



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Václavem Luřchou
sídlem Nám. Jiřího z Lobkovic 2406/9, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2023, č. j. 17201/23/5300-21444-712994
takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 9. 8. 2022, č. j. 1117946/22/2602-50521-505798, č. j. 1117981/22/2602-50521-505798, č. j. 1117993/22/2602-50521-505798, č. j. 1118003/22/2602-50521-505798, č. j. 1118013/22/2602-50521-505798, č. j. 1118019/22/2602-50521-505798 a č. j. 1118039/22/2602-50521-505798, jimiž byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2018.

2. Dodatečné platební výměry byly žalobci vydány na podkladě daňové kontroly DPH za označená zdaňovací období, která byla zahájena dne 19. 7. 2021 a ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly dne 6. 8. 2022, k němuž byla připojena zpráva o daňové kontrole, vypracovaná souhrnně ve vztahu ke všem kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Správce daně dospěl k závěru, že u některých přijatých plnění žalobce neprokázal splnění podmínek nároku na odpočet podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zejména použití vstupu pro vlastní ekonomickou činnost, a že žalobce nevykázal přijetí služeb od osob registrovaných k dani v jiném členském státě podle § 108 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil DPH za předmětná zdaňovací období v souhrnné výši 78 827 Kč.
3. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvoláními, o nichž žalovaný jediným rozhodnutím rozhodl, tak že je zamítl a dodatečné daňové výměry potvrdil. Konstatoval, že u plnění v tabulce č. 1 zprávy o daňové kontrole žalobce nedoložil a neprokázal, že tyto vstupy sloužily výhradně k uskutečňování jeho ekonomické činnosti podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Totéž konstatoval ve vztahu k plněním v tabulce č. 2, 3 a 4 zprávy o daňové kontrole, a obdobně hodnotil pořízení pneumatik jako plnění uvedeného v tabulce č. 6. Pokud se jednalo o přijatá plnění od osob neusazených v tuzemsku, která byla uvedena v tabulce č. 5 zprávy o daňové kontrole, ztotožnil se žalovaný s posouzením správce daně, který tato plnění posoudil jako přijetí služeb od osob neusazených v tuzemsku, ze kterých žalobci vyplývá povinnost přiznat daň a současně právo si daň odpočíst. Pokud šlo o uplatnění nároku z daňového dokladu – faktury č. X žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal, že by mu vznikl nárok na odpočet a byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný odmítl námitku, že zpráva o daňové kontrole byla zpracovaná za všechna zdaňovací období a je nepřezkoumatelná. Blíže se vyjádřil ke struktuře zprávy o daňové kontrole, ta je podle žalovaného přehledná ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím a plněním. Pokud žalobce namítal, že napadené daňové doklady ve své výši neodpovídají uplatněné DPH podle doložené záznamní povinnosti za kontrolované čtvrtletí, konstatoval žalovaný, že se tak stalo v haléřových položkách ve vztahu ke dvěma zdaňovacím obdobím, a proto mělo být žalobci v souladu s § 73 odst. 6 zákona o DPH doměřeno za dvě zdaňovací období v haléřových položkách více. Žalovaný ale neshledal nutnost napadená rozhodnutí za tato zdaňovací období měnit a daň zvýšit, neboť po zaokrouhlení na celé koruny zde nebyl rozdíl mezi daní doměřenou napadenými dodatečnými platebními výměry a daní, která měla být správně doměřena. Dále upřesnil, že správce daně u některých plnění šetřil a zpochybňoval nárok na odpočet pouze v části, tyto skutečnosti byly ve zprávě o daňové kontrole přehledně uvedeny. V těchto případech se souhrnná hodnota daně na dokladu z logiky věci rozchází s daní evidovanou v evidenci žalobce pro účely DPH, neboť zde byla vykázána pouze část, z níž žalobce odpočet uplatnil. Ta část plnění, z níž žalobce odpočet neuplatnil, nebyla vůbec předmětem šetření správce daně. Žalovaný dále odmítl námitku týkající se vážných chyb v interpretaci daňových dokladů, setrval na závěru, že žalobce po přenesení důkazního břemene ze správce daně svoje důkazní břemeno neunesl. Žalobce pak nebylo třeba vyzvat k odstranění vad podaných v odvolání, neboť ta splňovala veškeré náležitosti. Pokud měl žalobce záměr odvolání doplnit či změnit, měl k tomu dostatečný časový prostor a mohl tak učinit i bez výzvy.

II. Žaloba

4. V prvním žalobním bodu žalobce namítal, že daňová kontrola se týkala 7 zdaňovacích období, v jediném dni vydal správce daně 7 rozhodnutí a žalobci tak neúměrně svým postupem zkrátil lhůtu pro podání odvolání, čímž porušil základní zásadu správy daní dle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
5. Žalobce z nedostatku času vypracoval 7 blanketních odvolání, očekával od správce daně postup k odstranění vad podání podle § 112 odst. 2, případně § 74 odst. 1 daňového řádu.
6. Správce daně předal odvolání žalovanému se zprávou, v níž přiznal zásadní pochybení, že dodatečné platební výměry obsahují daňové doklady včetně osobní potřeby, která nebyla nárokována dle záznamní povinnosti podle § 100 zákona o DPH jako odpočet. Porušil zásadu správy daní, že daň má být vybrána ve správné výši. Dodatečné platební výměry dodávají doklady s vyšší daní z DPH, než jakou žalobce v nároku na odpočet ve čtvrtletních přiznání uplatnil.
7. Podle žalobce se žalovaný nevypořádal ani s minimálními odvolacími důvody v blanketních odvoláních. Zásadní chybou je, že kontrolované doklady nejsou uvedeny v nárokové výši žalobcem, chybí vazba na v záznamní povinnosti nárokové odpočet, proto je zápis o kontrole nepřezkoumatelný. Doklady nelze kontrolovat ve všech případech podle částek, neboť nárok v záznamní povinnosti podle § 100 zákona o DPH se odlišuje od částek bez uvedení účetního dokladu ve správě o daňové kontrole. Žalovaný nepostupoval podle § 115 daňového řádu, vzhledem k přiznání, že prvostupňový správce daně vycházel z předložených dokladů místo toho, aby je konfrontoval podle záznamní povinnosti podle § 100 zákona o DPH. Žalovaný žalobce obvinil z tohoto, že krátil daň a nepředložil dostatek důkazů, byť mu z předávacího protokolu muselo být zřejmé, že žalobce vypracoval pouze blanketní odvolání a s odstupem času bude moci předložit důkazy vyvracející doměření daně.
8. Žalobce upozornil na to, že podal prostředky na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, správci daně zaujali nedostatečná stanoviska, přestože se prvostupňový správce přiznal nesprávnému stanovení daně. Přesto žalovaný pokračoval v řízení a potvrdil dodatečné platební výměry, aniž zahájil řízení o opravě vyměřené daně podle § 115 daňového řádu, čímž postupoval v rozporu s dobrými mravy.
9. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Protože se žalobní námitky shodují s odvolacími, odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí, případně na jeho konkrétní pasáže. Podle žalovaného postupoval správce daně správně, pokud zdaňovací období nebyla kontrolována odděleně a byla ve vztahu k nim vypracována jediná zpráva o daňové kontrole, jež se považuje za odůvodnění všech dodatečných platebních výměrů.
11. Žalobce využil svého práva podat ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení dodatečných platebních výměrů odvolání, pokud lhůtu považoval za nepřiměřenou, nic mu

nebránilo, aby si požádal o prodloužení lhůty k doplnění odvolání. Měl také možnost odvolání doplnit do vydání napadeného rozhodnutí.

12. Žalovaný vypořádal všechny odvolací důvody. Námitka, že správce daně přiznal doměření odpočtu i z přijatých plnění, která žalobce neuvedl v evidenci dle § 100 zákona o DPH, se objevilo až v žalobě. Správcem daně přiznané pochybení spočívalo v tom, že správně mělo být v haléřovém vyjádření doměřeno více, což se po zaokrouhlení neprojeví. Hodnocení šetřených plnění, která správce daně zanesl do zprávy o daňové kontrole, shledal žalovaný přezkoumatelnými a správnými.
13. Podle žalovaného nebyla odvolání blanketní, proto nebyl správce daně povinen žalobce vyzvat k odstranění jejich vad. Pokud žalobce poukazoval na stížnosti na postup správce daně a podněty na ochranu před nečinností, nesouvisí to s meritem věci, podání byla příslušnými finančními orgány vyřízena.
14. Žalovaný tedy navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, náhradu nákladů řízení nežádal.

III. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Soud především konstatuje, že žalobce opakuje, případně rozvádí odvolací námitky, s nimiž se žalovaný vypořádal na 13 stranách napadeného rozhodnutí. S konkrétní argumentací žalovaného již žalobce nepolemizuje. Soudní řízení správní není pokračováním řízení, zde daňového, vedeného správními orgány, soud není povolán k všeobecné kontrole činnosti správních orgánů, a tak formulace žalobních bodů předurčuje i rozsah a kvalitu jejich vypořádání soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016-26, či ze dne 21. 5. 2018, č. j. 7 As 128/2018-17).
17. Postup správce daně, který u žalobce prováděl daňovou kontrolu DPH za vícero zdaňovacích období a svoje kontrolní závěry shrnul v jediné zprávě o daňové kontrole, hodnotil již žalovaný v napadeném rozhodnutí, bodech 29 až 33. Vůči závěrům žalovaného se žalobce blíže nevymezil. Soud s posouzením dané otázky ze strany žalovaného souhlasí a ve shodě s ním uvádí, že takový postup odpovídá § 85 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *předmětem jsou daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*, a § 85 odst. 4 daňového řádu, podle kterého platí, že *daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu*. Lze dodat, že vedení daňové kontroly pro více daňových řízení, zde vícero zdaňovacích období ve vztahu k DPH, je zažitou správní praxí finančních orgánů, která v § 85 odst. 4 daňového řádu nalezla výslovné zakotvení. Tato správní praxe musí být žalobci jako mnoho let působící, mu daňovému poradci nepochybně známa.

18. Vypracování jediné zprávy o daňové kontrole, která byla přílohou oznámení o ukončení vedené daňové kontroly DPH, žádné ustanovení daňového řádu nebrání. Z odůvodnění zprávy o daňové kontrole vyplývá, jaké skutečnosti správce daně posuzoval a zjišťoval, jaké měl pochybnosti, zda byly tyto pochybnosti rozptýleny a jaké závěry učinil, zpráva má náležitosti stanovené § 88a odst. 2 daňového řádu. Pokud na jejím základě bylo dne 9. 8. 2022 vydáno 7 dodatečných platebních výměrů na DPH za jednotlivá zdaňovací období, opět jde o běžnou praxi správců daně, která není v rozporu s daňovým řádem. Vydáním jednotlivých dodatečných platebních výměrů, které jsou odrazem výsledků daňové kontroly, s nimiž byl ostatně žalobce seznámen, v jeden den nemůže objektivně dojít ke zkrácení zákonné lhůty 30 dnů k podání odvolání stanovené v § 109 odst. 4 daňového řádu. Postupem správce daně tak nedošlo k porušení zásady dle § 5 odst. 3 daňového řádu, nelze mít za to, že by tímto běžným postupem správce daně žalobcova práva nešetřil. Naopak správce daně postupoval v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti, jež je zakotvena v § 7 daňového řádu. Argumentuje-li žalobce případnou nutností zpracovat 21 odvolání, pokud by bylo zdaňovací období měsíční namísto čtvrtletního, jde o argumentaci mimoběžnou.
19. Rovněž námitkou, která se týkala podání blanketních odvolání a povinnosti správce daně vyzvat žalobce k odstranění vad odvolání, se žalovaný zabýval v bodu 44 napadeného rozhodnutí. S jeho závěry se soud ztotožnil.
20. Podle § 112 odst. 4 daňového řádu, *odvolání musí mít tyto náležitosti*
- a) *označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,*
 - b) *označení odvolatele,*
 - c) *číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,*
 - d) *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,*
 - e) *označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,*
 - f) *návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.*
21. Ve shodě se správcem daně a žalovaným má soud za to, že požadované náležitosti odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům obsahují. Rovněž odvolací důvody žalobce formuloval, byť velmi stručně a obecně. Správce daně tedy nepochybil, pokud postupem dle § 112 odst. 2, resp. § 74 odst. 1 daňového řádu nevyzýval žalobce k odstranění vad odvolání, projednání odvolání žádné obsahové nedostatky nebránily. Žalobce mohl odvolání kdykoli doplnit až do dne vydání rozhodnutí o odvolání, a pokud by tak učinil, musel by k takovým doplněním správce daně, resp. žalovaný přihlídnout, a to včetně důkazů, které by žalobce k odvolacím tvrzením předložil nebo označil. Takové možnosti si musel být žalobce jako zkušený daňový poradce dobře vědom. Soud tedy uzavírá, že procesním postupem správce daně nebyl žalobce nikterak zkrácen na svém právu brojit proti dodatečným platebním výměrům odvoláním, stejně jako nebyl zkrácen na právu předkládat ke svým odvolacím či daňovým tvrzením důkazy.
22. Pokud v další části žaloby žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal ani s minimálními odvolacími důvody, popírá ve své podstatě svoje předchozí tvrzení, že podal blanketní odvolání. Namítanou vadu, která způsobuje nepřezkoumatelnost

rozhodnutí pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64), soud neshledal. Žalovaný na velmi stručné odvolací důvody reagoval řádně, k podaným odvoláním přezkoumal závěry správce daně ohledně nenaplnění předpokladů pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, odděleně pro skupiny přijatých zdanitelných plnění jak byly vymezeny v jednotlivých tabulkách zprávy o daňové kontrole. Podrobně se zabýval nepřezkoumatelností zprávy o daňové kontrole (body 31 až 33), i námitkou, že byla vypracovaná zpráva jediná (body 29 a 30), stejně jako námitkou, že daňové doklady ve své výši neodpovídají žalobcem uplatněné DPH podle záznamní povinnosti (body 35 až 38). Touto problematikou se žalovaný zabýval dostatečně, přes značnou obecnost odvolací námitky.

23. Žalobce nyní namítá, že doklady nelze kontrolovat ve všech případech podle částek, neboť nárok se v záznamní povinnosti odlišuje od částek bez uvedení účetního dokladu ve zprávě o daňové kontrole. Tato námitka je příliš obecná, stejně jako tvrzení, že dodatečné platební výměry obsahují daňové doklady včetně osobní spotřeby, která nebyla nárokována dle záznamní povinnosti. Soud není za žalobce povinen ani oprávněn domýšlet jeho argumentaci vůči napadenému rozhodnutí. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016-26, či ze dne 21. 5. 2018, č. j. 7 As 128/2018-17). Jde o odraz dispoziční zásahy, kterou je řízení před správními soudy ovládáno. Protože soudu není jasné, jakou konkrétní vazbu na záznamní povinnost a u kterých účetních dokladů, jež mu nebyly uznány, má žalobce na mysli, nezbytvá mu než odkázat na závěry žalovaného v bodech 36 až 38 a rovněž na bod 33, v němž žalovaný přehledně shrnul strukturu zprávy o daňové kontrole, pokud jde o jednotlivá správcem daně šetřená zdanitelná plnění. K otázce daňových dokladů, které měly zahrnovat i osobní spotřebu (viz obecná část žaloby), lze odkázat rovněž na body 20 až 24 napadeného rozhodnutí. Proti zjištěním a závěrům žalovaného, včetně vysvětlení, že u některých složených plnění nebyla předmětem šetření správce daně ta část plnění, u které žalobce odpočet neuplatnil (viz bod 38), žalobce žádné konkrétní námitky, které by svědčily o nesprávném doměření DPH neuplatňuje. Příkladem neuvedl jediný případ dokladu, na jehož základě byla DPH nesprávně doměřena, ač byla žalobcem část plnění jako osobní spotřeba prokázána a žalobce odpočet daně z takového plnění neuplatnil.
24. Obdobně lze uvážit také o námitce, že v předkládací zprávě správce daně přiznal svoje pochybení při doměření daně. Pochybením správce daně se žalovaný podrobně zabýval v bodu 36 napadeného rozhodnutí. Proti zde uvedeným zjištěním a závěrům žalobce opět žádnou konkrétně argumentaci nenastolil. Ve vyjádření k žalobě žalovaný příhodně uvedl, že správcem přiznané „pochybení“ spočívá jen v tom, že správně mělo být v haléřovém vyjádření žalobci doměřeno více, to se ale po zaokrouhlení na celé koruny neprojevovalo. Soud za daného stavu nevidí důvod postupu podle § 115 daňového řádu, jež se týká doplnění dokazování v odvolacím řízení.
25. Žalobce dále odkázal na podané stížnosti a uplatněná opatření proti nečinnosti, konstatoval bez dalšího, že správci daně zaujali nedostatečná stanoviska navzdory přiznání správce daně, že DPH byla v dodatečných platebních výměrech stanovena nesprávně. Tato opět obecná námitka je nedůvodná. Stížnosti žalobce podané dle § 261 daňového řádu byly vyřízeny správcem daně písemností Vyrozumění o výsledku šetření ve věci stížnosti proti postupu správce ze dne 27. 6. 2023 jako nepřijatelné. Stejně tak

podněty k ochraně před nečinností správce daně (žalovaného) posoudilo Generální finanční ředitelství jako nedůvodné a podněty odložilo, jak plyne z Vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností ze dne 28. 6. 2023. Obě vyrozumění byla odůvodněna, se závěry tam uvedenými žalobce nepolemizuje a neuvádí ani, jaké skutečnosti měly být finančními orgány jinak zohledněny.

V. Závěr a náklady řízení

26. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalovaného a presumovaného souhlasu žalobce, který s takovým postupem soudu ve stanovené lhůtě nevyslovil nesouhlas. Pro nařízení jednání neshledal soud důvod ani s ohledem na provádění dokazování, neboť správní spis, který obsahoval žalobcem odkazované listiny, se jako důkaz neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
28. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Ve věci měl úspěch žalovaný, který však náhradu nákladů nežádal, ostatně mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto 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). Případně-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.

Liberec 18. říjen 2023.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu