. Vyjádření žalovaného v průběhu ústního jednání dne 23. 9. 2009 byla vyhodnocena jako námitky ve smyslu ust. § 16 odst. 4 ZSDP. Ty však může daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, podávat proti postupu pracovníka správce daně nejpozději ke dni skončení daňové kontroly. Na základě námítky podané po ukončení daňové kontroly již nemůže dojít k nápravě nezákonného postupu pracovníka správce daně a proti negativnímu rozhodnutí o námitkách zároveň nelze podat samostatný opravný prostředek. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o jejím výsledku dne 8. 9. 2009. Námitky ze dne 23. 9. 2009 jsou tak opožděné. Pokud se však žalovaný námitkami zabýval v rámci odvolacího řízení, jeho postup je zcela v souladu se zákonem (§ 50 odst. 3 ZSDP) a současně i ve prospěch daňového subjektu, kdy takto nemohlo dojít k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Námitku proti postupu správce daně „na zákonný zásah při projednání výsledků daňové kontroly“ žalovaný pro opožděnost odmítl. Současně však byl daňový subjekt poučen o možnosti uplatnit případné námitky v rámci odvolání proti věcnému rozhodnutí, tj. platebnímu výměru. Této možnosti žalobce využil a žalovaný se s uvedenou námitkou podrobně věcně vypořádal v napadeném rozhodnutí.

[9] K bodu 4 žaloby tedy, že o odvolání proti zastavení řízení ve vztahu k podaným námitkám (k č.j. 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947) nebylo dosud rozhodnuto, odkázal žalovaný na předložený spisový materiál, který dokládá, že obě uvedená odvolání byla odvolacím orgánem vyřízena dne 5. 3. 2010, tak že byla zamítnuta. V obou případech se jedná o situaci, kdy žalobce podal námitky, kterým správce daně pro opožděnost nevyhověl. Přestože se dle § 16 odst. 6 ZSDP nelze proti rozhodnutí o námitkách samostatně odvolat, o čemž byl žalobce poučen, podal odvolání, které správce daně prvního stupně pro nepřipustnost dle § 49 odst. 2 písm. a) ZSDP zamítl. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání č.j. 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947 byla následně dne 17. 1. 2010 opět napadena odvoláními žalobce. Žalovaný v této fázi řízení rozhodoval o odvolání proti rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce pro nepřipustnost. Žalovaný se tedy ve svých rozhodnutích nezabýval jinou otázkou, než která by byla předmětem odvolání.

[10] Dle žalovaného výrok dodatečného platebního výměru obsahuje všechny náležitosti, tedy jak hmotněprávní předpis tak číslo účtu správce daně. Tvrzení žalobce, že mu správce daně vysvětlil jeho povinnosti účelově tak, že je povinen doložit zařazení předmětných faktur do evidence u jeho dodavatelů, je účelové. Správce daně pouze navrhoval daňovému subjektu další možnosti, jak prokázat oprávněnost uplatněných daňových výdajů. Měl-li žalobce pochybnosti o významu obsahu výzvy, mohl se správce daně v průběhu kontroly dotázat. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by byl povinen zaznamenat do protokolu doslovně způsob vysvětlení písemné výzvy k dokazování. Pokud žalovaný v průběhu ústního jednání shrnuje obsah určité písemnosti, v protokolu pouze konstatuje, že k takovém úkonu došlo. Takový postup není v rozporu se zákonem a odpovídá zavedené praxi s ohledem na rozsáhlost některých při ústních jednáních projednávaných dokumentů. K námitce žalobce ohledně rozsahu přezkumu odvolání žalovaný uvedl, že odvolací orgán přezkouvává napadené rozhodnutí pouze v rozsahu požadovaném v odvolání. Přezkum rozhodnutí nad rámec odvolání je odvislý od hodnocení správce daně, pokud dojde k závěru, že jsou k takovému postupu dány relevantní důvody. V daném případě však žalovaný takové důvody neshledal. S ohledem na shora uvedené navrhl žalovaný žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Právní hodnocení soudu

[10] Krajský soud v Brně přezkoumal v intencích žaloby napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Žaloba byla podána včas osobou k tomu oprávněnou. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 s. ř. s.

[11] Nejprve se soud zabýval otázkou povinných náležitostí odvolání, které jsou vymezeny v ust. § 48 odst. 4 ZSDP. Lze sice přisvědčit žalobci, že odvolání proti platebnímu výměru výslovně neobsahuje výslovně, čeho se žalobce odvoláním domáhá. Ovšem uvedl-li žalobce, že dodatečně stanovený základ daně a daň neodpovídá skutkovému stavu, procesní postup při dodatečném stanovení daně je v rozporu se zákonem, spis daňového subjektu neobsahuje žádný záznam správní úvahy, který by mohl být podkladem pro dodatečné stanovení daně, přičemž není jisté, zda vůbec byla ukončena daňová kontrola, potom nepochybně bylo úmyslem žalobce dožadovat se zrušení napadeného rozhodnutí. Soud je proto toho názoru, že z odvolání bylo možné dovodit, čeho se žalobce domáhá. Bylo by sice vhodnější vyzvat žalobce dle § 48 odst. 5 ZSDP, ovšem postup správce daně, který nevyzval odvolatele k doplnění odvolání nelze v tomto případě považovat za takovou podstatnou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. I kdyby totiž na základě výzvy žalobce odvolání nedoplnil, musel by správce daně pečlivě rozlišit, zda je i nadále dána absence esenciálních náležitostí bránících řádnému projednání věci, nebo se jedná pouze o nedostatek formálních náležitostí, jejichž nepřítomnost nebrání dalšímu řízení. Pouze v prvním případě by pak byly dány důvody pro zastavení řízení. Odvolání jako každé jiné podání v daňovém řízení musí být posouzeno podle svého obsahu. Dle názoru soudu předmětné odvolání bylo projednatelné, ač všechny zákonem stanovené náležitosti odvolání nebyly výslovně vyjádřeny, ovšem byly seznatelné z jeho obsahu. Pokud tedy odvolání netrpí esenciálními vadami podání, je na ně nutno hledět jako na řádně podané.

[12] Soud považuje za nedůvodnou námitku žalobce, že nemohl uplatnit všechny odvolací důvody, protože neznal správní úvahy žalovaného a správce daně mu do doby vydání rozhodnutí o odvolání neodpověděl na jeho dotazy. Se všemi relevantními skutečnostmi a důvody, které vedly k doměření daně, byl žalobce prokazatelně seznámen, a to především zprávou o daňové kontrole, která obsahovala jak právní tak skutkové hodnocení věci. Žalobce v podaném odvolání uvedl, že další zákonné důvody pro odvolání a důkazy je podporující navrhne poté, co obdrží doplnění sdělení důvodů k rozdílu mezi daní přiznanou a daní dodatečně vyměřenou a rozhodnutí o podaných námitkách. Sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní č.j. 50593/09/311921702968 obdržela zástupkyně žalobce dne 29. 10. 2009 a žalovanému byla tato písemnost vložena do schránky dne 2. 11. 2009. O námitkách žalobce podle ust. § 16 odst. 6 ZSDP vznesených písemně dne 1. 10. 2009 a při ústním jednání dne 23. 9. 2009 bylo rozhodnuto dne 21. 10. 2009 tak, že jim správce daně z důvodu opožděnosti nevyhověl. Žalobce tak měl k dispozici jím požadované kompletní podklady, na základě kterých mohl přistoupit k doplnění podaného odvolání. Žalobce byl navíc odborně zastoupen daňovou poradkyní, a proto bylo možné po něm spravedlivě požadovat, aby do svého odvolání uvedl, popř. doplnil všechny odvolací námitky, které hodlal uplatnit. O odvolání proti platebnímu výměru bylo rozhodnuto až dne 14. 5. 2010, tedy několik měsíců poté, kdy se žalobce mohl seznámit s výše uvedenými podklady. Žalovaný neměl povinnost žalobce k doplnění odvolacích námitek vyzývat, neboť podané odvolání odvolací důvody obsahuje a jejich rozšíření tak bylo věcí žalobce a nikoliv žalovaného (§ 48 odst. 7 ZSDP).

[13]] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 96/2007-134 ze dne 26. 6. 2008 (přístupném na www.nssoud.cz) účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkajícími se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Projednání znamená především možnost reagovat na předestřené závěry správce daně, tedy možnost zaujmout odlišné stanovisko. Z obecného hlediska je možné, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Taková situace, může např. nastat, souhlasí-li daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly anebo z nějakého důvodu nechce využít možnosti vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. V těchto případech pak, i pokud je obsah zprávy rozsáhlý a složitý, je možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. Ve zde projednávané věci byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole dne 8. 9. 2009. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 9. 2009, č.j. 46667/09/311930705006, jehož předmětem bylo projednání, spolupodepsání a převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly, vyplývá, že jednání se uskutečnilo v době od 7:30 do 7:45 a projednána byla zpráva o výsledku daňové kontroly v rozsahu pěti stran. Dle protokolu žalobce převzal a podepsal zprávu o výsledku daňové kontroly č.j. 44553/09/311930705006, k jejímuž obsahu neměl žádných připomínek. Současně neměl žádné připomínky ani proti obsahu protokolu. Bylo jistě na uvážení žalobce, kolik času věnuje studiu a četbě zprávy o výsledku daňové kontroly. Není tedy rozhodné, že jednání trvalo pouhých 15 minut, neboť obsah zprávy se nejeví jako rozsáhlý a složitý. Navíc za situace, kdy samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předcházela dvě ústní jednání, při kterých byl žalobce seznámen s požadavky výzvy k dokazování. Důležité nicméně je, zda byla žalobci dána skutečně možnost reagovat na předestřené závěry správce daně. Z uvedeného protokolu, proti jehož obsahu žalobce nic nenamítal, a který vlastnoručně podepsal, vyplývá, že tuto možnost měl. A protože k výsledkům daňové kontroly žádné připomínky neměl, bylo skutečně možné, aby k seznámení s obsahem zprávy, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Daňová kontrola tak byla řádným způsobem ukončena.

[14] Pokud však nyní žalobce namítá, že mu nebyla dána možnost se k výsledku daňové kontroly vyjádřit, je nutné mít na paměti, že protokol o ústním jednání v daňovém řízení je dle § 12 odst. 1 ZSDP veřejnou listinou, přičemž v poznámce pod čarou k tomuto ustanovení se odkazuje na § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Z uvedených zmínek o veřejné listině v daňovém řádu, zejména pak z odkazu v poznámce pod čarou - který, třebaže nemá normativní povahu, je zpravidla významnou pomůckou při výkladu právního předpisu - nelze než usoudit, že zákonodárce měl v úmyslu pojmu veřejné listiny ve smyslu daňového řádu dát stejný význam, jaký je mu dán v základním procesním předpisu občanského soudního řízení, občanském soudním řádu. V § 134 odst. 1 o. s. ř. je uvedeno, že listiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci, jakož i listiny, které jsou zvláštními předpisy prohlášeny za veřejné, potvrzují, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo potvrzeno. Toto ustanovení jednak definuje veřejné listiny stanovením jejich obecných atributů a současně konstruuje vyvratitelnou domněnku pravdivosti jejich obsahu. Není sice vyloučeno brojit proti pravdivosti veřejné listiny, tj. proti jejímu věcnému obsahu. Ovšem vzhledem k domněnce pravdivosti obsahu veřejné listiny, důkazní břemeno spočívá především na účastníkovi pravdivost popírajícímu. Není-li pravdivost veřejné listiny (zde protokolu) vyvrácena prokázáním opaku, považuje soud pro účely hodnocení důkazů obsah listiny za pravdivý. Ve zde projednávané věci je tvrzení žalobce, že mu nebyla dána možnost

se k výsledkům kontroly vyjádřit, v rozporu s obsahem protokolu č.j. 46667/09/311930705006. Protože však žalobce pravdivost předmětného protokolu nijak nevyvrátil, považuje soud průběh projednání zprávy o daňové kontrole zachycený v protokole za pravdivý. Ostatně, kdyby skutečně měl žalobce již v průběhu projednávání daňové kontroly výhrady proti obsahu protokolu, mohl odepřít podpis protokolu a uplatnit námitky proti jeho obsahu. Což však také neučinil.

[15] Z ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP vyplývá, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že toto právo má daňový subjekt pouze do té doby, dokud nebyla daňová kontrola ukončena. Po vydání platebního výměru lze veškeré námitky formulovat v odvolání a ty jsou pak posuzovány jako námitky odvolací a nikoliv jako námitky ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně 29 Ca 17/2003 ze dne 12. 1. 2005). Správce daně tedy nepochybil, pokud námitce ze dne 1. 10. 2009, tedy podané v době po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečné platebního výměru, z důvodu opožděného uplatnění nevyhověl a vypořádal se s ním v odvolání.

[16] U bodu 5 žaloby je nutné nejdříve zrekapitulovat podstup správce daně. Dne 23. 9. 2009 při nahlížení do spisu vznesla zástupkyně daňového subjektu námitky proti pracovníkům kontrolního oddělení, o kterých bylo rozhodnuto dne 21. 10. 2009 rozhodnutím č.j. 51586/311930702947, tak že jim správce daně z důvodu opožděnosti nevyhověl. Dne 1. 10. 2009 podal žalobce námitku „proti postupu správce daně – nezákonný zásah při projednání výsledků daňové kontroly“. O této námitce bylo rozhodnuto rozhodnutím č.j. 51587/09/311930702947 ze dne 21. 10. 2009 tak, že jí správce daně z důvodu opožděnosti nevyhověl. V poučení u obou výše cit. rozhodnutí bylo uvedeno, že se proti rozhodnutí nelze samostatně odvolat. Přesto si žalobce podal proti rozhodnutí č.j. 51586/311930702947 a č.j. 51587/09/311930702947 dne 9. 11. 2009 odvolání. Tato odvolání byla dne 8. 12. 2009 správcem daně zamítnuta rozhodnutími č.j. 57505/09/311930702947 a č.j. 57503/09/311930702947, neboť proti rozhodnutí o námitkách se nelze samostatně odvolat (§ 16 odst. 6 ZSDP). Proti těmto rozhodnutím se žalobce opět odvolal dne 17. 1. 2010. O odvolání proti rozhodnutím č.j. 57505/09/311930702947 a č.j. 57503/09/311930702947 bylo rozhodnuto rozhodnutím č.j. 3309/10-1500-704293 a č.j. 3310/10-1500-704293 ze dne 4. 3. 2010 tak, že odvolání byla zamítnuta dle § 49 odst. 2 ZSDP. Tato rozhodnutí byla doručena zástupkyni žalobce dne 17. 3. 2010 a žalobci veřejnou vyhláškou dne 15. 4. 2010. Lze tedy uzavřít, že o odvoláních proti rozhodnutí 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947 rozhodnuto bylo. Tato rozhodnutí o odvolání odůvodnění obsahují. Žalovaný ve svém rozhodnutí vyložil, z jakého důvodu odvolání zamítl, a ač dle názoru soudu pochybil, pokud odvolání proti rozhodnutí 57503/09/311930702947 a č.j. 57505/09/311930702947 zamítl dle § 49 odst. 2 písm. a) ZSDP, a nikoliv dle § 50 odst. 6 ZSDP, nemůže mít toto pochybení vliv na zákonnost zde projednávaného žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se navíc s předmětnými námitkami podanými dne 23. 9. 2009 a dne 1. 10. 2009 vypořádal v rámci odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru postupem dle § 50 odst. 4 ZSDP. Dle tohoto ustanovení odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Soud tedy neshledává pochybení správce daně ani v rozsahu přezkumu v rámci odvolání.

[17] Dle ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená. Soud se nejprve zabýval vymezením rozsahu výroku daňových rozhodnutí. Dle usnesení Ústavního soudu III. ÚS 702/01 a II. ÚS 702/01 (přístupném na www.nalus.cz), výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích. S ohledem na shora uvedené soud shledal, že jak uvedení hmotněprávního předpisu (strana 1 platebního výměru) tak číslo účtu banky (strana 3 platebního výměru) jsou součástí výroku rozhodnutí. Zda je číslo účtu uvedeno před nebo za lhůtou k plnění není významné. Z výše cit. ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP také vyplývá, že zákon nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, když stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ve výroku předmětného platebního výměru je uveden jak zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (hmotněprávní předpis), tak zákon č. 337/1992 Sb. (procesní předpis). Neuvedení konkrétního ustanovení zákona nemůže být důvodem neplatnosti nebo nicotnosti daňového rozhodnutí. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 18/2005 ze dne 28. 7. 2005 (přístupného na ww.nssoud.cz) nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí. Dodatečný platební výměr č.j. 46797/09/311921702968 má tedy všechny zákonné náležitosti.

[18] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván dle § 31 odst. 9 ZSDPS. Správce daně může vyzývat daňový subjekt k prokázání pouze toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Naproti tomu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Povinností žalobce tedy bylo nejenom předložit daňové doklady splňující formální požadavky, ale zároveň i prokázat, že došlo k faktickým plněním, které těmto dokladům odpovídají. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Zákonný nárok na odpočet je tak podmíněn jednak formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, který musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Výzvou ze dne 10. 6. 2009 správce daně vyzval žalobce ve smyslu ust § 16 odst. 1 písm. c) a ust. § 31 odst. 9 ZSDP k doplnění dokazování. Výzva byla žalobcem převzata téhož dne při ústním jednání, kdy do protokolu č.j. 35990/09/311930705006 uvedl, že výzvě rozumí. Žalobce však požadované skutečnosti nedoložil ani poté, co byl dne 23. 7. 2009 při ústním jednání poučen o případných následcích. Po správci daně nelze spravedlivě požadovat, aby zjišťoval či posuzoval, zda žalobce výzvu pochopil, či nikoliv, když navíc sdělil, že ji rozumí. Lze naopak uvést, že správce daně vynaložil dostatečné úsilí k tomu, aby byl žalobce náležitě poučen a to jednak u ústního jednání dne 10. 6. 2009 a dále pak i u jednání ze dne 23. 7. 2009. Z ust. § 12 odst. 4 ZSDP nelze dovodit, že by správce daně měl povinnost zaznamenat „slovo od slova“, jakým způsobem písemnou výzvu k doplnění dokazování žalobci vysvětlil. Nicméně i kdyby správce

daně sdělil, že jedním ze způsobů vyhovění výzvy, by bylo např. doložení faktur zařazených do evidence u dodavatelů, nelze proti tomu nic namítat. Již samotný obsah písemné výzvy je jasný a jednoznačný. Soud má tedy za to, že výzva splnitelná byla, neboť žalobce měl prokázat pouze svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Pokud tedy žalobce uplatnil výše uvedený nárok na odpočet daně, byl povinen prokázat, že se skutečně jedná o výdaje ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dodavatelské faktury samy o sobě takovým důkazem nejsou, neboť listinný doklad není bez dalšího důkazem o tom, že tímto dokladem deklarované plnění bylo uskutečněno. Jen pro úplnost soud dodává, že daň nebyla doměřena za použití pomůcek, jak se žalobce domnívá. Správce daně totiž měl pochybnosti pouze ohledně části uplatněných výdajů nepřistoupil tedy ke stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP.

[19] Pokud pak žalobce v žalobě uvádí, že setrvává na svých námitkách uvedených jak do protokolu tak podaných písemně, aniž by konkrétně uvedl o jaké námitky se jedná a kdy byly podány, je tento žalobní bod zcela nekonkrétní a proto není možné se jím podrobněji zabývat. Nicméně většina jím uplatněných námitek byla součástí žalobních bodů, se kterými se soud vypořádal. Navíc žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal i s námitkami žalobce, ke kterým po skončení daňové kontroly pro opožděné uplatnění nebylo možné přihlížet.

[20] Jelikož uplatněné žalobní námitky nebyly shledány důvodné, soud žalobu postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

VI. Náklady řízení

[21] O nákladech řízení o žalobě soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovaný byl ve věci úspěšným, avšak soud nezjistil, že by mu vznikly náklady, jež by přesahovaly náklady jeho jinak běžné administrativní činnosti, a proto mu náhradu nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. (*Od 1.1.2012 v důsledku novely s.ř.s., provedené zákonem č.303/2011 Sb. platí, že kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u soudu, který napadené rozhodnutí vydal*). Stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (ust. § 105 odst. 2, § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 20.12.2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu