



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: J. P., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený advokátem JUDr. Richardem Třeštíkem,
sídlem Masarykova 1120/43, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 39224/17/5300-22441-708274,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2017, č. j. 39224/17/5300-22441-708274, (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, kterým byla žalobci k jeho odvolání Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vůči dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008, dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 ve výši 370 032 Kč a penále ve výši 74 006 Kč, rozhodnuto tak, že rozhodnutí ze dne 10. 11. 2011 bylo změněno v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstal výrok tohoto rozhodnutí beze změny. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011 i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 13. 12. 2010.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě shrnul, že dne 22. 3. 2010 u něj správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2007 a ledna až prosince roku 2008, přičemž správce daně žalobci nesdělil žádné důvody, které jej k zahájení daňové kontroly vedly. Dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008, kterým mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 ve výši 417 973 Kč, podle žalobce správce daně vydal, aniž by daňovou kontrolu řádně ukončil. K odvolání žalobce správce daně vydal rozhodnutí dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, kterým dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 370 032 Kč. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 24. 5. 2012, č. j. 6019/12-1300-506002, nevyhovělo jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011. Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 312/2012 - 52, (dále i jen „zrušující rozsudek“) bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem pro vady řízení zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalovaný správci daně uložil, aby s žalobcem projednal zprávu o kontrole a předal mu ji k podpisu. Správce daně následně vyrozuměl právního zástupce žalobce o tom, že dne 12. 7. 2017 s ním bude projednána a předána zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2007 a ledna až prosince 2008 č. j. 122011/10/178930506078. Stanovený den byla právnímu zástupci žalobce předložena zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 122011/10/178930506078, která měla být sepsána dle údaje uvedeného na první straně této zprávy dne 30. 11. 2010 a jež obsahovala 26 stran textu. Zároveň byl právnímu zástupci žalobce předložen již sepsaný protokol o ústním jednání č. j. 1754881/17/2503-60561-501586, týkající se zhodnocení důkazních návrhů, a protokol o projednání a předání zprávy o kontrole. K obsahu uvedených dokumentů se právní zástupce žalobce do předložených protokolů vyjádřil, vznesl námitky a navrhnul další důkaz a požádal o poskytnutí lhůty v trvání jednoho měsíce k podrobnějšímu seznámení se s obsahem zprávy a k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a k přednesení důkazních návrhů. U předkládané zprávy o kontrole rovněž namítl, že projednávání zprávy o kontrole probíhalo v rámci odvolacího řízení, což je v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Dne 14. 8. 2017 zaslal žalobce správci daně své vyjádření ke zprávě o kontrole. Dne 4. 9. 2017 zaslal správci daně číslo jednací zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem. Dne 18. 8. 2017 obdržel právní zástupce žalobce přípis žalovaného nazvaný *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení*. Dne 4. 9. 2017 v rámci stanovené lhůty zaslal žalobce na odpověď na uvedenou výzvu k vyjádření. Dne 8. 9. 2017 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým byl žalobce zkrácen na svých právech, je nezákonné a řízení, které mu předcházelo, trpělo vadami. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. Stejně jako ve své předešlé žalobě žalobce namítal, že dodatečný platební výměr a rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011 mohly být vydány až po řádném ukončení daňové kontroly. To se nestalo a s ohledem na toto pochybení správce daně bylo vydání napadených dodatečných platebních výměrů nezákonné. Tato jejich nezákonnost nemůže být zhojena v rámci odvolacího řízení. Žalobce odkázal na § 143 odst. 3 daňového řádu, na základě kterého k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly.
6. To, že řízení o kontrole žalovaný pojímá v rozporu s tímto ustanovením, vyplývá z jeho tvrzení uvedeného v bodě 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobce neměl již právo se v rámci ústního jednání o zprávě o kontrole ze dne 12. 7. 2017 k obsahu zprávy o kontrole vyjádřit a neměl ani právo vznášet další důkazní návrhy, a dále z jeho písemného podání ze dne 17. 8. 2017, nazvaného *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, které ačkoliv obsahovalo ve svém označení sousloví „výzva k vyjádření“, žádné právo žalobce k něčemu se vyjádřit neposkytovalo.
7. Dále žalobce uvedl, že má k dispozici dvě zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty zpracované dne 30. 11. 2010 a opatřené č. j. 122011/10/178930506078, které však nejsou totožné a obsahově se liší. Existence dvou zpráv o kontrole se stejným číslem jednacím a dnem zpracování je v rozporu se zákonem. Dále namítal, že obě zprávy o kontrole měly být dle svého textu provedeny podle zákona o správě daní a poplatků, ačkoliv jedna z nich byla žalobci předána dne 12. 7. 2017, tj. v době, kdy podle § 264 odst. 1 daňového řádu se všechna řízení zahájená podle zákona o správě daní a poplatků měla dokončit a práva a povinnosti z nich plynoucí posoudit podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Z obsahu zprávy o kontrole, která byla předána žalobci dne 12. 7. 2017, je zcela zřejmé, že tato zpráva byla sepsána po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, tj. již v době platnosti daňového řádu.
8. Žalovaný se dále v bodě 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí odmítl zabývat obsahem rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, neboť podle něj se tento rozsudek netýkal zdaňovacího období, za které probíhala daňová kontrola. Uvedený rozsudek se však podle žalobce bezprostředně týkal jednání R. V. vůči žalobci, ke kterým došlo mimo jiné v průběhu roku 2008, a nepřímo se také týká jednání R. V. vůči žalobci, ke kterým mělo dojít také v průběhu roku 2007.
9. Žalobce uzavřel, že výše popsany postup správce daně a žalovaného byl podle něj v rozporu s § 88 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu a že s ním nebyla řádně projednána zpráva o kontrole.
10. Vedle toho žalobce namítl, že daň z přidané hodnoty za období 3. čtvrtletí roku 2007 mu byla stanovena po uplynutí lhůty pro její stanovení dle § 148 daňového řádu a zároveň po uplynutí lhůty pro její vyměření dle § 47 zákona o správě daní a poplatků.
11. Rovněž namítl, že žalovaný rozhodl o rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, a nikoliv o rozhodnutí ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008, což bylo v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Uvedl, že v řízení provedeném po zrušujícím rozsudku postupoval v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

intencích právního názoru krajského soudu uvedeného ve zrušujícím rozsudku, když Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj uložil označené vady řízení odstranit. Správce daně pak zpracoval dosud absentující reakci na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2010, ve kterém žalobce navrhoval pokračování v dokazování, a seznámil žalobce se zhodnocením důkazních návrhů v rámci protokolovaného ústního jednání dne 12. 7. 2017. Následně pak doplnil do zprávy o daňové kontrole odkazy na protokol o tomto ústním jednání a zprávu o daňové kontrole se žalobcem projednal. Takovýto postup, tj. provádění nápravy vad, jimiž je zatíženo řízení před správcem daně, v odvolacím řízení je podle něj v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, přičemž odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016 - 55. Doměření daně bylo podle žalovaného provedeno na základě výsledku daňové kontroly, neboť výše daně stanovené dodatečným platebním výměrem plně koresponduje s výsledkem kontrolního zjištění.

13. Za nepravdivé žalovaný označil tvrzení žalobce, podle kterého mu nebylo umožněno se v rámci projednání zprávy o daňové kontrole vyjádřit k jejímu obsahu a navrhnout další důkazy. Vyjádření žalobci umožněno bylo, což vyplývá z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1755027/17/2503-60561-501586, kde je jeho vyjádření zaznamenáno. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu pak platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ke změně tohoto výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Návrhy žalobce obsažené ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2010 správce daně zhodnotil a v rámci ústního jednání protokolovaného pod č. j. 1754881/17/2503-60561-501586 dne 12. 7. 2017 žalobce seznámil s tím, že na základě jeho vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Žalobce v tomto případě nebyl oprávněn činit další návrhy na doplnění výsledku kontrolního zjištění, resp. správce daně nebyl povinen jakékoli návrhy žalobce ve zprávě o daňové kontrole zohlednit. Jeho postup, kdy v rámci projednání zprávy o daňové kontrole vyjádření a návrh žalobce pouze zaznamenal do protokolu, aniž na něj dále věcně reagoval, je tedy zcela v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalovanému není zřejmá žádná souvislost mezi tímto zcela zákonným postupem správcem daně a žalobcem tvrzeným porušením § 143 odst. 3 daňového řádu, proto tuto námitku považoval za nedůvodnou.
14. Jde-li o podání ze dne 17. 8. 2017 nazvané *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, žalobce v něm byl mj. jednoznačně vyzván, aby se ke skutečnostem uvedeným v tomto sdělení vyjádřil a popřípadě navrhl provedení dalších důkazů.
15. Dále žalovaný uvedl, že v rámci postupu při odstranění vad řízení bylo s žalobcem ústně projednáno stanovisko správce daně k jeho návrhům ze dne 7. 12. 2010, a následně doplněny příslušné pasáže do zprávy o daňové kontrole. Takto doplněná, a tedy úplná a konečná verze zprávy o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 12. 7. 2017. V rámci tohoto projednání bylo jednoznačně vymezeno, které pasáže zprávy o daňové kontrole byly doplněny a proč. Existuje tedy pouze jediná kompletní zpráva o daňové kontrole, a to ta, která byla s žalobcem projednána a žalobcem podepsána dne 12. 7. 2017. Žalovaný uvedl, že v této konečné zprávě bylo ponecháno původní datum vyhotovení zprávy o daňové kontrole, tedy 30. 11. 2010. To však nijak neomezuje práva žalobce, která mu zaručoval procesní předpis. Datum vyhotovení navíc ani není povinnou náležitostí zprávy o daňové kontrole stejně jako odkaz na příslušné zákonné ustanovení, podle něhož byla vyhotovena. Ponechání neaktuálního odkazu na již neúčinný procesní předpis podle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaného samo o sobě nemůže způsobit nezákonnost zprávy o daňové kontrole, pokud byla při jejím vyhotovení respektována příslušná ustanovení procesního předpisu aktuálně účinného, tedy daňového řádu.

16. Jde-li o namítaný neprovedený důkaz trestním rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, žalobce jej podle žalovaného zmínil v rámci ústního jednání při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 12. 7. 2017 a číslem jednacím a datem vydání upřesnil v podání ze dne 14. 8. 2017. Bylo však jeho povinností vymezit, co tímto důkazem mělo být prokázáno ve vztahu k předmětu řízení. V tomto směru žalovaný označil návrh na dokazování provedený žalobcem za zcela nedostatečný, přičemž nebyl-li návrh na provedení důkazu dostatečně konkrétní, nebylo povinností správce daně daňový subjekt vyzývat k doplnění návrhu. Doplnil, že jeho odmítnutí provést dokazování tímto rozsudkem se mu i nadále jeví být zcela legitimní, neboť daný rozsudek se evidentně nevztahuje ke skutečnostem souvisejícím se zdaňovacím obdobím 3. čtvrtletí roku 2007, a tedy nemůže přinést informace relevantní pro dané daňové řízení.
17. Námitky týkající se porušení § 88 odst. 1 daňového řádu a toho, že s žalobcem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, žalovaný označil za zcela nekonkrétní, námitky týkající se porušení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu za nedůvodné. Vzhledem k tomu, že právní úkony správce daně jako seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění zůstaly zachovány i za účinnosti daňového řádu, nebyl zde důvod, aby správce daně v rámci odstraňování vad řízení postupoval podle § 88 odst. 2 daňového řádu a znovu seznamoval žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, neboť tento úkon již byl proveden. Stejně tak byla žalobci poskytnuta lhůta k vyjádření, které využil. S ohledem na vadu, kterou bylo předchozí řízení zatíženo, když správce daně na toto vyjádření žalobce nereagoval, správce daně po zrušujícím rozsudku posoudil obsah vyjádření žalobce, přičemž dospěl k závěru, že nebyl dán důvod pro změnu kontrolního zjištění. Již bylo řečeno, že s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu byl neopodstatněným požadavek žalobce na poskytnutí další lhůty k vyjádření.
18. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 počala v souladu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžet dne 30. 9. 2007. Na běh prekluzivní lhůty následně mělo vliv zahájení daňové kontroly a zahájení a trvání soudního řízení, kdy lhůta započala běžet znovu a následně po dobu soudního řízení neběžela a došlo k posunutí jejího konce. Dříve však, a to k 30. 9. 2017, končila desetiletá lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno před jejím uplynutím, a to dne 12. 9. 2017. K marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně tudíž nedošlo.
19. Námitku, podle které to, že žalovaný rozhodl o rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, a nikoliv o rozhodnutí ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008, bylo v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu, žalovaný opět označil za zcela obecnou. Odvoláním bylo napadeno rozhodnutí správce daně č. j. 172590/11/178912501008 ze dne 10. 11. 2011, kterým správce daně autoremedurně ve smyslu § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil dodatečný platební výměr. Toto rozhodnutí bylo tedy napadeným rozhodnutím ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný podrobil odvolacímu přezkumu právě toto rozhodnutí, a postupoval tak zcela v souladu se zákonným ustanovením. Pro úplnost doplnil, že soud zrušil rozhodnutí vydané Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, tj. odvolacím orgánem, nikoli autoremedurní rozhodnutí o odvolání vydané správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Toto rozhodnutí správce daně tedy nadále existuje a bylo vyloučeno, aby žalovaný rozhodoval o odvolání směřujícím proti dodatečnému platebnímu výměru a odvolacímu přezkumu podrobil tento dodatečný platební výměr.

Posouzení věci soudem

20. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
21. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
22. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Nejprve se soud zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň, neboť prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (ex officio). Následkem prekluze je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz náleznost Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
24. Daňové řízení v této věci týkající se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2007 bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, dne 1. 1. 2011 pak účinnosti nabytí daňový řád. Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád účinný od 1. 1. 2011, kterým byla zrušena původní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daní, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně (tj. § 148 daňového řádu). Přitom zůstává zachován okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů. Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovovalo subjektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délce tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (nebo tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období). Tato lhůta se podle odst. 2 citovaného ustanovení přerušila v případě, že byl před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Tento odstavce také stanovil objektivní prekluzivní lhůtu k vyměření a doměření daně, a to v délce deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat).

25. Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správního spisu vyplývá, že před uplynutím lhůty k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 zahájil správce daně daňovou kontrolu. Lhůta k doměření daně v posuzované věci počala běžet v souladu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků od 1. 10. 2007 a měla skončit k 30. 9. 2010. Tato lhůta však byla v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušena dnem zahájení daňové kontroly, tj. dnem 22. 3. 2010, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k období 1. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2007 a lednu až prosince 2008, a současně daňový subjekt o zahájení kontroly zpravil. Z ničeho přitom neplyne, že by správce daně tento úkon učinil pouze za účelem prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Při zahájení daňové kontroly správce daně kladl žalobci cílené otázky a vyzval jej k předložení účetních a daňových podkladů a evidence. Ostatně otázkou zákonnosti této daňové kontroly se již tento soud zabýval ve svém předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 312/2012 - 52, ve kterém ji shledal býti zákonnou (viz str. 5 - 6 tohoto rozsudku) a na který je možné v podrobnostech odkázat.
26. Platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout dne 31. 12. 2013, tzn. již za účinnosti daňového řádu.
27. Na základě výsledků provedené daňové kontroly byl žalobci doručen dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008, proti němuž jeho zástupce podal odvolání dne 12. 1. 2011. Rozhodnutí o odvolání učiněné správcem daně v rámci autoremedury ze dne 10. 11. 2011 bylo žalobci oznámeno již za účinnosti daňového řádu. Proti uvedenému rozhodnutí pak žalobce podal odvolání dne 14. 12. 2011, přičemž rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o odvolání bylo žalobci oznámeno dne 25. 5. 2012.
28. Dne 25. 7. 2012 podal žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o odvolání žalobu, o níž krajský soud pravomocně rozhodl dne 5. 5. 2017. Po dobu řízení před krajským soudem přitom subjektivní prekluzivní lhůta neběžela (byla stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 věty první daňového řádu, přičemž do jejího uplynutí zbývalo 525 dnů. Následující den poté, co rozhodnutí krajského soudu nabylo právní moci, započala lhůta opětovně běžet, a měla tak uplynout dne 12. 10. 2018.
29. Nové, nyní napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo zástupci žalobce oznámeno dne 12. 9. 2017 a téhož dne také nabylo právní moci.
30. Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, ta v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků započala běžet dne 1. 10. 2007, a běžela tedy i dne 12. 9. 2017. K pravomocnému doměření daně tak došlo před uplynutím jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty.
31. Před vypořádáním dalších námitek žalobce soud zdůrazňuje, že se danou věcí již jednou zabýval v rozsudku ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 312/2012 - 52, kterým zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2012, č. j. 6019/12-1300-506002, a věc vrátil žalovanému, na něhož dle § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Finanční správě České republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Důvodem zrušení byly vady daňového řízení spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla správcem daně řádně ukončena, neboť nebyla projednána s právním zástupcem žalobce, ačkoliv ten v dané době zastupoval žalobce, a před vydáním obou dodatečných platebních výměrů nebylo jakkoliv správcem daně bráno v potaz jeho podání ze dne 7. 12. 2010, třebaže obsahovalo konkrétní vyjádření ke kontrolním zjištěním a konkrétní zdůvodněné návrhy na provedení dokazování. Povinností žalovaného bylo v následném řízení tato pochybení napravit. Žalobce však v nyní posuzované žalobě mj. namítl, že se tak nestalo.

32. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směřem k žalobci podotýká, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace. Povinností účastníka je uvést v žalobě žalobní body (námitky), ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jde o jednu ze základních náležitostí žaloby týkající se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, jež je zakotvena v ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
33. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, zdůraznil, že žalobce je povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, publ. pod č. 572/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoliv specifikace.
34. S ohledem na uvedenou judikaturu soud dospěl k závěru, že žalobce na mnoha místech žaloby tvrzenou nezákonnost vydaných rozhodnutí nebo vadný postup správců daně vymezil pouhými odkazy na ustanovení zákona, která měla být porušena, případně jejich parafrází. Takováto tvrzení nemají kvalitu žalobních bodů, soud se jimi nemohl zabývat, a vypořádal je proto pouze obecným způsobem.
35. Soud považuje za vhodné též shrnout povahu daňového řízení, které tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, publ. pod č. 1062/2010 Sb. NSS). Odvolací správní orgán je oprávněn přihlídnout ke skutkovému a právnímu stavu, který zde byl v době vydání jeho rozhodnutí, a může zjištěný skutkový a právní stav rozšířit k datu vydání rozhodnutí o odvolání (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2008, č. j. 1 As 68/2008-126, č. 1786/2009 Sb. NSS). Výše uvedené platí tím spíše pro daňové řízení, v němž je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět, a může doplňovat řízení v plné šíři jak po stránce meritorní (doplňování podkladů pro rozhodnutí), tak po stránce procesní (odstraňovat vady řízení). Daňové řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech (srov. § 116 daňového řádu). To znamená, že případné nedostatky v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí může napravit druhostupňový orgán. Bylo proto v souladu se zákonem i zrušujícím rozsudkem soudu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyjádření a návrhy zástupce žalobce na doplnění dokazování byly posouzeny a projednávání zprávy o kontrole proběhlo v rámci odvolacího řízení.

36. K tomu lze poukázat i na pro tuto věc přílehlavý názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, podle kterého *„pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích“*.
37. Žalobce namítal porušení § 143 odst. 3 daňového řádu, na základě kterého k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Porušení podle něj mělo vyplývat z tvrzení žalovaného uvedeného v bodě 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobce neměl již právo se v rámci ústního jednání o zprávě o kontrole ze dne 12. 7. 2017 k obsahu zprávy o kontrole se vyjádřit a neměl ani právo vznášet další důkazní návrhy.
38. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že se správce daně i žalovaný řídili právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Z protokolu č. j. 1754881/17/2503-60561-501586 ze dne 12. 7. 2017 soud zjistil, že správce daně se při ústním jednání dne 12. 7. 2017 vypořádal s tvrzeními a důkazními návrhy zástupce žalobce uvedenými v podání ze dne 7. 12. 2010. Uzavřel při tom, že vlastní relevantní obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 122011/10/178930506078 zůstává nezměněn. Z protokolu č. j. 1755027/17/2503-60561-501586 ze dne 12. 7. 2017 soud zjistil, že zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 122011/10/178930506078 byla dne 12. 7. 2017 projednána se zástupcem žalobce, který ji podepsal. Zástupce žalobce se při jednání vyjádřil tak, že nesouhlasí s kontrolními zjištěními a že ukončení kontroly probíhající v rámci odvolacího řízení je podle něj v rozporu se zákonem. Navrhl doplnění dokazování rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byl zproštěn obžaloby R. V. s tím, že spisovou značku věci sdělí dodatečně. Požádal i o poskytnutí lhůty v trvání 1 měsíce k podrobnějšímu seznámení s obsahem zprávy, k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a přednesení důkazních návrhů.
39. Dne 14. 8. 2017 zaslal žalobce správci daně své vyjádření ke zprávě o kontrole, ve kterém uvedl námitky ohledně nezákonnosti ukončení kontroly v rámci odvolacího řízení, námitky týkající se existence dvou zpráv o kontrole daně a toho, že obě byly vyhotoveny podle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Namítl též to, že je v rozporu se zákonem, aby daňová kontrola bez dalšího pokračovala poté, co byla vydána konečná zpráva o kontrole, zamítnuty všechny návrhy a námitky a vydán dodatečný platební výměr, který ve svém odůvodnění na zprávu o daňové kontrole odkazuje. Dne 4. 9. 2017 zástupce žalobce zaslal správci daně podání, ve kterém prakticky zopakoval tytéž námitky a dále uvedl číslo jednací zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, přičemž bez provedení tohoto důkazu podle něj nelze daňovou kontrolu řádně ukončit.
40. Soud tedy shrnuje, že zástupce žalobce se ke kontrolním zjištěním správce daně vyjádřil již v podání ze dne 7. 12. 2010, ve kterém též navrhl provedení důkazů výslechy 11 svědků. V důsledku pochybení správce daně došlo k seznámení zástupce žalobce se stanoviskem správce daně ohledně tohoto jeho podání až dne 12. 7. 2017. Zástupce daně při jednání dne 12. 7. 2017 vyslovil nesouhlas se závěrem správce daně, vznesl námitky procesního charakteru, avizoval, že navrhne další důkaz, a požádal o lhůtu k dalšímu vyjádření. Téhož dne rovněž podepsal zprávu o daňové kontrole. Dne 14. 8. 2017 doručil správci daně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyjádření obsahující námitky proti zprávě o daňové kontrole. Jde-li o listinu ze dne 17. 8. 2017 nazvanou *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, soud konstatuje, že žalobce jí byl v rozporu se svým tvrzením v žalobě jednoznačně vyzván, aby se vyjádřil ke skutečnostem uvedeným v tomto sdělení a popřípadě navrhl provedení dalších důkazů ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy, a to dokonce na více místech listiny. Zástupce žalobce na toto podání reagoval svým podáním ze dne 4. 9. 2017, ve kterém zopakoval již vznesené námitky procesního charakteru a dále uvedl číslo jednací zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem.

41. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.
42. Závěr žalovaného uvedený v odstavci 43 napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobce neměl již právo se v rámci ústního jednání o zprávě o kontrole ze dne 12. 7. 2017 k obsahu zprávy o kontrole vyjádřit a neměl ani právo vznášet další důkazní návrhy, měl oporu v citovaném znění § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu, neboť na základě vyjádření zástupce žalobce ze dne 7. 12. 2010 k výsledkům kontrolního zjištění, se kterými byl žalobce seznámen dne 23. 11. 2010, nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Použité ustanovení je projevem jisté formy koncentrace při projednávání daňové zprávy, která má zamezit neúčelnému opětovnému posuzování věci na úrovni prvostupňového orgánu za situace, kdy předchozí doplnění daňového subjektu nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění.
43. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, *„projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit“.*
44. V dané věci následně byla žalobci poskytnuta možnost zpochybnit výsledky kontrolního zjištění učiněného správcem daně a správnost zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení před žalovaným, o čemž svědčí listina ze dne 17. 8. 2017 nazvaná *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*. Žalobce svého procesního práva využil, na tuto výzvu reagoval dne 4. 9. 2017 stejnými námitkami, jaké již vznesl dne 12. 7. 2017 a 14. 8. 2017, a konkrétněji specifikovaným návrhem důkazního prostředku, přičemž s těmito námitkami i navrhovaným důkazem se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.
45. Soud proto shledal postup správce daně i žalovaného v souladu se zákonem a uzavřel, že žalobce na svých procesních právech nebyl zkrácen. Námitky žalobce týkající se toho, že daňová kontrola v dané věci nebyla řádně ukončena, tedy soud shledal nedůvodnými. Dále soud pro úplnost dodává, že žalobce nekonkretizoval, v čem konkrétně mělo spočívat Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

porušení § 88 odst. 1 až 3 daňového řádu, soud proto ve stejně obecném duchu konstatuje, že porušení těchto ustanovení zákona v popsáném postupu správce daně neshledal.

46. Žalobce dále spatřoval nezákonnost v existenci dvou zpráv o kontrole daně z přidané hodnoty označených stejným č. j. 122011/10/178930506078 a datem 30. 11. 2010. Aniž by toto dále rozvedl, dodal pouze, že nejsou totožné a obsahově se liší. Naopak uvedl, že i ve zprávě o kontrole mu předané dne 12. 7. 2017, tj. za účinnosti daňového řádu, je uvedeno, že tato zpráva měla být provedena podle zákona o správě daní a poplatků, je z ní však zřejmé, že byla sepsána až po vydání zrušujícího rozsudku, tj. již za účinnosti daňového řádu.
47. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že v daňovém spise jsou skutečně založeny dvě vyhotovení zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 122011/10/178930506078 a podle údaje na úvodní straně sepsané dne 30. 11. 2010. První z nich bylo podepsáno žalobcem 8. 12. 2010, druhé zástupcem žalobce 12. 7. 2017. Zprávy se jinak na první pohled prakticky neliší, pouze druhá z nich obsahuje dvě zvýrazněné pasáže, a to v přidaném bodě 34 části I. B nazvané *Doklady a evidence rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti*, kde je doplněn Protokol o ústním jednání sepsaný podle § 60 až 62 daňového řádu č. j. 1754881/17/2503-60561-501586 ve věci zhodnocení důkazních návrhů, které byly součástí podání daňového subjektu ze dne 7. 12. 2010. V části III. nazvané *Závěr* byl doplněn 3. bod ve znění: „O zhodnocení důkazních návrhů, které byly součástí podání daňového subjektu ze dne 7. 12. 2010, byl sepsán dne 12. 7. 2017 protokol o ústním jednání č. j. 1754881/17/2503-60561-501586 a následně byl výsledek kontroly se zmocněncem daňového subjektu projednán dne 12. 7. 2017 protokolem č. j. 1755027/17/2503-60561-501586 – o projednání a předání zprávy ke kontrole“.
48. To, že právě k takovémuto doplnění zprávy o daňové kontrole dojde, vyplývá i z právě zmíněného protokolu o ústním jednání č. j. 1755027/17/2503-60561-501586 ze dne 12. 7. 2017, který podepsal zástupce žalobce. Zdůrazněno v obou právě zmíněných protokolech také je, že po posouzení důkazních prostředků a návrhu na dokazování v podání odvolatele ze dne 7. 12. 2010 vlastní relevantní obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 122011/10/178930506078 zůstává nezměněn.
49. Soud je toho názoru, že existence dvou odlišných listin označených stejným jednacím číslem a datem je pochybením a že vhodnější by bylo například informace doplňující zprávu o daňové kontrole uvést na samostatné listině s aktuálním datem a jiným číslem jednacím. Za právě popsané situace však takovéto pochybení nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a není ani nezákonností či vadou, která by mohla mít za důsledek nezákonné rozhodnutí ve věci. Již totiž bylo řečeno, že listiny se liší pouze co do výčtu formálních náležitostí, kdy bylo doplněním dvou výše citovaných odstavců učiněno zadost přísným požadavkům § 88 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jejich celkový obsah a především závěry týkající se daňové povinnosti žalobce se však neliší vůbec. Žalobce, resp. jeho zástupce byl o odlišnosti vyhotovených listin (tj. doplnění dvou odstavců o záznamech o procesních úkonech učiněných později) transparentním způsobem informován, obě listiny podepsal a ani v žalobě nijak neuvedl, jak by mohl být popsanou skutečností dotčen na svých právech.
50. Z obsahu správního spisu i z obsahu přímo zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že k řádnému ukončení daňové kontroly a k vyhotovení listiny se zprávou o daňové kontrole č. j. 122011/10/178930506078 podepsané zástupcem žalobce dne 12. 7. 2017 došlo až v roce 2017, tedy za účinnosti daňového řádu. Na úvodní stránce zprávy o daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontrole je uvedeno, že zpráva o daňové kontrole byla provedena podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, odkazy na tento zákon se objevují ve zprávě i dále a pouze tento procesní předpis (nikoli daňový řád) je hned v úvodu zprávy uveden mezi právními předpisy, kterými se správce daně řídil.

51. Jestliže je na věc aplikován právní předpis, který na ni nedopadá, jedná se obecně o důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu, mohlo-li mít takové pochybení za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek **obsažených v námitkách**. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS).
52. K tomu soud stejně jako u předchozí námitky konstatuje, že žalobce nijak neuvedl, jak by mohl být dotčen na svých právech tím, že daňová kontrola byla provedena podle zákona o správě daní a poplatků, byť zpráva o ní zjevně byla vyhotovena za účinnosti daňového řádu. Jeho obecnou námitku tak soud shledal nedůvodnou.
53. Za mylnou dále žalobce označil úvahu žalovaného, který se odmítl zabývat návrhem důkazního prostředku – rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, kterým byl R. V. zproštěn obžaloby, neboť jej považoval v tomto případě za bezpředmětný, protože se týkal jiného zdaňovacího období a nijak nesouvisel se závěry daňového řízení. Žalobce namítl, že rozsudek se bezprostředně týkal jednání pana V. vůči žalobci mj. v průběhu roku 2008 a nepřímě také jednání pana V. vůči žalobci také v průběhu roku 2007.
54. V této věci je třeba přisvědčit názoru žalovaného, který ve svém vyjádření v žalobě upozornil na to, že zástupce žalobce sice v podání ze dne 4. 9. 2017 navrhl provedení důkazu tímto rozsudkem, nijak však nespecifikoval, jaké skutečnosti jím mají být prokázány, a to ani zde, ani při ústním jednání dne 12. 7. 2017, kdy jej ještě bez specifikace zmínil poprvé s tím, že jím byl R. V. zproštěn obžaloby. Z výroku zmíněného trestního rozsudku, který je soudu znám z jeho činnosti, neboť ve věci vedené pod sp. zn. 15 Af 408/2012 byl proveden jako důkaz, vyplývá, že R. V. byl zproštěn obžaloby ve smyslu § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval fiktivní faktury pro firmu žalobce, čímž měl spáchat zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal.
55. Při vypořádávání této námitky žalobce je třeba zdůraznit dvě věci, a to primárně skutečnost, že *„předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, když se jedná o zcela různá, specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli – v případě daňového řízení je ze strany státu cíleno na správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností a v případě trestního řízení je ze strany státu cíleno na zjištění, zda byla spáchána nějaká trestná činnost (v daném případě hospodářská trestná činnost), kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce pro osobu pachatele, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. Z právě uvedeného je pak zřejmé, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce tak nutně nemusejí být shodné.“* (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 408/2012-61, vydaný ve věci týchž účastníků týkající se rovněž doměření daně z přidané hodnoty, v němž byl zmíněný trestní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozsudek proveden jako důkaz v řízení před soudem). K tomu lze doplnit, že to platí tím spíš v případě, jako je ten nyní projednávaný, kdy předmětem trestního a daňového řízení musely být s ohledem na časové vymezení věci odlišné obchodní transakce. Dalším důvodem, pro který závěr správce daně obстоjí, je skutečnost, že povinností soudů ani správních orgánů není při chybějících tvrzeních účastníka procházet obsáhlé dokumenty a z vlastní iniciativy v nich vyhledávat skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch žalobce. Nachází-li se proto snad někde ve více než dvacetistránkovém odůvodnění zmíněného trestního rozsudku skutečnost, která by mohla být ve prospěch žalobce, bylo v jeho zájmu toto tvrdit při navrhování důkazu. Ani tvrzení uvedené v žalobě, podle kterého se rozsudek „nepřímo“ týká jednání pana Volka vůči žalobci v průběhu roku 2007, takovýto tvrzením bezesporu není.

56. Žalobce dále namítl porušení § 116 odst. 1 daňového řádu, ke kterému mělo dojít tím, že žalovaný rozhodl o rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, a nikoliv o rozhodnutí ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122529/10/178912501008.
57. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu platí, že odvolací orgán
- a) napadené rozhodnutí změní,
 - b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo
 - c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
58. Rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, bylo vydáno v rámci tzv. autoremedury v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle něhož správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4. Proti části, ve které bylo odvolání zamítnuto, přitom je přípustné odvolání.
59. K povaze takového rozhodnutí správce daně se ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006-56, přičemž jeho závěry jsou použitelné i za úpravy daňového řádu:

„Poté, co je tedy v daňovém řízení podáno daňovým subjektem odvolání, přichází v úvahu nejprve ‚procesní kroky‘ správce daně I. stupně; ten posoudí obsah odvolání a nemůže-li posoudit všechny jeho údaje z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní (je zde tedy i možnost správce daně prvního stupně řízení doplnit). Dospěje-li poté k závěru, že nastaly podmínky pro úplné vyhovění odvolání, či alespoň pro vyhovění částečné, může tak sám učinit a rozhodnout.

K této funkční příslušnosti rozhodnout o odvolání za situace, kdy mu lze zcela nebo částečně vyhovět, je zmocněn § 49 odst. 1 d. ř. V žádném případě to neznamená, že by bylo rozhodováno shodným správním orgánem v téže věci dvakrát, jak mylné dovozuje stěžovatel. Zákon zde totiž přímo zakládá změnu funkční příslušnosti pro rozhodnutí o odvolání správnímu orgánu I. stupně, který může nahradit činnost odvolacího orgánu, avšak pouze ve zmíněných zákonem stanovených mezích.

Tento způsob, či možnost autoremedurního rozhodnutí není výlučným institutem daňového řízení, ale je zařazeným institutem i jiných procesních řádů; jeho cílem a smyslem je jistá „procesní ekonomie“, zrychlení i zhospodárnění průběhu řízení, nastanou-li pro takový postup podmínky. Odvolací orgány tak nejsou zatěžovány rozhodováním o námitkách, které se, například po doplnění řízení, ozřejmí či názor na řešení těchto námitek správce daně změní. Je však skutečností, že daňový řád zakládá v tomto ohledu oprávnění správce daně (na rozdíl od jiných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

procesních řádů) rozhodnout ve věci i tak, že odvolání vyhoví pouze částečně. Pro takový případ pak také přiznává daňovému subjektu právo podat odvolání do té části rozhodnutí, v němž správce daně odvolacím námitkám nevyhověl.

Podstatné v této souvislosti je zmínit, že rozhodnutí, kterým správce daně vyhoví odvolání jen částečně, musí být odůvodněno a je proti němu připuštěno odvolání. Daňový subjekt je tak seznámen s důvody svých neúspěšných odvolacích námitek; proti rozhodnutí může opět brojit odvoláním.“

60. Žalobce byl v tomto směru v rozhodnutí správce daně ze dne 10. 11. 2011, č. j. 172590/11/178912501008, správně poučen a z jeho odvolání ze dne 14. 12. 2011 vyplývá, že odvoláním napadl právě toto rozhodnutí. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný rozhodl právě o tomto rozhodnutí. Soud proto s ohledem na pouze obecně formulovaný žalobní bod konstatuje, že popsáný postup byl zcela v souladu se zákonem.
61. Soud pro úplnost dodává, že s ohledem na vymezení žalobních bodů nepřezkoumával (vyjma otázky prekluze) samotné posouzení daňové povinnosti žalobce žalovaným, a to po stránce skutkové ani právní. V řízení se zabýval výhradně procesním postupem správců daně, neboť pouze to žalobce žalobou napadl.
62. Žalobu soud vyhodnotil v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 27. ledna 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)