



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Krakovská 7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078 a čj. 6389/11-1300-501078, a ze dne 28. 6. 2011, čj. 5933/11-1500-505085, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 3. 10. 2012, čj. 59 Af 44/2011 - 90,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 3. 10. 2012, čj. 59 Af 44/2011 - 90, **se zrušuje** v rozsahu, jímž byla výrokem I. zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, a to v části, již bylo tímto rozhodnutím zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, a ve výroku III.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, **se zrušuje** v části, již bylo tímto rozhodnutím zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 ve výši 130 156 Kč. Současně **se zrušuje** i toto rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, a věc **se** v uvedeném rozsahu **vra c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Ve zbytku **se** kasační stížnost **z a m í t á**.
- IV. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 18 616 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Ludmily Pávkové, advokátky.

- V. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, čj. 79854/10/187912506336 a čj. 79855/10/187912506336, dodatečně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období září, říjen a listopad 2006. Odvolání žalobce Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078 zamítlo a potvrdilo uvedené dodatečné platební výměry.

[2] Správce daně dále dodatečnými platebními výměry rovněž ze dne 23. 9. 2010, čj. 79856/10/187912506336 až čj. 79862/10/187912506336 a čj. 79864/10/187912506336 až čj. 79869/10/187912506336, dodatečně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2006 a leden až prosinec 2007 a zároveň vyměřil penále dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Odvolání žalobce Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011, čj. 6389/11-1300-501078 zamítlo a potvrdilo uvedené dodatečné platební výměry.

[3] Správce daně v mezidobí rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, čj. 89714/10/187930500924 podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP zastavil řízení ve věci námítky žalobce, doručené mu 19. 10. 2010, proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole DPH za zdaňovací období 9-12/2006 a 1-12/2007, neboť podání posoudil jako nepřijatelné s ohledem na to, že daňová kontrola byla ukončena dne 22. 9. 2010 projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole čj. 74905/10/187931506628. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 28. 6. 2011, čj. 5933/11-1500-505085, zamítlo odvolání žalobce a toto rozhodnutí potvrdilo.

[4] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[5] Rozhodnutí žalovaného [1] a [2] napadl žalobce samostatně podanými žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), vedenými pod sp. zn. 59 Af 44/2011 (dále „první žaloba“) a sp. zn. 59 Af 45/2011 (dále „druhá žaloba“), které dále ve lhůtě k podání žaloby doplnil. V každé z nich současně napadl i rozhodnutí žalovaného [3]. Krajský soud usnesením ze dne 6. 8. 2012 obě žaloby spojil ke společnému projednání a rozsudkem označeným v záhlaví žaloby v části směřující proti rozhodnutím žalovaného [1] a [2] zamítl (výrok I.), žaloby v části směřující proti rozhodnutí žalovaného [3] odmítl (výrok II.) Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí

Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

[6] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a pro vady řízení před správním orgánem [podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[7] V kasační stížnosti, včetně jejího včasného doplnění (celkem 67 stran), v části II., stěžovatel uplatnil námitky, které soustředil do následujících okruhů:

1. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (body 1-14),
2. Prekluze práva daň doměřit (body 15-30),
3. Nezákonnost zahájení daňové kontroly (body 31-39),
4. Nezákonnost ukončení daňové kontroly (body 40-64),
5. Námitky nezákonnosti (body 65-68),
6. Námitky proti rozhodnutí žalovaného [3] (body 69-71),
7. Námitky - nahlížení do spisu (body 72-94),
8. Námitky k absenci odůvodnění dodatečných platebních výměrů (body 95-118)
9. Námitky k obsahu zprávy o daňové kontrole (body 119-128).

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, který považuje za přezkoumatelný, o čemž svědčí text kasační stížnosti samé, v němž stěžovatel obsáhle polemizuje s právním názorem soudu, nepřezkoumatelnost nelze zaměňovat se subjektivní nespokojeností s výsledkem řízení. Dále zdůraznil, že v odvolání uplatnil stěžovatel toliko námitky procesního charakteru a že se soud s žalobními námitkami vypořádal dostatečně, k tomu odkazuje i na své vyjádření k žalobě. Kasačním důvodům stručně oponuje s akcentem na závěry v napadeném rozsudku a podklady ve správním spisu.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že již rozsudkem ze dne 4. 3. 2015, čj. 8 Afs 71/2012 - 161, rozhodl o kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku krajského soudu ve věci týkající se rozhodnutí žalovaného, potažmo správce daně o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 (dále jen „věc daně z příjmů“). S ohledem na v převážné míře shodné důvody obou kasačních stížností, včetně jejich nestandardní délky (kterou stěžovatel sám uznává), zachovává i v nyní posuzované věci zdejší soud **okruhy** námitek uplatněných stěžovatelem (včetně označení **bodů** této kasační stížnosti). Tam, kde však stěžovatel toliko opakuje obsahově shodnou argumentaci jako ve věci daně z příjmů, soud nyní v tomto rozsudku již toliko odkazuje na konkrétní část odůvodnění rozsudku ve věci daně z příjmů, v níž se s nimi vypořádal. Tyto odkazy pro přehlednost označuje nyní číslem příslušného odstavce *kurzívou a písmenem „R“*.

IV.

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas (včetně jejího doplnění k výzvě soudu) a osobou oprávněnou, a není proto důvod kasační stížnost odmítnout jako celek pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je z části důvodná.

1. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[12] Nejvyšší správní soud předně odkazuje na zásady vycházející z judikatury zdejšího soudu, z nichž při přezkoumání rozhodnutí soudů vychází a které vymezil v odst. [12] až [15]R.

[13] Stěžovatel (**body 1-6**) shodně jako v kasační stížnosti ve věci daně z příjmů tvrdí, že v žalobách (2.1) namítal nicotnost eventuálně nezákonnost rozhodnutí žalovaného o odvolání, krajský soud se s námitkou nezákonnosti řádně nevypořádal. Nicotnost, resp. nezákonnost odvolacího rozhodnutí žalovaného žalobce spatřoval za a) v rozporu výroku a odůvodnění ohledně uvedení předpisů, dle nichž bylo rozhodováno, za b) v absenci označení konkrétního znění hmotněprávního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno a za c) namítal nepřipustnou retroaktivitu hmotněprávního předpisu (*viz odst. [16] R*).

[14] Nejvyšší správní soud neshledal uvedené námitky opodstatněné z týchž důvodů uvedených ve věci daně z příjmů, *odst. [17] až [21] R.*, neboť v odůvodnění rozsudku krajský soud (viz citace v **bodě 3** kasační stížnosti ze str. 12-13, a dále str. 14 rozsudku) kromě posouzení nicotnosti rovněž vyložil, proč rozhodnutí o odvolání není nezákonné, ba ani nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pakliže ve výroku rozhodnutí žalovaného je uveden hmotněprávní předpis (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) a rovněž i procesní ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, včetně přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Pro úplnost (stejně jako v bodě [21] R) lze i zde doplnit, že konkrétní ustanovení zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též jen „zákon o DPH“) aplikovaná v daném případě uvádí Zpráva o daňové kontrole, čj. 74905/10/187931506628, a to adresně (ke konkrétním fakturám a dokladům předloženým k údajům uvedeným v daňovém přiznání pro dané zdaňovací období). Ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společnosti AA CAMAS na vstupu byl shledán rozpor s § 72 odst. 1 zákona o DPH, nárok dle § 73 odst. 1 téhož zákona nebyl prokázán, správce daně ohledně prokazování nároku na odpočet daňovými doklady odkázal i na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07 a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 73/2008 - 162. Ve vztahu k nároku na odpočet u uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu (spotřeby benzínu BA 91 a BA 95) byl shledán rozpor s § 72 odst. 1, odst. 5 zákona o DPH a neodvedená daň dle § 13 odst. 4 písm. a) téhož zákona. Aplikovaná ustanovení byla uvedena rovněž v rekapitulační části Zprávy o daňové kontrole, znění uvedených ustanovení se žádnou z novelizací ohledně v daném případě relevantního požadavku na prokázání uplatněného nároku na odpočet nezměnilo.

[15] Z předně uvedených důvodů proto nemohou obstát (stejně jako ve věci daně z příjmů body 69 až 75) ani stížní **body 66 až 68** (*okruh 5. Námitky nezákonnosti*) v nyní projednávané věci, neboť veškerá argumentace stěžovatele v žalobě i kasační stížnosti směřuje za první vůči tomu, že odvolací rozhodnutí žalovaného ve výroku o zamítnutí odvolání a potvrzení dodatečných platebních výměrů neuvádí další právní předpisy, o které se opírá odůvodnění rozhodnutí (v tom stěžovatel spatřuje rozpor), za druhé vůči užití dovětky „*ve znění pozdějších předpisů*“; z něhož stěžovatel dovozuje, že správní orgány obou stupňů nerozhodovaly o jeho daňové povinnosti podle předpisu účinného pro dané zdaňovací období, resp. že každý z nich rozhodoval podle předpisu v různém znění či dokonce podle znění v době rozhodování již neúčinného. Krajský soud v odůvodnění rozsudku však zcela zřetelně vyjevil, že hmotněprávní povinnost (zda žalobce stíhá povinnost platit daň) je posuzována vždy podle znění zákona účinného v době vzniku daňové povinnosti a jakými ustanoveními procesního předpisu je správce daně, potažmo žalovaný vázán v době svého rozhodnutí, včetně ustanovení přechodných, dojde-li v mezidobí ke změně procesního předpisu.

[16] Obdobně argumentuje stěžovatel stran nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (**bod 7**) k jeho námitce v žalobě, že není zřejmé, dle kterého z právních předpisů žalovaný z úřední povinnosti posuzoval prekluzi práva doměřit daň, a to stejně jako v kasační stížnosti ve věci daně z příjmů (viz odst. [23] R). Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání těchto námitek v bodu [24] R. Skutečnost, že žalovaný v napadených rozhodnutích konkrétně nerozváděl, podle kterých ustanovení zánik práva daň doměřit zkoumal, sama o sobě nemohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, neboť žalovaný prekluzi práva doměřit daň v případech projednávaných neshledal (dilem, viz níže ohledně zdaňovacího období září 2006 nesprávně), nicméně, pokud jde o namítanou absenci konkrétních znění ustanovení § 47 ZSDP, či § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je nutno poukázat na to, že v odvolání žalobce vznesl námitky toliko procesního charakteru, ohledně nahlížení do spisu a ukončení daňové kontroly. Námitka prekluze práva vyměřit daň nebyla ve vztahu k žádnému zdaňovacímu období v odvolání vznesena. Krajský soud proto samostatnou námitku absence ustanovení, dle kterých byla posuzována prekluze práva daň vyměřit, správně posoudil (jak již Nejvyšší správní soud uvedl v bodu [24] R), neboť správní orgány nejsou povinny výslovně uvádět důvod, proč k prekluzi práva podle jejich závěrů nedošlo, pakliže to nebylo namítáno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 33/2010 - 55). Nepřípadně se proto stěžovatel dovolává právě citovaného rozsudku a jeho námitka, že krajský soud měl právě z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit, není důvodná. Stejně tak i výhrada, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou, podle jakého právního předpisu - konkrétního ustanovení zákona v konkrétním znění - byla prekluze práva daň vyměřit posuzována (**též body 9, 11, 12, a 13** kasační stížnosti). Posouzení věci krajským soudem (str. 13-14) takto koncipované námitky žalobce není nepřezkoumatelné.

[17] Závěry bodu [24] R v nyní projednávané věci platí potud, že krajský soud byl v daném případě povinen posoudit otázku prekluze práva daň doměřit ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím uplatněnou v žalobě, a to na základě údajů plynoucích ze spisu. K prekluzi práva byl povinen přihlížet i z moci úřední. Krajský soud tak učinil (str. 15 a násl.), prekluzi práva však neshledal. Nejvyšší správní soud v tomto dále odkazuje na samostatný okruh 2. *Prekluze práva daň doměřit.*

[18] Namítá-li v **bodu 8** kasační stížnosti stěžovatel (nyní samostatně oproti bodu 14, a stejně jako v bodu 98 kasační stížnosti ve věci daně z příjmů), že se krajský soud nevyjádřil k jeho žalobnímu bodu (2.1.2), kde namítal absenci úvahy žalovaného, jak se vypořádal se zjištěným skutkovým stavem správcem daně a jak posoudil, zda jím byla správně aplikovaná hmotněprávní norma a proč byla daň stanovena v jiné výši, než ji žalobce přiznal, Nejvyšší správní soud k této stížní námitce nepřisvědčil. V uvedeném bodu (obou podaných žalob) žalobce namítal nicotnost či nezákonnost rozhodnutí žalovaného z důvodu, že ve výroku a odůvodnění absentuje, jaké konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu žalobce porušil či dle jakého byla daň dodatečně doměřována, že žalovaný rozhodoval podle zákona o DPH k 27. 7. 2011, tj. dle neplatného předpisu a jde o retroaktivitu. Tyto námitky, stejně jako opakovaně vznesená námitka v bodu 9 kasační stížnosti, že se soud nezabýval tím, dle kterého konkrétního znění právního předpisu byla prekluze práva daň doměřit posuzována, byly krajským soudem vypořádány (viz shora). K obecnému poukazu na chybějící závěry žalovaného stran skutkového stavu věci, krajský soud obecně (str. 14) uvedl, že v odvolání byly uplatněny toliko procesní námitky, a žalovaný neshledal žádné skutečnosti s vlivem na zákonnost rozhodnutí správce daně, jak výslovně vyjádřil. Ztotožnil-li se žalovaný se správcem daně a jeho skutkové závěry odvolání nezpochybnilo, nemohl krajský soud nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů žalovanému vytýkat.

[19] Stejně jako ve věci daně z příjmů (*odst. [25] R*) stěžovatel opakovaně argumentuje (**bod 10**), že i ustanovení o penále má v průběhu času jinou právní úpravu. Tvrdí, že zákon o správě daní (ZSDP) ve znění účinném do 31. 12. 2006 penále nestanovoval vůbec, následně od 1. 1. 2007 se stanovovalo ve výši 5% ze snižované ztráty a dle daňového řádu od 1. 1. 2011 jeho výše činí 1% ze zjišťované ztráty. Dovolává se proto judikatury týkající se správního trestání ve vztahu k čl. 40 odst. 6 Listiny. Z výroku rozhodnutí žalovaného není podle stěžovatele vůbec zřejmé, jaký právní předpis byl aplikován a dle jakého konkrétního předpisu je penále vyměřeno k přímému placení. Ve vztahu k platebnímu výměru za prosinec 2006 pak není ani najisto postaveno, které znění ZSDP bylo aplikováno ve vztahu k penále; z výroku dodatečných platebních výměrů plyne, že penále je stanoveno podle ZSDP ve znění k 23. 9. 2010. Rozhodnutí o odvolání se vyměřením penále nezabývá a nečiní tak ani rozsudek soudu, což činí obě rozhodnutí nepřezkoumatelnými.

[20] Nejvyšší správní soud proto předně odkazuje na závěr uvedený v odst. [26] R. V obou podaných žalobách žalobce v prvním žalobním bodu rovněž namítal nicotnost resp. nezákonnost rozhodnutí žalovaného ohledně aplikace právních předpisů uvedených ve výroku rozhodnutí, ale netýkala se penále. V první žalobě, protože dotčenými platebními výměry na zdaňovací období září, říjen a listopad 2006 ani penále správce daně nesdělil, ohledně aplikace § 37b ZSDP účinného od 1. 1. 2007, ani příslušného ustanovení daňového řádu žalobce nic nenamítl (kromě tvrzení, že „narůstá daňové penále“, pakliže je kontrola zahájena na samém konci tříleté lhůty pro vyměření daně, v bodu 2. 2. 13). V druhé žalobě (období prosinec 2006 a 1-12/2007) žalobce v prvním žalobním bodu (2. 1. 1.) namítl, „že v rozhodnutí o odvolání shledává rozpor mezi výrokem a odůvodněním. Z výroku vyplývá, že ve věci daně z přidané hodnoty (pouze v případě penále bylo rozhodováno dle § 37b ZSDP) bylo rozhodováno pouze podle daňového řádu, avšak v odůvodnění rozhodnutí se žalovaný opírá své závěry o některá ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů tj. ve znění k 31. 12. 2010 (dále jen ZSDP)“. V obou žalobách a jejich doplnění (podaném ve lhůtě dne 3. 10. 2011, tj. pondělí; den 1. 10. 2011 připadl na sobotu) žalobce uplatnil další žalobní body (označené 2. 2. až 2. 7.). První žalobní bod však nijak nerozšířil, ani z argumentace v dalších žalobních bodech nelze dovodit, že by mířila i proti absenci (a již vůbec ne aplikaci) § 37b ZSDP, účinného od 1. 1. 2007, tj. ZSDP ve znění novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb., popř. § 251 odst. 1 daňového řádu. V první žalobě a v doplnění druhé žaloby (body 2.4.5. a 2.4.8/8.) žalobce toliko v tvrzení, že nebyl patřičně poučen, uvedl, mj., že „vzhledem ke své kvalifikaci neví, co je obsaženo v § ..., a jaké jsou právní důsledky nerespektování podle § 25 a § 37 zákona o správě daní a poplatků...“. Krajskému soudu proto nelze vytýkat nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť byl vázán důvody uplatněnými v žalobě, protože v řízení před ním platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Tato kasační námitka je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, a proto ani nepřichází v úvahu jiný postup Nejvyššího správního soudu, než ji odmítnout.

[21] V **bodu 14** kasační stížnosti stěžovatel tvrdí (stejně jako v bodu 15 kasační stížnosti ve věci daně z příjmů), že *pod bodem 2.3.2 žaloby namítal, že žalovaný měl ex officio zkoumat, zda v dané věci bylo zahájení daňové kontroly legální, zda k jejímu zahájení byl zákonný důvod, a že se k této námitce se krajský soud nijak nevyjádřil a rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný*. Stěžovatel kromě uvedeného opakovaně argumentoval v žalobách, v rámci námitek nezákonnosti zahájení daňové kontroly (konkrétně v bodech 2.3.2) tím, že v žádném z protokolů o zahájení daňové kontroly mu nebyly sděleny pochybnosti ve smyslu nálezů Ústavního soudu sp. zn. 1835/07 (stejně v bodu 16 kasační stížnosti), ani ze spisu neplyne úvaha, proč byla kontrola u žalobce zahájena a že se tak měl žalovaný existencí a legitimostí takové úvahy zabývat. K této námitce krajský soud (str. 15, poslední odstavec zdola a násl. str. 16) stejně jako ve věci daně z příjmů uvedl, že názor vyslovený v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl již judikaturou Nejvyššího správního soudu [rozsudek ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, rozsudek

ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, rozsudek ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70] překonán a odkázal rovněž na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11.

[22] Posouzení této námitky krajským soudem stěžovatel opět napadá i v dalších bodech kasační stížnosti **35 - 39** (*Námitky nezákonnosti - zahájení daňové kontroly*). V nich tvrdí, (stejně jako v bodech 34 - 39 ve věci daně z příjmů), že se soud s jeho žalobní námitkou vypořádal vadně, neboť vzhledem k datu zahájení daňové kontroly dne 13. 10. 2009 byl pro správce daně závazný názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07. Odklon od těchto závěrů vyplývá až z judikatury pozdější (rozsudek NSS čj. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný až dne 29. 10. 2009 a další uvedené krajským soudem shora), a proto správce daně měl respektovat uvedený nálezu, opačný postup měl proto znaky libovůle. Důvody zahájení daňové kontroly nebyly zřejmé z protokolu o zahájení kontroly, ale ani nebyly seznatelné ze správního spisu. Pozdější stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st.33/11 z 8. 11. 2011 podle stěžovatele závěru krajského soudu, který považuje za nepřezkoumatelný ve vztahu k jeho konkrétním námitkám, nesvědčí. Stanoviskem pléna Ústavního soudu nebyl překonán požadavek nutné existence přezkoumatelného důvodu k zahájení daňové kontroly (bod 33 nálezu č. 1835/07).

[23] Nejvyšší správní soud i v této věci neshledal závěr krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť adekvátně reaguje na žalobní naraci, a proto činí stejný závěr, jako v odst. [31] R, v němž k obsahově týmž námitkám uzavřel, že „I když se správce daně v době zahájení daňové kontroly neřídil předmětným nálezem, nemohl být jemu, potažmo ani žalovanému, takový postup soudem jako nezákonný vytýkán za situace, kdy v době jeho rozhodování byl závěr Ústavního soudu v něm vyslovený shledán ojedinělým s ohledem na jiná předcházející rozhodnutí samotného Ústavního soudu, např. nálezy č. 63/2003 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS 334/02), č. 113/2005 Sb. ÚS (sp. zn. IV. ÚS 29/05) a č. 190/2007 Sb. ÚS (sp. zn. IV. ÚS 301/05) i judikaturu Nejvyššího správního soudu (č. 735/2006 Sb. NSS, č. 1983/2010 Sb. NSS) a současně se od něj odchýlila již v době, kdy kontrola u stěžovatele probíhala (zahájena dne 15. 9. 2009, resp. 29. 10. 2009, ukončena 22. 9. 2010) i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek čj. 2 Aps 2/2009 - 52 ze dne 3. 12. 2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, a konečně v době rozhodování krajského soudu i již známé samotné stanovisko pléna Ústavního soudu. Krajský soud proto nepochybil, neshledal-li námitku žalobce důvodnou.“ V nyní projednávané věci kontrola daně z přidané hodnoty byla zahájena za jednotlivá období protokoly ze dne 13. 10. 2009, 29. 10. 2009 a 20. 1. 2010, ukončena rovněž dne 22. 9. 2010, krajský soud rozhodl o podaných žalobách dne 3. 10. 2010, není proto důvod se od uvedeného závěru odchýlit.

2. Námitka prekluze práva daň doměřit.

[24] V první žalobě i doplnění druhé žaloby (bod 2.2.1.) stěžovatel namítl, že došlo k prekluzi práva daň z přidané hodnoty doměřit podle § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2009, protože ve tříleté lhůtě od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání, nedošlo k pravomocnému doměření. Ve vztahu ke každému zdaňovacímu období 9-12/2006 a 1-12/2007 žaloba uváděla poslední den tříleté lhůty, jejíž počátek byl odvozen od konce daného měsíčního zdaňovacího období (např. pro období září 2006 byl konec lhůty počítán ke dni 30. 9. 2009; pro období prosinec 2007 ke dni 31. 12. 2010 apod.). Rozhodnutí o doměření daně však nabyla právní moci až 1. 8. 2011. V navazujícím bodu (2.2.2.) žalobce tvrdil, že správce daně neprovedl žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, který by zapříčinil, že by tříletá lhůta začala běžet znovu. Argumentace

žalobce k jednotlivým zdaňovacím obdobím vycházela primárně z tvrzení, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon dle § 47 odst. 2 ZSDP a že ani nedošlo žádným z protokolů o zahájení kontroly ze dne 13. 10. 2009 (pro období 9-12/2006), ze dne 29. 10. 2009 (pro období 5-6/2007 a 9-12/2007) a ze dne 20. 1. 2010 (pro období 1-4/2007 a 7-8/2007) k řádnému zahájení daňové kontroly, a to jednak proto, že tyto protokoly nelze považovat za faktický úkon, který prodloužil lhůtu pro doměření daně, jednak proto, že k jeho zastupování při zahájení kontroly nebyla zmocněna paní J. K.

[25] Krajský soud takto vznesené žalobní body neshledal důvodné. Za základ vzal tvrzení žalobce, že lhůta k doměření daně nepočala běžet znovu, neboť nebyl učiněn úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, nepřisvědčil pak žalobci, že tímto úkonem nebylo zahájení daňové kontroly shora uvedenými protokoly, ani že nešlo o faktické úkony, ale jen zahájení daňové kontroly formálně ke konci běhu tříleté lhůty a neuznal důvodnou ani jeho námitku, že kontrola nemohla být zahájena s p. K.

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud v odůvodnění rozhodnutí vypořádal uplatněné námitky v úplnosti a dostatečně, toliko stran běhu lhůty k doměření daně za zdaňovací období září 2006 je jeho závěr nesprávný.

[27] Stěžovatel v bodech **15 a 17** rekapituluje závěry krajského soudu ze str. 15 až 16 rozsudku. V bodech **18 až 21 (a 21. 1. až 21. 7.)**, ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, považuje rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť se vypořádal s jeho námitkami jen v obecné rovině a nevyložil, proč právo dodatečně vyměřit daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období nebylo k datu, které uváděl v žalobě (bodu 2.2.1) prekludováno.

[28] Tato námitka je důvodná toliko ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2006 (**bod 18**). Stěžovatel správně již v první žalobě (2.2.4.) tvrdil, že ve smyslu „nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2656/08 je daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 doměřena správcem daně až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Z podkladů ve spise jednoznačně plyne, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 byla zahájena protokolem ze dne 13. 10. 2009. Tříletá lhůta však podle výkladu dotčeného ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP provedeného Ústavním soudem uplynula dnem 30. 9. 2009, jak stěžovatel tvrdil. Nejvyšší správní soud doplňuje, že v usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, vyslovil jednoznačný právní závěr, že výklad provedený Ústavním soudem v prvním z uvedených nálezů se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

[29] Z důvodu prekluze práva doměřit žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 Nejvyšší správní soud zrušil dodatečný platební výměr ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, jímž byla daň z přidané hodnoty za uvedené období ve výši 130 156 Kč žalobci doměřena a v rozsahu, v jakém je tím dotčen napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, zrušil i tato rozhodnutí.

[30] Naopak ve vztahu k zdaňovacím obdobím říjen, listopad a prosinec 2006, a následným obdobím leden až prosinec 2007 nedošlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť zahájením daňové kontroly protokoly ze dne 13. 10. 2009, ze dne 29. 10. 2009 a ze dne 20. 1. 2010 byl učiněn úkon dle § 47 odst. 2 ZSDP a počala běžet nová tříletá lhůta, v níž byla daň pravomocně doměřena. Námitky stěžovatele v bodech **19 až 21 (díllem i 15 a 17)** nejsou důvodné.

[31] Krajský soud předně (viz str. 15) odmítl názor zastávaný žalobcem, že daňová kontrola nemůže vůbec být úkonem dle § 47 odst. 2 ZSDP a že nedošlo ani k zahájení řízení o vyměření daně, a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a krajských soudů. Uvedl, že dle ní „*v zásadě daňová kontrola jako dílčí procesní postup správce daně v rámci daňového řízení může být úkonem správce daně, který může způsobit běh nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Zahájením daňové kontroly je zahájeno daňové řízení ve smyslu § 21 ZSDP, zákonodárce nepředpokládal, že by v takovém případě muselo být zahájeno i vyměřovací řízení vydáním výzvy dle § 43 ZSDP*“. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, čj. 7 Afs 57/2009 – 100, a uzavřel, že daňová kontrola byla právě tím úkonem správce daně, o němž byl žalobce zpraven, který po prověření žalobcem přiznané výše základu daně vedl správce k doměření daně.

[32] Protože stejnou námitku vznesl stěžovatel i ve věci daně z příjmů (viz odst. [34] R), včetně i nynější argumentace v bodech 27- 29 kasační stížnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud nyní již toliko na odst. [35] až [39] R. V nich vycházel ze závěrů téhož rozsudku tohoto soudu jako krajský soud a vypořádal se i s argumentací stěžovatele k pojmu „úkon“.

[33] Žalobní námitku stěžovatele, že žádný z protokolů o zahájení daňové kontroly nelze považovat za *faktický úkon*, který prodloužil lhůtu pro doměření daně, protože šlo toliko o formální zahájení kontroly, krajský soud vypořádal rovněž dostatečně.

[34] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 8 a 18) plyne, že dle protokolu čj. 80777/09/1879931506628 ze dne 13. 10. 2009 bylo předmětem ústního jednání zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období září až prosinec 2006, tomu předcházely žádosti správce daně o prodloužení lhůty k vrácení účetních dokladů založených ve spisu vedeném ve věci kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a daně silniční za rok 2006 a 2007, která probíhala od 15. 9. 2009 a při níž správce daně již převzal velké množství vydaných faktur, záznamy o provozu vozidel, měl k dispozici přijaté faktury a záznamní povinnost k DPH, resp. účetní závěrku za rok 2006, obrátové předvahy hlavní účetní knihy výnosů a nákladů a dlouhodobého hmotného majetku a odpisů, bankovní výpisy, faktury přijaté a vydané, pokladní příjmové a výdajové doklady včetně stvrzenek a paragonů, interní doklady, dále knihy o výkonu vozidel (o přepravě zboží dispečink – dopravní objednávky, kopie technických průkazů a záznamní povinnost k DPH). Dne 25. 9. 2009 byly žalobcem předány další účetní doklady, a to interní účetní doklady, inventura zásob, smlouvy se týkající se provozu pumpy, sestavy dlouhodobého hmotného majetku za rok 2005, 2007 a 2008 a další účetní doklady. Další účetní doklady byly žalobcem předloženy dne 2. 10. 2009, a to kniha vydaných a přijatých faktur za rok 2006, dodatky k nájemním smlouvám, cestovné, výpisy stavu majetku a soupis majetku k 31. 12. 2006. Žalobcem byly předány rovněž účetní doklady za rok 2007, knihy jízd vozidel.

[35] Dne 13. 10. 2009 proto nemohlo jít pouze o formální úkon, pakliže správce daně již disponoval účetními a jinými doklady předloženými stěžovatelem, z nichž vyplynuly pochybnosti, které bylo nutno prověřit i ohledně přiznaného základu daně, resp. nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stejně je tomu i ohledně následně zahájené daňové kontroly dne 29. 10. 2009 protokolem o ústním jednání čj. 84520/09/187931506628) daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, DPH za zdaňovací období květen a červen 2007 a září až prosinec 2007. Krajský soud správně poukázal i na to, že již dne 2. 11. 2009 vydal správce daně konkrétní výzvu k odstranění pochybností, a to na základě již prověřených účetních dokladů. Podle této výzvy (str. 3) byl žalobcem uplatněn nárok na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích 9-11/2006, 5-6/2007 a 9-12/2007 u konkrétně číslem označených daňových dokladů, které nebyly předloženy a žalobce byl vyzván, aby pokud si do nákladů zahrnul přijaté faktury

vystavené J. I. a společností AV Centrum Zlín, a.s., dle knihy přijatých faktur a záznamní povinnosti, ale faktury nepředložil, aby tak učinil a prokázal nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH a aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH. Následovala pak další výzva ze dne 2. 12. 2009, obdobně konkrétní co do označení dokladů a požadavku jaké doklady je nutno dále doložit a co požaduje správce daně prokázat. Následovaly protokoly o projednání této výzvy ze dne 13. 1., 20. 1. 2010, dle protokolu o ústním jednání čj. 2632/10/187931506628 rovněž ze dne 20. 1. 2010 byla následně zahájena daňová kontrola DPH i za zdaňovací období leden až duben 2007 a červenec a srpen 2007. Poté dne 27. 1. 2010 a 4. 2. 2010 byla opět projednána výzva z 2. 12. 2009, byly předloženy další doklady, následovala výzva ze dne 10. 2. 2010 (str. 5) k DPH, projednaná 1. 3. 2010 (při níž došlo k vrácení dokladů v ní uvedených). Krajský soud proto správně neshledal postup při zahájení daňové kontroly v konkrétních případech formálním, protože byl vždy spojen s předběžným zjištěním z účetních dokladů již mu dříve předložených a následně bezprostředně i s faktickým prověřováním uplatněného nároku na odpočet a jiných okolností pro stanovení daně dle § 16 odst. 1 ZSDP, jak na str. 18 rozsudku uvedl.

[36] Krajský soud při hodnocení sporné otázky postupoval v souladu se závěrem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2010, čj. 2 Afs 136/2009 - 149, podle něhož „*Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou daňového řádu, pak plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 113 (www.nssoud.cz), je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce, a zda i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech.*“ Pro úplnost lze rovněž odkázat na odst. [42] -[43] R.

[37] Z uvedených důvodů nemohou obstát ani námitky stěžovatelem vznesené v bodech **33 až 34** kasační stížnosti (*Námitky nezákonnosti - zahájení daňové kontroly*). Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že *nešlo o rozšiřování daňové kontroly, ale zahájení vždy nové kontroly jiné daně za konkrétní období*, lze mu přisvědčit. Pomíjí však, že krajský soud užil pojmu „rozšíření“ daňové kontroly, aby vyjádřil toliko návaznost kontroly DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. Uvedl tak mj., že „*Následně dne 29. 10. 2009 proběhlo ústní jednání (viz protokol o ústním jednání čj. 84520/09/187931506628) o zahájení daňové kontroly také daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, DPH za zdaňovací období květen a červen 2007 a září až prosinec 2007. Podle protokolu o ústním jednání čj. 2632/10/187931506628 ze dne 20. 1. 2010 byla daňová kontrola DPH rozšířena také na zdaňovací období leden až duben 2007 a červenec a srpen 2007*“: Krajský soud rovněž nedovodil z „*předmětné žádosti o prodloužení lhůty k vrácení dokladů*“ (tj. žádosti ze dne 6. 10. 2009, doplněné 8. 10. 2009), že by správce daně ještě před zahájením daňové kontroly DPH za konkrétní zdaňovací období již aktivně prováděl takovou kontrolu (tj. *prověřoval daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty, jak tvrdí stěžovatel*), ale vyjádřil tím, že z dokladů převzatých v rámci dříve zahájené kontroly daně z příjmů za rok 2006 a daně silniční za rok 2006 a 2007, které byly předloženy dne 15. 9. 2009, 25. 9. 2009 a 2. 10. 2009, vznikly správcí daně mj. pochybnosti o využití vozidel v návaznosti na dosažené výnosy za rok 2006 a pochybnosti (dle doložené záznamní povinnosti k DPH) o dodavatelích, jimž byla registrace k DPH již dříve dle předběžného zjištění zrušena. Bylo nutné prověřit tato předběžná zjištění, vyžádat konkrétní faktury, dosud nepředložené, dožadáním ověřit zrušení registrace dodavatelů, a proto zahájit i kontrolu DPH dne 13. 10. 2009 (jak správce daně v doplnění žádosti ze dne 8. 10. 2009, založené ve spise, výslovně uvádí). Tak se také stalo konkrétní výzvou ze dne 2. 11. 2009, vydanou v rámci kontroly DPH za zdaňovací období

9-11/2006, 5-6/2007 a 9-12/2007. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu na str. 8 ve spojení se závěrem na str. 18 (časové a věcné návaznosti jednotlivých protokolů o zahájení kontroly a navazujících výzev nelze dovodit, že by krajský soud nelogicky, jak stěžovatel tvrdí, spojoval účinky výzvy ze dne 2. 11. 2009 až se zahájením daňové kontroly protokolem ze dne 20. 1. 2010, který se týkal jiných zdaňovacích období DPH.

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce (**bod 22 až 26, 30**), že nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly protokoly dne 13. 10. 2009 a dne 29. 10. 2009, protože jednání probíhala s paní J. K., ačkoliv jí nebyla k zastupování zmocněna. Stejně argumentoval stěžovatel i v bodech 23 až 30 kasační stížnosti ve věci daně z příjmů, a to proti obdobným závěrům krajského soudu nyní vyjádřeným na str. 16-17 rozsudku, a proto lze i v této části plně odkázat na rozsudek vydaný ve věci daně z příjmů, odst. [44] až [47] R.

[39] Již v něm Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele nepřiznal opodstatnění mj. proto, že krajský soud správně s odkazem na příslušná ustanovení ZSDP, dovodil, že plná moc ze dne 25. 1. 2005, udělená p. J. K. „*ke zastupování mé osoby při řízení na finančním úřadě v Jablonci nad Nisou*“, vedla důvodně k tomu, že s ní bylo jednáno jako se zástupcem žalobce v řízení před správcem daně, neboť správci daně toto zplnomocnění bylo dáno na vědomí 31. 3. 2005 a při zahájení daňové kontroly s p. J. K. bylo konstatováno, že se tak na základě této plné moci děje. V průběhu daňové kontroly na výzvy správce daně J. K. předkládala účetní doklady žalobce, některých následně konaných ústních jednání se účastnila jak paní K. tak žalobce. I v nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud sdílí závěr krajského soudu, že se paní J. K. i stěžovatel v průběhu řízení chovali tak, že generální plná moc doložená správci daně, na základě níž byla daňová kontrola zahájena s paní J. K. jako zástupkyní stěžovatele, byla platná a stěžovatel si byl tohoto zastoupení vědom. I v nyní předloženém spisu je doloženo, že k zahájení daňové kontroly protokoly ze dne 13. 10. 2009 a dne 29. 10. 2009 došlo za přítomnosti zástupce stěžovatele J. K. na základě předložené plné moci ze dne 25. 1. 2005. Poté co správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností a prokázání skutečností (mj. výzvou ze dne 2. 11. 2009 a ze dne 2. 12. 2009) byl při jednání dne 13. 1. 2010 (protokol čj. 1815/10/187931506628) přítomen vedle p. K. tomuto jednání i stěžovatel osobně. V protokolu je paní J. K. výslovně označena jako zástupce daňového subjektu (stěžovatele) a protokol je podepsán stěžovatelem, aniž by vznesl jakoukoli výhradu. Stejně je tomu v případě obou protokolů z jednání ze dne 20. 1. 2010 (tj. i protokolu o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1-4/07 a 7 a 8/07), protokolu ze dne 4. 2. 2010 a 1. 3. 2010. Až dne 22. 3. 2010 paní J. K. dala na vědomí správci daně, že tuto plnou moc vypovídá. Ústního jednání dne 29. 3. 2010 se účastnil stěžovatel sám a dne 26. 4. 2010 se vedle stěžovatele osobně tohoto jednání účastnila paní J. K., výslovně označená již jako třetí osoba (jen z pozice účetní), jak je v tomto protokolu uvedeno. (*Plná moc pro nového zástupce Ing. Jitku Routkovou ze dne 12. 10. 2010 byla předložena správci daně až 13. 10. 2010 (tj. po ukončení daňové kontroly, pozř. soudu).*) Závěr krajského soudu (str. 16-17 rozsudku) odpovídá zjištěním ze spisu. Zcela důvodně tak krajský soud nepřisvědčil tvrzení (bod 2.2.7. první žaloby, bod 2.2.5. doplnění druhé žaloby), že paní J. K. nebyla zmocněna žalobcem k jeho zastupování při daňové kontrole, protože byla zmocněna k zastupování při řízení před správcem daně, ale žádné „daňové řízení“ neprobíhalo.

[40] K opakovaným námitkám stěžovatele v bodech **24 až 26, 30** (stejně vzneseným pod body 26 - 30 kasační stížnosti ve věci daně z příjmů) lze plně odkázat na odst. [46] a [47] R. Krajský soud měl pro závěr o účincích plné moci udělené stěžovatelem paní J. K. dostatečné podklady ve správním spisu. Stejně tak tvrzení stěžovatele (**bod 26**), že zde byla objektivní překážka dle § 11 odst. 3 ZSDP, neboť jmenovaná již zastupovala v dané době jiný subjekt (p. V. C.) nebylo vzneseno v podaných žalobách ani jejich doplnění ani v průběhu řízení před krajským soudem a nebylo ani nikdy doloženo, proto ani nemůže závěr krajského soudu zvrátit. Dovolává-li se

stěžovatel znovu (**bod 30**) rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 46/2009 - 59, lze toliko již odkázat na § 10 odst. 3 ZSDP („...Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.“) a v tomto rozsudku uvedené usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, čj. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, podle nějž „(p)lná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.“ Krajský soud proto i v daném případě správně neshledal postup správce daně vadou řízení, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, resp. i včasnost a účinky zahájení daňové kontroly dle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP. Rovněž v souladu s § 17 odst. 7 ZSDP správce daně do doby, než jej paní J. K. informovala o vypovězení plné moci, doručoval výzvy jí, jako zástupci stěžovatele s neomezenou plnou mocí.

3. Námitky nezákonnosti zahájení daňové kontroly

[41] K námitkám v bodech **31 až 39** soud odkazuje na vypořádání těchto námitek již shora, body [21], [22] a [37] tohoto rozsudku.

4. Námitky nezákonnosti ukončení daňové kontroly

[42] V obou žalobách (2. 4.) nezákonnost ukončení daňové kontroly žalobce spatřoval jednak v tom, že při ústním jednání dne 22. 9. 2010, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 9-12/2006 a 1-12/2007, nepostupovali pracovníci správce daně v souladu s právními předpisy, neboť protokol o ústním jednání dle § 12 ZSDP neobsahuje souvislé vylíčení průběhu ústního jednání, není tak veřejnou listinou, o tom svědčí skutečnost, že jednání trvalo pouze 12 minut. Namítl, že tak byl do protokolu zapsán nepravdivý údaj, a to že s ním byl výsledek kontroly projednán v souladu se zásadou projednací. Do protokolu uvedl, že nesouhlasí, obsah a text byl dopředu připraven, dali mu jej pouze k seznámení a podpisu, nebyl patřičně poučen, a tudíž nevěděl, že má právo na zastoupení, že může podat námitku proti obsahu protokolu, jaký význam má projednání zprávy o kontrole, že může požádat o lhůtu k vyjádření. Zpráva, čítající 47 stran, mu byla předána, nikoli však umožněno se s ní seznámit, reálně to v uvedeném čase nebylo ani možné. Jeho námitky proti obsahu protokolu o ústním jednání nebyly projednány. Došlo tak k porušení § 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 6 a § 16 odst. 8 ZSDP. Současně v podbodech 2.4.7. a 2.4.8/1.-3. byl žalobou napaden postup při vyřízení námitek ze dne 19. 10. 2010 rozhodnutími správce daně a žalovaného[3] (*vyrok II. rozsudku krajského soudu o odmítnutí žalob směřujících do tohoto rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011 je předmětem samostatného okruhu 6. Námitky proti rozhodnutí žalovaného [3], Nejvyšší správní soud proto dále odkazuje k této ústi odůvodnění*).

[43] Vzhledem k tomu, že žalobní námitky se obsahově (vyjma konkrétních časových údajů) až po bod (2.4.6.) včetně shodovaly s námitkami uvedenými i v žalobě ve věci daně z příjmů, krajský soud (str. 18-21) je vyhodnotil, vzhledem ke konkrétním zjištěním v dané věci shodně. Konstatoval postup zakotvený v dotčených ustanoveních § 16 ZSDP ve znění účinném k datu ukončení daňové kontroly (k 22. 9. 2010), a v návaznosti zrekapituloval průběh daňové kontroly daně z přidané hodnoty, který projednání zprávy o daňové kontrole čj. 74905/10/187931506628 předcházel. Uvedl, že „*vypracování zprávy o výsledku daňové kontroly předcházela projednání zjištěných nedostatků při ústním jednání v lednu 2010 a 4. 2. 2010 (projednání výzvy ze dne 2. 12. 2009), žalobcem byly dodány některé další doklady. Posléze správce daně vydal další výzvu ze dne 10. 2. 2010 k odstranění pochybností. Dne 22. 3. 2010 sdělila zástupkyně žalobce správci daně, že vypověděla plnou moc udělenou jí žalobcem k zastupování, od té doby správce daně jednal přímo se žalobcem. Z protokolu*

č. 44628/10/187931506628 ze dne 26. 4. 2010 plyne, že s žalobcem byla podrobně projednána zjištění správce daně, tohoto projednání se účastnila i J. K. jako třetí osoba (účetní žalobce, vůči které zprostil žalobce správce daně mlčenlivosti dle § 24 odst. 4 ZSDP), zjištění správce daně byla vtělena do skoro 100 stran protokolu, jehož přílohou byla zjištění týkající se spotřeby materiálu. S ohledem na rozsah zjištění ze strany správce daně se žalobce se správcem daně dohodl na lhůtě 30 dnů k vyjádření ke zjištěným nedostatům. Žalobce se písemně vyjádřil ke zjištěným nedostatům dne 17. 5. 2010. Při ústním jednání dne 26. 5. 2010, kdy byly projednávány závady zjištěné správcem daně na základě provedené daňové kontroly DPH, žalobce předal správci daně některé další doklady, při tomto ústním jednání měl správce daně k dispozici písemné vyjádření žalobce ze dne 17. 5. 2010. Znovu při ústním jednání konaném dne 23. 6. 2010 (když z protokolu plyne, že předchozí 2 termíny zrušeny pro zaneprázdněnost žalobce) došlo k projednání zjištěných závad, znovu byly žalobcem předloženy některé další doklady. K vlastnímu projednání zprávy o daňové kontrole soud ověřil z protokolu č. 65642/10/187931506628, že při ústním jednání započatém v 9,30 hod. správce daně žalobci sdělil, že ani nedávno předložené doklady neprokazují přijetí zdanitelných plnění, jak bylo uvedeno na daňových dokladech a nárok na odpočet považuje správce daně za uplatněný v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jednání bylo skončeno v 10,45 hod. a žalobce se vyjádřil tak, že s hodnocením správce daně nesouhlasí a odvolá se. Poté byla žalobci předána vypracovaná zpráva č. 74905/10/187931506628. Podle protokolu č. 78975/10/1879315506628 byla se žalobcem projednána, žalobce byl poučen a bylo mu sděleno, že správce daně má daňovou kontrolu za ukončenou. K ukončení daňové kontroly připojil žalobce jako vyjádření svůj podpis, po sdělení správce daně o tom, že toho dne byl se žalobcem projednán výsledek zjištění daňové kontroly, žalobce uvedl, že nesouhlasí a že se odvolá.“

[44] Následně krajský soud učinil závěr, že uvedeným postupem nedošlo ke zkrácení v právech žalobce při ukončení daňové kontroly (zčásti je citován stěžovatelem v bodu 42). K opakovaným kasačním námitkám (body 40-64) jako v kasační sůznosti ve věci daně z příjmů, lze v obecné rovině již odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu v odst. [56] až [64] R.

[45] Konkrétně ani v daném případě nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že krajský soud věc přezkoumal pouze povrchně, aniž by zvážil účel institutu projednání zprávy o kontrole, že dílčí jednání v průběhu kontroly nenahrazují projednání konečné zprávy, protože stěžovatel spolupracoval a vše předkládal, a že bylo závěrečné hodnocení pro něj překvapivé. I v dané věci, jak krajský soud uvedl, mohl žalobce /stěžovatel/reagovat na zjištění správce daně a navrhnout v tomto směru doplnění ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, protože se všemi zjištěními správce daně, učiněnými do 26. 4. 2010 byl tohoto dne seznámen, a s dalšími pak i následně. V protokolu z tohoto dne č. 44628/10/187931506628, čítajícího celkem 99 stran, k němuž byla připojena příloha č. 1 (95 stran), byla přehledně uvedena konkrétní zjištění jak k dani z příjmů za zdaňovací období 2006 a 2007, tak i k dani z přidané hodnoty a dani silniční, Stran kontroly daně z přidané hodnoty k obdobím 9-12/2006 (od str. 46) a 1-12/2007 (od str. 64) byly vždy uvedeny konkrétní čísla faktur, výzvy a na základě nich k nim postupně (s konkrétním označením) doložené další doklady a důvod, z jakého správce daně neuznává stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH v konkrétní výši za oprávněný, resp. nedoložený dostatečně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH (každý list protokolu je podepsán stěžovatelem). Podrobně a adresně jsou uvedeny údaje o spotřebě benzínu BA 91+BA 95 (i v Příloze č. 1). Jednání trvalo hodinu, stěžovatel si vyžádal lhůtu 30 dnů, aby se mohl se správcem vymezenými nedostatky seznámit, protokol mu byl předán a reagoval na jeho závěry písemně podáním ze dne 17. 5. 2010 a při jednání následně 26. 5. 2010, kdy předložil správci daně další účetní doklady a důkazy. K dalšímu projednání a předložení důkazů došlo 23. 6. 2010. Dne 1. 9. 2010 byl stěžovatel předvolán jednak k projednání stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu ze dne 17. 5. 2010 a k předaným dokladům jako důkazům v dnech 26. 5. a 23. 6. 2010 a dále k projednání zprávy o daňové kontrole na 22. 9. 2010. Dne 22. 9. 2010 se konalo nejprve od 9,30 do 10,45 hod jednání dle protokolu č. 65642/10/187931506628 (první protokol), při němž správce daně reagoval na vyjádření a předložené důkazy. Sdělil,

a to opět konkrétně, proč předložené doklady, např. provozní deník strojů - vozidel neprokazuje ani ve vazbě na skutečnosti zjištěné správcem daně podle protokolu ze dne 26. 4. 2010 nárok na odpočet DPH, skutečnosti dokládané protokoly policie pak nebyly předmětem zjištěných závad z daňové kontroly. Stěžovatel, aniž by závěr správce daně zpochybňoval věcně, či učinil jiný návrh, uvedl jen, že nesouhlasí a odvolá se.

[46] Stěžovateli lze přisvědčit, že následně správce daně v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP předložil stěžovateli vypracovanou zprávu o výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty, která zachycovala závěrečné hodnocení důkazů včetně těch, které žalobce předložil po 26. 4. 2009, s jejichž hodnocením byl seznámen při jednání zaznamenaném v prvním protokolu a nechal žalobce zprávu podepsat, a že dle protokolu o závěrečném projednání této zprávy čj. 78975/10/1879315506628 (druhý protokol) samo toto projednání trvalo 12 minut, avšak podpisem zprávy je nutno mít daňovou kontrolu za ukončenou. Stěžovatel totiž opět prohlásil toliko, že nesouhlasí a že se odvolá, nic nenamítl, žádný návrh neučinil, ani k tomuto postupu nevznesl námitku, vzal na vědomí, že podpisem zprávy je daňová kontrola ukončena. Nepostupoval jako v případě předchozího ústního jednání dne 26. 4. 2010, o další lhůtu k vyjádření k předané zprávě nepožádal.

[47] Tvrdí-li proto opakovaně i v této kasační stížnosti, že dne 22. 9. 2010 při jednání od 9.30 do 10.45 hod (první protokol), ani následně od 10.59 do 11.11 hod., s ohledem na množství údajů nemohl na závěry konkrétně reagovat, byly pro něj překvapivé, vůbec neodpovídaly stavu skutečnému a byly i v rozporu se zásadou logiky (např. uznání za nákup benzínu jen 14 000 Kč) soud musí odkázat (stejně jako ve věci daně z příjmů) na to, že z protokolů ze dne 22. 9. 2010 žádné konkrétní výhrady, které by stěžovatel vznesl proti zjištění skutkového stavu, kromě obecného nesouhlasu, nevyplývají. Byť jednání toho dne netrvalo téměř 2 hodiny, ale dle prvního protokolu, jak tvrdí stěžovatel, pouze 1 hodinu a 15 minut, a celkem včetně druhého protokolu 1 hodinu a 27 minut, nelze přisvědčit stěžovateli, že za tuto dobu alespoň konkrétní nesouhlas se skutkovým zjištěním nemohl vznést. Hodlal-li stěžovatel uplatnit jednak nesouhlas se skutkovými závěry zprávy o daňové kontrole a současně i se samotným postupem správce daně při projednávání této zprávy, měl tak učinit konkrétním tvrzením a trvat na jeho protokolaci, takový postup je standardním ve všech typech řízení. Z obsahu konkrétního vyjádření by pak bylo-lze usoudit, zda stěžovatel uplatňuje „námitky“ proti postupu správce daně nebo zda rozporuje konkrétní zjištění správce daně uvedené v projednávané zprávě, nebylo by pak rozhodné, jakou právní terminologií, případně nesprávně, užívá.

[48] Vliv na správnost závěru krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně ukončena, nemohla mít ani skutečnost, že obsah protokolu byl předem připraven (bod **44,45,51**). S touto námitkou se krajský soud (str. 21 rozsudku) řádně vypořádal a lze na jeho odůvodnění proto odkázat.

[49] Ani v nyní projednávané věci ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu nemůže vést tvrzení stěžovatele (**bod 48**), že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou, že „jeho nesouhlasná námitka proti obsahu protokolu o ústním jednání do dnešního dne nebyla vyřízena“. Z obsahu žalobních bodů (2. 4. 6.) je zřejmé, že stěžovatel pod touto „námitkou“ mínil právě své obecné vyjádření „nesouhlasím a odvolám se“, uvedené v protokolech. Právě posouzení tohoto vyjádření našlo svůj odraz v odůvodnění rozsudku krajského soudu k tomuto žalobnímu bodu, protože bylo rozhodné pro závěr, zda daňová kontrola byla řádně ukončena. Konečně z podaných žalob (bod 2.4.7. a 2.4.8.) je zřejmé, že žalobce nepodal námitky proti postupu v průběhu kontroly, ani v uvedených protokolech ze dne 22. 9. 2010,

ale až 19. 10. 2010. Tím však již nemohl zvrátit nastalou skutečnost, že k ukončení daňové kontroly projednáním závěrečné zprávy došlo.

[50] Stěžovatel (**bod 49-52**) opakuje a rozvíjí v kasační stížnosti tvrzení uvedené v žalobách (2.4.2.), že druhý protokol o ústním jednání neobsahoval náležitosti dle § 12 ZSDP a to vylíčení průběhu jednání, a nejde tak o veřejnou listinu. Namítá, že krajský soud tuto námitku pomínil. Lze proto odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu (na str. 20-21), kde poukázal na první protokol související s navazujícím druhým protokolem a na závěr již vyslovený v *odst. [61] R*, a to včetně závěru k námitce, že v důsledku předpřípravení protokolu, nemohl žalobce uplatnit námitky, a že tak protokol neobsahuje autentické a souvislé vylíčení průběhu jednání. Opakovaně proto Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že jestliže stěžovatel při tomto jednání omezil své vyjádření opět tak, že „nesouhlasí a odvolá se“, nemohl správce daně zachytit do protokolu více. Jestliže týž den již při předchozím jednání správce daně v návaznosti na protokol z 26. 4. 2010 reagoval na následně předložené doklady s tím, že výsledek dříve sděleného zjištění promítnutý do závěrečné zprávy o daňové kontrole se nemění a stěžovatel k tomu uvedl toliko totéž, opakování těchto závěrů správcem daně v druhém protokolu by nemohlo ovlivnit výsledek závěrů stěžovatelů již sdělených. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani důvodné námitky (**bod 53-56**), že krajský soud nedůvodně rozšiřuje zákonné podmínky ukončení daňové kontroly.

[51] I v nyní projednávané věci krajský soud správně poukázal na to, že ani v žalobě není uvedena žádná konkrétní skutečnost zpochybňující správné stanovení daně, kterou „nemohl v důsledku postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly uplatnit, nespecifikuje, s jakými skutečnostmi a návrhy na doplnění dokazování se správce daně v důsledku postupu při projednání výsledků daňové kontroly nevyřadil, případně mu neumožnil svým postupem uplatnit některé důkazy či návrhy důkazů.“ (**bod 57**). V dotčeném žalobním bodu (2.4.) stěžovatel namítal nezákonnost ukončení daňové kontroly z důvodů procesních, nedostatky skutkových zjištění správcem daně a závěrů uvedených ve zprávě stran doměření daně namítl až v bodu (2.6.), resp. (2.7.). Krajský soud se proto v této části odůvodnění rozsudku vypořádal jen s procesní obranou žalobce. Tvrzení stěžovatele (**bod 58**), že „kdyby správce daně požadoval ještě pečlivěji prokázat některou skutečnost, např. u spotřeby benzínu práci jednotlivých strojů, byl by tak učinil“ se proto jeví liché.

[52] Námitky stěžovatele (v bodech **59-63**), že nebyl řádně správcem daně poučen, jsou totožné jako v bodech (62-66) kasační stížnosti ve věci daně z příjmů. Shodný závěr (viz *odst. [63]R*) Nejvyšší správní soud proto činí i v této věci. Krajský soud (str. 21) k obecným výhradám, že šlo o poučení formální a že žalobce neví, co je obsaženo v § 2 *odst. 9*, § 24, 25 a § 37 ZSDP, uvedl jaký je požadovaný rozsah poučení v době projednávání zprávy o daňové kontrole, vyšel rovněž z toho, že stěžovateli bylo při každém ústním jednání dáno poučení, nikdy nenamítal, že mu nerozumí, ani při ústním jednání dne 22. 9. 2010. Lze dodat, že tak nečinil ani v době, kdy již nebyl zastoupen, přitom byl osobně přítomen více jednáním, při nichž bylo dáno poučení (i za přítomnosti p. K. jako jeho zástupce). Při zahájení daňové kontroly bylo správcem daně dáno poučení o právech a povinnostech dle § 16 ZSDP, argument žalobce, že při tomto úkonu byla přítomna jen p. K., nemůže obstát. Zástupce jedná jménem zastupovaného a úkony vůči němu zavazují zastoupeného. Jestliže byl stěžovatel předvolán přípisem ze dne 1. 9. 2010 i k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly lze rozumně předpokládat, že pokud by mu tvrzená neznalost procesního postupu podle § 16 ZSDP bránila v uplatnění jeho práv, mohl se s touto úpravou seznámit, popř. si zvolit již pro toto jednání zástupce. O tom, že plná moc paní K. byla vypovězena, věděl. Neučinil-li tak, bylo na něm, aby při jednání dne 22. 9. 2010 uplatnil námitky proti postupu pracovníků správce daně, proti protokolaci z tohoto jednání a podobně. Jak správně krajský soud poukázal, ani v jednom

z protokolů z tohoto dne není uvedena žádná námitka proti postupu pracovníků ani žádná výhrada proti protokolaci, jen obecný nesouhlas a vyjádřena vůle podat odvolání. Tvrdí-li stěžovatel v kasační stížnosti, že z důvodu neznalosti zákona vyjádřeným nesouhlasem a užitím termínu „odvolání“, měl na mysli vyjádřit výhrady (resp. podat námitky) proti postupu pracovníků správce daně, a že jeho podpis na protokolu o projednání výsledku daňové kontroly nemůže vyjadřovat souhlas s projednáním daňové kontroly, resp. jejím ukončením, jak dovozuje krajský soud, nelze mu přisvědčit, a to již z důvodů shora uvedených, neboť bylo na něm, aby si střežil svá práva. O právu, nechat se zastoupit stěžovatel bezpochyby, jak z celého případu plyne, věděl, o tom, že může žádat prodloužení lhůty k vyjádření rovněž, neboť jak sám uvádí, při předchozím jednání dne 24. 6. 2010 mu to poradila p. K. (v té době již jen účastna jako třetí osoba). Námitky proti postupu pracovníků správce daně při ukončení daňové kontroly stěžovatel podal až 19. 10. 2010, poté, co mu byly dne 15. 10. 2010 poštou doručeny platební výměry, které z důvodu mezitím předložené plné moci pro nového zástupce daňovou poradkyni Ing. Jitku Routkovou dne 13. 10. 2010, byly následně doručeny i této jeho zástupkyni (dále též „nová zástupkyně“).

[53] Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodným ani shrnující tvrzení stěžovatele (**bod 64**), že *krajský soud postup při ukončení daňové kontroly dne 22. 9. 2010 nevyložil ústavně konformním způsobem, nedbal smyslu a účelu zákonných předpisů, nevyšel ze skutečností zaznamenaných ve spise a jednotlivé úkony vyložil k tíži stěžovatele.*

5. Námitky nezákonnosti

[54] Shodně s bodem 68 kasační stížnosti ve věci daně z příjmů stěžovatel namítá (**bod 65**), že při posuzování námitky 2.1 nicotností rozhodnutí žalovaného i dodatečných platebních výměrů soud aplikoval § 77 odst. 1, odst. 2 správního řádu, který na daňové řízení nedopadá. Před účinností nového daňového řádu správa daní neměla zakotvený právní výklad nicotnosti rozhodnutí, § 32 ZSDP upravoval neplatnost rozhodnutí. Daňový řád upravuje nicotnost v § 105, a to odlišně od správního řádu, mezi vady, jež činí rozhodnutí vnitřně rozporným nebo právní či fakticky neuskutečnitelným, anebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně, patří rozpor mezi výrokem a odůvodněním, jehož se s ohledem na uváděné právní předpisy dovolával.

[55] Nedůvodnost této námitky s odkazem na konkrétní porovnání znění § 77 odst. 1 a 2 správního řádu a § 105 daňového řádu již Nejvyšší správní soud posoudil v *odst. [66] R*, a proto na ně již jen stručně odkazuje, neboť tvrzený rozpor v rozhodnutích žalovaného /tím méně v dodatečných platebních výměrech) neexistuje. Nezákonnost rozsudku krajského soudu nemůže způsobovat skutečnost, že neprovedl srovnání s § 105 daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011) za situace, kdy jak § 77 odst. 2 správního řádu tak § 105 odst. 2 daňového řádu definují důvod způsobující nicotnost rozhodnutí, jehož se stěžovatel (navíc mylně) dovolával, shodně.

[56] K opakované argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti (body **66-67**) stran aplikace nepřijatelné pravé retroaktivity správcem daně i žalovaným, dovozované stěžovatelem z toho, že rozhodovali podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. podle stěžovatele k datu vydání svého rozhodnutí, Nejvyšší správní soud odkazuje na již shora uvedené [13] a [15]. O daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2006 tak bylo rozhodnuto podle zákona o DPH ve znění účinném pro konkrétní měsíční zdaňovací období roku 2006, obdobně to platí pro zdaňovací období roku 2007, tzn., jak se stěžovatel domáhá v bodu **68.2.**, „*ve znění k datu vzniku daňové povinnosti*“.

[57] Vzhledem k obsahové totožnosti námitek (**68.1. a 68.2**) s body 75.1. a 75.2. kasační stížnosti ve věci daně z příjmů, odkazuje soud na odůvodnění v *odst. [68] R* (jde o námitky proti užití slovního spojení „ve znění platném“ nikoli „účinném“ v době vzniku daňové povinnosti, a obratu „ve znění pozdějších předpisů“).

[58] Obdobně, toliko s rozdílem, že v dané věci jde o aplikaci zákona o DPH, lze uzavřít námitku (**bod 68.3**) odkazem na *odst. [69]R*, neboť je shodná s bodem 75.3. kasační stížnosti ve věci daně z příjmů. V žalobách (bod 2.1.) žalobce napadal předně rozhodnutí žalovaného, který rozhodoval o odvolání podle procesního ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) a přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, jak je v něm uvedeno. Skutečnost, že odvolání směřovalo proti rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, byla vyjádřena označením zákona o DPH, nadto byly označeny i napadené platební výměry. Krajský soud odmítl výhradu žalobce, že ustanovení hmotněprávního předpisu nebyla označena konkrétně v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný rozhodoval o odvolacích důvodech, které byly procesního charakteru. Tento závěr není účelový, neboť aplikace konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu nebyla rozporována. I v daném případě lze odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu citované v **bodu 67** kasační stížnosti. Obrana stěžovatele, že *vznášet jiné hmotněprávní námitky nemohl v odvolání, protože jeho zástupkyni, kterou jsi zvolil až po 23. 9. 2010, nebylo umožněno správcem daně dne 13. 10. 2010, 27. 1. 2010 a dne 7. 2. 2010 plně nahlížet do spisu a seznámit se s konkrétními důvody doměřené daně a důkazními prostředky; logicky proto jeho námitky směřovaly hlavně do procesních pochybení, v důsledku nichž byla chybně dodatečně doměřena daň, nelze přisvědčit. Opak vyplývá ze samotného tvrzení stěžovatele, že pokud by při ukončení daňové kontroly byl poučen a dán mu tak prostor pro uplatnění dalších návrhů a důkazů, byl by tak učinil, především však rozsah skutkových zjištění a závěrů z nich učiněný podle příslušných ustanovení hmotněprávního předpisu na základě adresně označených podkladů, které stěžovatel postupně předkládal a z nichž správce daně vycházel je obsahem zprávy o daňové kontrole, tato pak byla rozhodným podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Namítané vady postupu při nahlížení do spisu (viz níže okruh 7.) tak nemohly zkrátit stěžovatele v právu na obranu.*

6. námitky do rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011

[59] Stěžovatel v obou žalobách podaných krajskému soudu navrhl (samostatným petitem), aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného o zamítnutí jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení[3] o námitkách stěžovatele ze dne 19. 10. 2010 vznesených proti postupu pracovníků správce daně při ukončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty. V odůvodnění žalob (2.3.3.) žalobce namítl „že v rozhodnutí o odvolání žalovaného o zastavení řízení byla také uvedena nepravdivá skutečnost, a to, že žalobce v průběhu daňové kontroly zastupovala paní J. K.“, a to v souvislosti se svými námitkami „Nezákonnost zahájení daňové kontroly“. Konkrétní námitky proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly daně z přidané hodnoty učinil žalobce obsahem samostatného žalobního bodu (2.4.) „Nezákonnost ukončení daňové kontroly“ a krajský soud se s nimi vypořádal, jak shora uvedeno v bodu [42] a násl. tohoto rozsudku.

[60] Pod body (2.4.7. a 2.4.8) žalobce dále tvrdil, že rozhodnutí vydané žalovaným čj. 5933/11-1500-505085 je nicotným, eventuálně nezákonným rozhodnutím, a to pro rozpor mezi výrokem a odůvodněním tohoto rozhodnutí, který spatřoval (opět) v tom, že podle výroku žalovaný rozhodoval jen podle „zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, avšak v odůvodnění své závěry opírá o ZSDP (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, platném do 31. 12. 2010).“ Argumentoval i tím, že podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP lze zastavit pouze řízení daňové, postup podle § 16 tohoto zákona nebyl daňovým řízením, rozhodnutí správce daně ze dne 3. 11. 2010 je proto nezákonné. Nesouhlasil

ani s právním závěrem žalovaného o nedůvodnosti námitek ze dne 19. 10. 2010; tyto jsou shodné (bod 8.3. -8.8.) s namítanými důvody nezákonnosti ukončení daňové kontroly.

[61] Krajský soud (str. 22) odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 86/2004 - 54, dle něhož je povinen zkoumat, zda napadené rozhodnutí o zastavení řízení má povahu rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Následně vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 116/2005 - 137, podle něhož obranou proti vyřízení námitek proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly není žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, ale je zde dána legitimace k žalobě podle § 82 s. ř. s., samotné rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud dovodil, že tak ani rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání námitek vznesených ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto žalobu v této části odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustnou z důvodu kompetenční výluky dle § 70 písm. a) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. Dodal, že „*námítky vznesené proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly žalobce zároveň označil jako důvody, v nichž spatřoval nezákonnost daňové kontroly, jež mohla mít vliv na zákonnost doměření daně, a soudem byly tyto námítky řádně vypořádány právě jako součást žaloby směřující proti dodatečným platebním výměrům správce daně a rozhodnutí žalovaného.*“

[62] Stěžovatel (bod 69-71), stejně jako v kasační stížnosti ve věci daně z příjmů (76-78) opakuje svůj nesouhlas se závěrem krajského soudu. Tvrdí, že žalobou proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly po nevyřízení námitek ze dne 19. 10. 2010 (o nichž bylo následně řízení zastaveno) u krajského soudu brojil v řízení vedeném pod sp. zn. 59 A 9/2011, i tato byla však soudem 16. 7. 2011 odmítnuta, aniž byla věcně přezkoumána. Je proto překvapen, že je stejným soudem poukazováno na to, že obrana proti výše uvedenému rozhodnutí měla být mít charakter jiné žaloby, ač takovou soud odmítl jako neprojednatelnou. Stěžovatel je názoru, že vyřízení námitek v průběhu daňové kontroly není samostatně žalovatelné správní žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, ale jeho nezákonnost může být žalována spolu se právním rozhodnutím ve věci. Krajský soud měl napadené rozhodnutí ze dne 28. 6. 2011 v rámci této žaloby přezkoumat, nikoliv odmítnout; rozsudek proto považuje za nepřezkoumatelný.

[63] Nejvyšší správní soud stěžovateli nemohl přisvědčit z těchž důvodů, které uvedl *v odst. [73]R*, proto na ně odkazuje a již jen shrnuje. Není-li rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011 rozhodnutím dle § 65 s. ř. s., nelze jej samostatně napadnout správní žalobou; tento závěr stěžovatel konečně sdílí. Samostatný výslovný návrh, aby soud zrušil toto rozhodnutí, proto musel být odmítnut, protože o každém návrhu musí být výrokem rozhodnuto. Řízení o námitkách ze dne 19. 10. 2010 bylo zastaveno správcem daně proto, že je shledal nedůvodnými, k ukončení daňové kontroly dne 22. 9. 2010 došlo řádně, a proto námítka podané až po ukončení daňové kontroly byly návrhem nepřipustným. Ze shora uvedeného je zjevné, že krajský soud učinil předmětem svého přezkumu žalobní důvody proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, shodné s námitkami, a tedy implicitně se i vypořádal se závěry rozhodnutí žalovaného o těchto námitkách. Ve vztahu k žalobou samostatně napadenému rozhodnutí žalovaného soud nemohl učinit jiný výrok; důvody o něž se rozhodnutí opíralo, však byly předmětem přezkumu ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Odmítnutí žalob v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011 tak nevedlo ke zkrácení v právech žalobce na vypořádání všech žalobou uplatněných důvodů.

[64] Odmítnutí žaloby soudem nemohlo být překvapivé. Z tvrzení žalobce vyplývá, že žalobou pod sp. zn. 59 A 9/2011, která byla odmítnuta 16. 7. 2011, se domáhal ochrany

proti nezákonnému zásahu, který měl spočívat v zahájení a provádění této kontroly (nikoli v jejím ukončení), a to po „nevyřízení námitek ze dne 19.10.2010“. Učinil tak po zastavení řízení ve věci námitek rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, ale dříve, než bylo rozhodnuto o jeho odvolání rozhodnutím dne 28. 6. 2011 (doručenému až 7. 7. 2011), předně však až po ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů, tj. rozhodnutí ve věci samé, kdy přezkoumání tohoto postupu se bylo-lze domáhat již v odvolání proti vydaným platebním výměrům a následně žalobou u soudu proti rozhodnutí žalovaného dle § 65 s. ř. s., jak stěžovatel učinil právě v nyní projednávané věci.

[65] Pro úplnost je nutno dodat, že vliv na zákonnost výroku II. krajského soudu o odmítnutí žalob nemohly mít důvody, v nichž stěžovatel spatřoval nicotnost či nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011 (body 2.4.8.1. a 2.4.8.2. žalob).

7. Námitky proti postupu při nahlížení do spisu

[66] Převážná část argumentace stěžovatele v tomto okruhu kasační stížnosti (**vyjma bodů 76, 77, 88, 89**) je obsahově shodná s body 79 až 97 kasační stížnosti podané ve věci daně z příjmů. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se odchýlit od již vyslovených závěrů v *odst. [75] až [85]R*, proto je přejímá v užším rozsahu, neboť výsledek posouzení důvodů uplatněných v předně označených bodech, jak bude uvedeno níže, neodůvodňuje jejich změnu.

[67] Stěžovatel opakovaně shodně tvrdí v kasační stížnosti (**bod 72-73**) i v žalobách podaných krajskému soudu (2.5.1. - 2.5.3 a dále 2.5.6.), že po nezákonném ukončení daňové kontroly si sjednal novou zástupkyni, daňovou poradkyni, které dne 13. 10. 2010 nebylo umožněno se seznámit v požadovaném rozsahu s daňovým řízením, a to ani po úspěšném odvolání proti omezení rozsahu nahlížení do spisu, znovu dne 7. 2. 2011. Uvedený den žádala o ověřený opis obsahu spisu týkající se i daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 9-12/2006 a 1-12/2007 a nebylo jí umožněno nahlédnutí v plném rozsahu, protože jí nebyl předložen kompletní seznam písemností. Pod položkou č. 50 jí byly předány obálkové balíky neidentifikovatelných písemností ve spise neuvedených (cca 500 písemností), opětovně žádosti o vydání kompletního soupisu obsahu spisu, resp. kompletního seznamu písemností ve spise (vedeném dle zákona o archivnictví a spisové službě) nebylo vyhověno. V žalobách žalobce zdůraznil, že pod položkou č. 50 byly zástupkyni sice předány obálkové balíky a na obálkách byl nadepsán druh daně, ale rozhodně tyto balíkové obálky neobsahovaly přehled o tom, kolik a jaké konkrétní písemnosti v nich uloženy jsou, takový přehled mu předán nebyl, proto bylo podáno odvolání, které bylo v souladu s daňovým řádem překvalifikováno jako stížnost.

[68] Krajský soud v odůvodnění rozsudku (str. 24 a násl.) k tomuto žalobnímu bodu mj. uvedl, že dle obsahu spisu „sdělením ze dne 1. 2. 2011 správce daně zástupkyni žalobce sdělil, že pod pořadovým č. 50 jsou vedeny poznámky správce daně (veřejná část a neveřejná), kdy se jedná o převážně kopie dokladů, které předložil žalobce a které mu byly následně vráceny, s tím, že poznámky jsou v obálkách, na nichž je uveden obsah obálky s označením druhu daně a zdaňovacího období a obecný název písemností a označení č. a dat protokolů o ústním jednání, kdy byly písemnosti jako důkaz předloženy, s tím, že položka č. 50 není ve spisu týkající se silniční daně, ale ve spise vedeném ve věci daně z příjmů fyzických osob, protože poznámky jsou vedeny společně. Popsané skutečnosti nejsou mezi účastníky sporné, žalobce je výslovně zmiňuje v žalobě.“

[69] Napadá-li stěžovatel (**bod 80, 81**) toto citované sdělení pracovníka správce daně ke dni 1. 2. 2011, jako subjektivní vyjádření pracovníka správce daně s tím, že jím tvrzené skutečnosti vůbec nevyplývají z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 1. 2011, v němž byl zachycen stav spisu, a že soud nevzal v úvahu procesní situaci (jeho nová zástupkyně nebyla obeznámena

s obsahem jednotlivých důkazních prostředků, které získal správce daně v průběhu daňové kontroly), není tato dílčí námitka důvodná. Jestliže se již 27. 1. 2011 při jednání a nahlížení do spisu zástupkyně domáhala kopií písemností a dokladů a byly jí předloženy doklady (asi 500), aniž by existovalo jejich zařazení ve spise či soupis, jak namítala, a bylo jí vysvětleno, že doklady byly předkládány v průběhu řízení u silniční daně a souběžně se týkaly i daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a proč, a zástupkyně tuto identifikaci dle obsahu poznámek k jednotlivým obálkám s doklady (bez vytvoření seznamu dokladů) neměla za dostatečnou, následně dne 7. 2. 2011 trval jen spor o to, zda doklady evidované pod položkou č. 50 a uložené v obalech s poznámkami, mají být současně evidovány a označeny jeden každý zvlášť, tj. vytvořen seznam dokladů ke každé obálce. Z protokolu ze dne 7. 2. 2011, čj. 15509/11/187912500943, jak krajský soud uvedl, plynulo, že zástupkyně žalobce požadovala nahlížet do spisu, „byly jí předány opisy seznamů písemností ze spisu. Na vlastní fotoaparát si zástupkyně pořídila kopie písemností. Bylo jí sděleno, že složka č. 50 (kontrolní poznámky) nemají samostatný seznam písemností a byly jí předloženy k nahlížení. Zástupkyně do nich odmítla nahlížet, dokud nebude vyhotoven seznam těchto písemností a sdělila, že si podává odvolání do rozsahu, v jakém jí bylo do spisu umožněno nahlížet, neboť není zřejmé, co balík obsahuje. Výzva k zaplacení správního poplatku ve výši 2790 Kč se týkala zaplacení správního poplatku za vydání kopií daňových příkazů, které správce daně obdržel od žalobce. Správce daně zástupkyni sdělil data nabytí právní moci platebních výměrů vydaných konkludentně, ubezpečil ji o tom, že spis je kompletní a že jí bylo umožněno nahlídnout do všech důkazních prostředků týkajících se daňové kontroly a doměření daně.“ Rovněž z rozsudku vyplývá, že odvolání do rozsahu, v jakém bylo umožněno do spisu žalobce nahlédnout, resp. stížnost (dle § 261 ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu) nebyla shledána důvodnou (sdělení dne 22. 4. 2011), neboť dne 7. 2. 2011 byl zpřístupněn celý spis žalobce k nahlížení včetně položky č. 50 - nadepsaných obálek s vypsányými typy dokumentů a nebylo povinností správce daně vést seznam těchto písemností.

[70] Krajský soud proto i v nyní projednávané věci (str. 25) správně vystihl, že „podstatou žalobní námitky není zpochybnění rozsahu, v němž bylo zástupkyni žalobce do spisu umožněno nahlédnout, ale vlastně to, že několik obálek, které obsahovaly poznámky správce daně a kopie důkazních prostředků předložených žalobcem a které byly nadepsány do co druhu daně a zdaňovacího období a opatřeny obecným označením druhu písemností a vedeny pod položkou č. 50 spisu, neobsahovalo podrobný soupis všech těchto porýzovaných listin založených do obálek“ Protože „byl žalobce dopředu správcem daně upozorněn na to, jaký druh listin se v obálkách vedených pod položkou č. 50 nachází (viz sdělení správce daně ze dne 1. 2. 2011) a při ústním jednání dne 7. 2. 2011 byly žalobci zpřístupněny i tyto obálky, které obsahovaly podklady pro vyměření daňové povinnosti, což žalobce nijak nerozporuje“ dospěl k závěru, že „žalobce byl zkrácen na svém právu nahlížet do spisu dle § 23 ZSDP způsobem, který mohl mít vliv na stav důkazního řízení, tj. způsobem, který mohl negativně ovlivnit možnost žalobce předkládat či označovat další důkazní prostředky či doplňovat odvolací námitky a vznášet další argumenty proti úvahám, zjištěním a závěrům správce daně zachycených ve zprávě o daňové kontrole“, když žalobce netvrdí v důsledku tohoto postupu ani nesprávné stanovení jeho daňové povinnosti. Konstatoval k tomu, že „převzetí účetních dokladů bylo vždy zachyceno v protokolech o ústním jednání, proti jejichž obsahu žalobce nic nenamítal)... Pokud žalobce namítá, že v důsledku toho neví, co se stalo důkazním prostředkem a co nikoli, nikde není zachycen jejich obsah, není jeho obrana důvodná. Žalobce zcela opomíjí, že tyto skutečnosti byly podrobně zachyceny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 74610/10/187931506628 a hodnocení důkazních prostředků bylo předmětem četných ústních jednání, která předcházela projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Soud uzavírá tím, že v daném případě neumožnění nahlédnout do soupisu písemností v obálkách z důvodu nevedení takového soupisu písemností určité složky spisu, která prokazatelně byla žalobci předložena k nahlížení, nepovažoval za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“

[71] Odmítá-li stěžovatel (**bod 82,83**) tento závěr soudu, protože nepřihlíží k procesní situaci, jeho nová zástupkyně při sepsání odvolání či žaloby nemohla konkrétně namítat, k čemu nebylo přihlédnuto, jestliže ani nevěděla, co ve spise shromážděno je, nelze mu opět přisvědčit. Nová zástupkyně stěžovatele se mohla seznámit s obsahem všech protokolů o jednáních založených ve spise, z nichž vyplývalo, jakým způsobem na výzvy správce daně navazující na protokoly o zahájení daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období daňový subjekt reagoval, které doklady doložil a které mu byly průběžně vráceny, aniž by vznesl proti tomuto postupu námitky. Z protokolu ze dne 26. 4. 2009, kdy předmětem jednání bylo projednání zjištěných závad z kontroly mj. daně z přidané hodnoty za všechna kontrolovaná období, plyne ohledně vytykánych závad ke konkrétnímu měsíčnímu zdaňovacímu období např. stran uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu /výstupu v rozporu s § 72 zákona o DPH *číslo přijaté faktury, od jakého subjektu s jeho adresou, částka bez DPH, účet a předmět plnění*, z čeho seznal správce daně vytykány rozpor (např. dle knihy evidence přijatých faktur, záznamní povinnosti apod.), k čemu byl daňový subjekt po zjištění tohoto rozporu vyzván, jaké doklady ke konkrétní faktuře dále postupně doložil, popř. z jakého protokolu plyne, že nebyly doloženy, jak daňový subjekt pochybnosti vznesené správcem daně vysvětlil (s odkazem na protokol z jednání), výsledky dožádání apod. Ke každé dílčí části protokolu byla uvedena rekapitulace. Obdobně je veden první protokol ze dne 22. 9. 2010. Zpráva o daňové kontrole rovněž obsahuje konkrétní označení dokladů předložených stěžovatelem v rámci kontroly, z nichž správce daně vycházel (číslo faktury, datum, označení dodavatele, který je vystavil, doklady k nim se vztahující), důvod, pro který správce daně neuznává uplatněný nárok na odpočet, odkazuje rovněž i na protokol ze dne 26. 4. 2010. Protokoly z jednání byly v opisu po jednání předávány zástupci stěžovatele či přímo jemu (např. protokol ze dne 1. 3. 2010, kde byl i stěžovatel osobně, protokol ze dne 26. 4. 2010, kde byl osobně i sp. J. K. jako účetní), nadto při nahlížení mohla nová zástupkyně o kopie požádat, pokud si je neofotila (podle obsahu spisu byly některé na její žádost i zaslány). Nemůže být ani sporu o tom, že jen na základě dokladů ve zprávě o daňové kontrole identifikovaných, kdy vyjma sdělení dožádaných správců daně šlo o doklady, jimiž stěžovatel disponoval v originále, popř. rekonstruované kopii jím vyhotovené (neboť nikdy nenamítal, že by mu nebyly správcem daně vráceny), správce daně neuznal konkrétně uplatněný nárok na odpočet a vydal dodatečné platební výměry. Nejvyšší správní soud proto závěr krajského soudu shledal v souladu se zákonem.

[72] Namítá-li stěžovatel, že se krajský soud nevyjádřil k jeho námitce porušení zákona o archivnictví a vyhlášky o spisové službě, resp. že tak nebyl veden před 7. 2. 2011 (**bod 73, 85, 90 - 93**) správní spis, zejména pol. č. 50, a že tak nebyl ani předložen soudu, Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění v *odst. [80]* R. I zde žalobní námitka (2.5.2., 2.5.2) v tomto směru obsahovala toliko obecné tvrzení, že byl požadován kompletní obsah spisu, resp. soupis kompletního obsahu spisu, s důrazem právě na položku č. 50. Krajský soud sice toliko uvedl, že správce daně nebyl povinen vést seznam písemností v této položce. Nejde však o absenci vypořádání se s námitkou, a to vzhledem k její obecnosti, v takovém rozsahu, že by měla vést ke zrušení rozsudku. Z vyrozumění žalovaného ze dne 29. 6. 2011 k „Prošetření způsobu vyřízení stížnosti...“ ze dne 11. 2. 2011 proti rozsahu nahlížení do spisu vyplývá, že stěžovateli byl podle Spisového a skartačního řádu územních finančních orgánů vysvětlen postup při vedení spisů, na to rovněž i krajský soud poukázal na str. 22, třetí odstavec zdola.

[73] Tvrdí-li stěžovatel opakovaně v kasační stížnosti (**bod 73**), že odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu mělo být vyřízeno jako odvolání dle § 264 odst. 8 daňového řádu, nikoli jako stížnost, je nutno uvést, že v žalobách (2.5.2) uvedl „..., proto bylo podáno odvolání, které bylo v souladu s daňovým řádem překvalifikováno na stížnost“. Krajský soud na str. 22 odst. 2. zdola se k této otázce vyjádřil, („Nablížit do svého daňového spisu se žalobce v zastoupení své zástupkyně domáhal v daňovém řízení zahájeném za účinnosti ZSDP, podle přechodného ustanovení

§ 264 odst. 8 daňového řádu se proto při vedení spisu a nablížení do spisu postupuje podle ZSDP, žalobcům nesouhlas s rozsahem, v němž mu do spisu bylo povoleno nahlédnout, byl již procesně vyřízen postupem podle § 261 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu.“), namítané tvrzení v kasační stížnosti je nedůvodné.

[74] Stěžovatel /stejně jako v žalobách (2.5.3) namítá/**(bod 74,75)**, že ač podaná stížnost zástupkyní stěžovatele nesmí být jemu na újmu, správce daně zaslal dne 9. 5. 2011 stížnost na zástupkyni žalobce Komoře daňových poradců, současně byla porušena mlčenlivost správce daně. Následná stížnost na tento postup správce daně nebyla vyřízena. Stížnost ředitele finančního úřadu byla pak disciplinární komisí daňových poradců shledána neodůvodněnou. Nesouhlasí s krajským soudem, že z obsahu předloženého správního spisu není patrné, že by tato okolnost jakkoliv ovlivnila procesní postup správce daně a žalovaného vůči stěžovateli v probíhajícím daňovém řízení. Nejvyšší správní soud se se stejnou námitkou vypořádal *v odst. [82]* R. Stěžovatel byl zastoupen v daňovém řízení novou zástupkyní od okamžiku, kdy správci daně jí udělenou plnou moc doložil, pro realizaci jeho práva, jak bylo shora uvedeno, byl jeho zástupkyni přeložen správní spis k nahlížení v rozsahu zákonem předpokládaném, který účinnou obranu neznemožnil ani významným způsobem neztížil. Po podání stížnosti zástupkyní stěžovatele v únoru 2011 již rozhodoval žalovaný o podaném odvolání proti dodatečným platebním výměřům a až do jeho rozhodnutí mohlo být odvolání doplněno.

[75] V označených bodech **76, 77, 88, 89** (oproti kasační stížnosti ve věci daně z příjmů) stěžovatel vznáší námitky proti postupu správce daně, jímž v rámci nahlížení do spisu dne 7. 2. 2011 vydal výzvu čj. 15509/11 k úhradě správního poplatku ve výši 2790 Kč za pořízení ověřených kopií listin, a navazujícím rozhodnutí o odvolání proti výzvě ze dne 10. 6. 2011, čj. 5422/11-1400-506218, které napadl v žalobách (2.5.4., 2.5.5.). Je přitom nesporné, že přezkoumání tohoto dílčího postupu v rámci nahlížení do spisu má místo právě v tomto řízení, byť byl zakončen navazujícím rozhodnutím správce daně, potažmo žalovaného (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, čj. 8 Afs 68/2012 - 87). Stěžovatel s tímto postupem spojuje ztížení svého práva na obranu, protože „bylo podstatné pro odvolací řízení určit okamžik vyměření daňové povinnosti, který však z podaného daňového přiznání neplynul.“

[76] Krajský soud vyhodnotil tuto námitku jako nedůvodnou (str. 26), neboť obecně platí, že „*nezákonné odeprání vydání opisů či stejnopisů listin z daňového spisu, případně podmiňování jejich vydání správním poplatkem, významným způsobem nezasahuje do procesních ani hmotných práv daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, čj. 1 Aps 1/2011 - 101, www.nssoud.cz). V souzeném konkrétním případě žalobce žádal o vydání kopií daňových přiznání k DPH (žalobce listiny v žalobě označoval jen obecně, o jaké kopie žádal, však plyne právě z označení listin ve spisu), namítal, že toto bylo důležité pro okamžik vyměření daňové povinnosti pro odvolací řízení. K tomu lze uvést, že žalobci jednak nic nebránilo, aby si v danou chvíli, pokud nesouhlasil s vyměření správního poplatku, pořídil na vlastní fotoaparát i kopie těchto listin, jako to učinil u listin jiných (dle protokolu o ústním jednání ze dne 7. 2. 2011 tak u řady listin učinil), jednak mu byl okamžik vyměření DPH konkludentně (kvůli kterému kopie listin požadoval) správcem daně výslovně sdělen. Zpochybňovaný postup správce daně tak do procesních ani hmotných práv žalobce nezasáhl způsobem, který by mohl mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.“*

[77] Stěžovatel nerozporuje v kasační stížnosti zjištění krajského soudu, že požadoval ověřené kopie vlastních daňových přiznání, která podal, ani to, že mu požadované údaje, kdy ke konkludentnímu vyměření daně došlo, byly sděleny. Svůj nesouhlas opírá o názor, že nešlo o identické listiny, neboť na nich bylo vyznačeno konkludentní vyměření daně. Od tohoto tvrzení pak odvíjí závěr, že mu měly být ověřené kopie poskytnuty správcem daně bez zpoplatnění, protože se tak tohoto požadavku netýká výjimka stanovená

zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, Položka 3 a 4, podle nichž je osvobozeno pořízení i ověření první kopie listiny z daňového spisu, nejde-li však o listinu, kterou předložil sám účastník. Jak samotnou výzvu k zaplacení poplatku, tak i navazující rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti výzvě považuje za nezákonná a nepřezkoumatelná.

[78] Závěr krajského soudu, že uvedeným postupem nedošlo ke zkrácení žalobce v jeho procesních a hmotných právech je věcně správný. V odůvodnění rozsudku sice absentuje výslovné posouzení právní otázky, zda se na daný případ osvobození od poplatku vztahuje, tj. i zda je navazující rozhodnutí nezákonné, či nepřezkoumatelné, nicméně tento dílčí nedostatek Nejvyšší správní soud neshledal důvodem ke zrušení rozhodnutí. Krajský soud výslovně citoval z rozsudku zdejšího soudu čj. 1 Aps 1/2011 - 101 závěr, který byl pro danou věc rozhodný, totiž, že nezákonné odepření „vydání opisů či stejnopisů listin z daňového spisu, případně podmíňování jejich vydání správním poplatkem, významným způsobem nezasahuje do procesních ani hmotných práv daňového subjektu“. Z odůvodnění citovaného rozsudku tohoto soudu totiž dále plyne, že „Právo na pořízení opisů a stejnopisů (§ 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) lze chápat jako procesní právo odvozené od práva nahlížet do spisů (§ 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), tedy jako součást práva na nahlížení do spisu v širším smyslu. S právem nahlížet do spisu je totiž spojeno nejen právo činit si z něj výpisy, ale i právo na to, aby správce daně pořídil osobám, které do spisu nahlížejí, opisy či stejnopisy spisu nebo jeho části (srov. Vedral, J. Správní řád. Komentář. Praha: BOVA POLYGON, 2006. s. 283). Z těchto důvodů zdejší soud při hodnocení povahy práva na vydání opisů a stejnopisů vycházel z dosavadní judikatury týkající se nahlížení do spisů ... Na druhou stranu je nezbytné uvést, že právo na pořízení opisů listin z daňového spisu správcem daně nemůže dosahovat srovnatelné intenzity jako samotné nahlížení do spisů v užším smyslu, neboť významným způsobem neovlivňuje procesní pozici daňového subjektu v daňovém řízení. V případě, že správce daně nezákonně odmítne daňovému subjektu poříditi opisy či stejnopisy z daňového spisu, neznamená to bez dalšího, že by byl daňový subjekt krácen na svém právu seznámit se s obsahem daňového spisu a listin v něm umístěných, případně omezen v možnosti zachytit obsah spisového materiálu na své náklady za použití vlastní techniky (daňový subjekt si může požadované listiny sám opsat, okopírovat, vyfotografovat apod.). Citované právo na vyhotovení opisů či stejnopisů správcem daně tedy nezasahuje tak intenzivně do práv daňového subjektu, jako samotné nahlížení do spisů.“ Neobstojí proto ani námitka, že krajský soud nedůvodně poukázal na možnost žalobce poříditi si kopie daňových přiznání vlastním fotoaparátem, jak to učinil u jiných. Jestliže nadto žalobci správce daně sdělil, kdy došlo ke konkludentnímu vyměření daně (tj. údaj, kvůli němuž požadoval ověřené kopie daňových přiznání), přitom s tímto údajem stěžovatel následně nespojuje již žádnou argumentaci na svou obranu, lze tím spíš dospět k závěru, že do jeho práva uvedeným postupem zasaženo nebylo.

[79] Stěžovatel tvrdí (**bod 78,79**) stejně jako v kasační stížnosti ve věci daně z příjmů (83,84), že v souvislosti s podanou kasační stížností a se změnou organizace finanční správy dne 3. 3. 2013 požádal příslušný orgán finančních správy o poskytnutí informace na jakém místě je umístěn spis stěžovatele nebo jeho příslušná část a požádal o korespondenční nahlížení do spisu (zaslání obsahu spisu), reagováno bylo až po dvou měsících 3. 5. 2013, je možno odkázat na *odst. [83]R*, protože pro posouzení věci krajským soudem (a přezkum jeho rozsudku) není relevantní (§ 75 s. ř. s.).

[80] I z další (opakované) argumentace stěžovatele (**bod 84-87**) je zjevné, že zkrácení ve svých právech při nahlížení do spisu a v možnosti realizovat řádně svou obranu, dovozuje z toho, že obálky s poznámkami správce daně a s kopiemi dokladů (pol. č. 50, která mu byla dána k nahlédnutí 7. 2. 2011, do níž však nahlížet odmítl s tím, že neobsahuje seznam písemností), není součástí spisu, v čemž spatřuje jeho nekompletnost. Jeho tvrzení, že se o existenci neveřejné části spisu dozvěděl až po podání žaloby 30. 5. 2012 u Finančního úřadu v Hustopečích, a že zde při nahlížení byly zástupkyni ukázány některé (správcem daně původně

zatajené) další „obsahy spisu písemností“, jak při jednání krajského soudu uvedl, je nutno odmítnout, stejně jako v *odst. [84]R*. Z protokolu z jednání již ze dne 27. 1. 2011 (citovaného stěžovatelem k **bodu 81**) plyne, že byly vedeny pouze jedny poznámky rozdělené na veřejnou a neveřejnou část, a že „Zástupci daňového subjektu byla dána možnost k nahlédnutí do veřejné části poznámek ke kontrole a bylo jí zároveň umožněno nahlédnout do jednotlivých písemností-dokladů (faktur týkajících se kontroly daně silniční za roky 2006 a 2007“. Krajský soud v rozsudku uvedl, že „Pokud žalobce při ústním jednání namítal, že má seznam listin, se kterými nebyl seznámen, protože byly součástí neveřejné části spisu, pak soud konstatuje, že takový seznam soudu ani nepředložil a soudu svoje tvrzení v tomto směru nijak neprokázal. Za rozhodující soud považuje, že podle § 23 odst. 2 ZSDP nebyl daňový subjekt do neveřejné části spisu oprávněn nahlížet. Žalobce nenamítal, že by některé konkrétní listiny byly do neveřejné části spisu zařazeny v rozporu s § 23 odst. 2 ZSDP, či že správce daně a žalovaný v daňovém řízení nesprávně posoudili důvody, pro které se žalobce domáhal nahlédnutí do neveřejné části spisu, neboť takové požadavky ze strany žalobce zazněly jen ve vztahu k soupisu obálek položky č. 50. Tato část spisu byla žalobci zpřístupněna, jak soud popsál shora.“ Tento závěr soudu koresponduje i s protokolem z jednání ze dne 27. 1. 2011 (předcházejícího jednání 7. 2. 2011), v němž zástupkyně stěžovatele vytykala, že neexistuje soupis obsahu písemností poznámek v daňové kontrole - veřejná část a žádala „opakovaně o předložení soupisu spisu celé veřejné části, protože ten, který mi byl dosud předložen, neobsahuje všechny písemnosti, které jsou na finančním úřadu v dané věci uloženy“. Odvolání se stěžovatele na to, že „názor krajského soudu, že do listin zařazených v neveřejné části nelze nahlédnout, je již judikaturou Ústavního soudu překonán“, tak nemá vliv, pakliže se stěžovatel nedomáhal nahlížení do neveřejné části spisu, ač o vedení takové části věděl.

[81] Stěžovatel (**body 80,85 - 87, 90, 91 a 94**) namítá rovněž opakovaně jako v kasační stížnosti ve věci daně z příjmů, že i krajskému soudu nebyl předložen kompletní spis a ten rezignoval na jeho předložení, dokonce i v rozsudku potvrdil, že si je vědom, že součástí předloženého správního spisu nebyly obálky s poznámkami správce daně a kopiemi účetních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, a tedy ani soud nevěděl, co bylo ve složce č. 50. Sám pak dal zapravdu stěžovateli, že zpráva o daňové kontrole není kompletní a konkrétní neuznané daňové doklady jsou uvedeny jinde v dalších protokolech. Soud hodnocení provedené správcem daně považoval za správné, aniž by se s těmito důkazními prostředky seznámil. Vady soudního řízení spočívají v tom, že soud rezignoval na předložení úplného správního spisu. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na *odst. [85]R* a již na shora uvedený svůj závěr [71], absence dokladů ve složce č. 50 správcem daně provedené důkazní řízení ani v daném případě neoslabuje. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu rozhodně nevyplývá, že zpráva o daňové kontrole není kompletní; soud pouze odkazuje na to, že její závěry vychází a jsou vystavěny na skutečnostech zjištěných v průběhu daňové kontroly, s nimiž byl stěžovatel již dříve seznámen (zejména protokolem ze dne 26. 4. 2010, 26. 5. 2010, 23. 6. 2010 a prvním protokolem ze dne 22. 9. 2010).

8. Námitky k absenci odůvodnění dodatečných platebních výměrů

[82] Stěžovatel (**body 95, 99 - 100**) namítl, že dne 7. 11. 2010 požádal správce daně o sdělení důvodů rozdílu ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP mezi stanoveným základem daně a daní stanovenou v dodatečných platebních výměrech a daní přiznanou v daňovém přiznání, protože tyto neobsahovaly odůvodnění, a považuje je proto za nezákonné. Správce daně však sdělením ze dne 15. 11. 2010 odkázal na zprávu o daňové kontrole, která byla projednána 22. 9. 2010.

[83] V žalobách (2.6.1., 2.6.2.) stěžovatel vytykal nezákonnost dodatečných platebních výměrů pro absenci jejich odůvodnění, s tím, že byl i dopisem z 15. 11. 2010 odkázán na zprávu o daňové kontrole. Na takto vznesenou námitku krajský soud v odůvodnění rozsudku (str. 26-27) odpovídajícím způsobem reagoval. Uvedl (stejně jako ve věci daně z příjmů),

že „Podle § 32 odst. 3 ZSDP účinného v době vydání dodatečných platebních výměrů platilo, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu bez změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Z právě citovaného se podává, že ne každé rozhodnutí správce daně muselo obsahovat odůvodnění, ve kterém by správce daně rozebral důvody pro vydání rozhodnutí. Např. právě v případě, kdy odůvodnění rozhodnutí správce daně je již daňovému subjektu známé z jiného dokumentu, pak bylo ovšem povinností správce daně takový dokument, který obsahuje důvody rozhodnutí správce daně, v rozhodnutí označit.“ Krajský soud uzavřel, že tomuto zákonnému požadavku zakotvenému v § 32 odst. 3 ZSDP správce daně dostal, když znovu důvody pro dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob obsažené ve zprávě o daňové kontrole v odůvodnění dodatečných platebních výměrů neopakoval. Obdobně k námitce nesdělení konkrétních důvodů doměření daně ve sdělení správce daně ze dne 15. 11. 2010 dovedl, že obsah sdělení důvodů dle § 32 odst. 9 ZSDP musel zaručit daňovému subjektu možnost seznat důvody rozhodnutí správce daně (hodnocení důkazů a úvahy správce daně dle § 2 odst. 3 ZSDP a hodnocení unesení důkazního břemene a konečné důvody pro doměření daně v určité výši), a dle průběhu daňového řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo v daném konkrétním případě odkaz správce daně na zprávu o daňové kontrole ve sdělení ze dne 15. 11. 2010, čj. 92163/187912506336, podle krajského soudu postačil, protože „správce daně v ní zmiňoval nejen průběh daňové kontroly, ale hodnotil jednotlivě i v souhrnu žalobcem předložené důkazní prostředky podle zásady dle § 2 odst. 3 ZSDP, ze zprávy je zřejmé, že tyto důkazní prostředky správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, neprokazující, že žalobci vznikl nárok na odpočet u označených zdanitelných plnění, zpráva obsahuje zjištění správce daně, na základě kterých dospěl k důvodům pro doměření DPH za daná zdaňovací období v dané výši. V takové situaci pak není nutné, aby sdělení správce daně na žádost žalobce podanou dle § 32 odst. 9 ZSDP všechny tyto skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole opakovalo, když žalobci byl stejnopis zprávy o daňové kontrole předán a měl ji tak v plném znění k dispozici a zpráva s ním byla v souladu se zákonem projednána, jako soud vyloužil shora.“ Nejvyšší správní soud uvedený závěr sdílí, konkrétní důvody pro doměření daně ze zprávy o daňové kontrole vyplývají, jsou vyjádřeny přehledně, jasně a srozumitelně, jak co do skutkových i právních závěrů, odůvodnění rozhodnutí, jehož se stěžovatel domáhal, by je tak mohlo toliko převzít.

[84] Dále stěžovatel dovozuje (**bod 96,97, 101 - 103**), stejně jako v žalobě (2.6.3., 2.6.4), že zpráva o daňové kontrole je jen jedním z důkazních prostředků a zpracovává ji pracovník pověřený pouze daňovou kontrolou, kdežto k vlastnímu vyměření a hodnocení důkazních prostředků je příslušný pracovník vyměřovacího oddělení, a že mu bylo upřeno právo, aby v jeho věci rozhodoval příslušný pracovník správce daně oddělení vyměřovacího, a že toto řízení de facto neproběhlo (nebylo zahájeno) a vyměřovací spis ani neexistuje (to dovozuje z jednání dne 7. 2. 2011). Správce daně tak nesplnil povinnost zjistit rozhodné skutečnosti pro správně stanovení daňové povinnosti. Nesouhlasí jak se shora uvedeným závěrem krajského soudu, ani s tím, že „Daňová kontrola byla u žalobce prováděna pověřenými pracovníky správce daně, jejichž jména byla uvedena v jednotlivých protokolech, resp. dalších písemnostech vyhotovovaných v průběhu daňové kontroly. Dodatečné platební výměry pak byly v souladu s § 32 odst. 2 písm. g) ZSDP opatřeny vlastnoručním podpisem pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a oúskem úředního razítka se státním znakem. Pracovník, který DPH za daná zdaňovací období žalobci doměřil, tj. stanovil dodatečným platebním výměrem základ daně a její výši, nebyl znovu povinen svoje úvahy, jež vedly k doměření daně, žalobci sdělovat v odůvodnění dodatečným platebních výměrů právě s ohledem na znění § 32 odst. 3 ZSDP a skutečnost, že s důvody doměření daně již byl žalobce seznámen. Pokud žalobce vyvozuje z absence celého odůvodnění dodatečných platebních výměrů, že u něj doměření daně neproběhlo,

vyměřovací řízení neskončilo, mylí se. Jak již soud uvedl, zahájením daňové kontroly bylo u žalobce zahájeno daňové řízení, po ukončení daňové kontroly nemusí správce daně již znovu vyměřovací řízení zahajovat. Pokud výsledky daňové kontroly vedou správce daně k doměření daně, vydá dodatečný platební výměr. Tento postup lze dovodit ostatně i ze znění § 16 odst. 8 ZSDP, podle něhož dokonce je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Je zřejmé, že ZSDP žádné další procesní kroky správce daně mezi vypracováním zprávy o daňové kontrole, jejím projednáním a následným vydáním dodatečných platebních výměrů nepředpokládal a nevyžadoval“.

[85] K jinému názoru stěžovatele (**bod 102**), stejně vyjádřenému i ve věci daně z příjmů, že dle ZSDP automaticky bez dalšího nedocházelo k zahájení vyměřovacího řízení, že jej musel zahájit pověřený pracovník oddělení vyměřovacího a že vlastní dokazování je prováděno až v rámci vyměřovacího řízení a musí být patrné z vyměřovacího spisu, nikoliv z kontrolního spisu, na základě čeho se pracovník správce daně při stanovení základu daně odchýlil od přiznání daňového subjektu (s odkazem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 As 53/2008 – 93), nelze přisvědčit, jak již soud uvedl *v odst. [89] R*. Zpráva o daňové kontrole je sice jedním z důkazních prostředků, neznamená to však, že je tím vyloučeno, aby se stala důkazním prostředkem jediným, nebyl-li její výsledek při závěrečném projednání (a ani následně po vydání dodatečných platebních výměrů) daňovým subjektem konkrétně navrženými důkazními prostředky, správcem daně ověřenými jako důkaz vyvrácen. Shora citovaný závěr krajského soudu je správný, stejně tak i odmítnutí obecné argumentace v žalobě o nedostatku aktivity správce daně při dokazování, jak ji stěžovatel cituje (**bod 103**) z odůvodnění rozsudku krajského soudu, a lze na ni proto odkázat (str. 28 rozsudku).

[86] Ani dalším důvodům vzneseným v kasační stížnosti (**body 104-118**) nelze přisvědčit. K opakovaným poukazům stěžovatele na předčasné ukončení daňové kontroly, překvapivost jejího výsledku a nedostatku poučení zdejší soud odkazuje na již shora uvedené závěry. Vytýká-li stěžovatel správci daně nesprávné hodnocení důkazů jím doložených v rámci daňové kontroly a následně krajskému soudu, že toto hodnocení převzal, aniž by se sám seznámil s důkazy jím předloženými, je nutno stran rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem zdůraznit, že soud je vázán rozsahem a důvody uvedenými v žalobě, jak zdejší soud již opakovaně uvedl.

[87] Opakovaně (viz *odst. [91]R*) i v navazujícím žalobním bodu v obou žalobách (2.6.5.) žalobce toliko namítl, s uvozuující citací § 31 odst. 8 ZSDP, že „správci daně předložil záznamní povinnost, doložil konkrétní vozidla, jejich technické průkazy, ale správce daně se nedostatečně vypořádal se svou důkazní povinností existence skutečností vyvracejících věrohodnost těchto důkazních prostředků. Nikterak nebylo zdůvodněno jak, kdo a za jakou úplatu připravil starší automobily na STK. Skutečnost, že bylo použito razítko společnosti AA CAMAS, s.r.o. se sídlem Hlušice (zapsáno v obchodním rejstříku až do 19. 9. 2006), nesvědčí o žádných dodatečně vystavených a orazítkovaných písemnostech, ani o účelově vystavených dokladech až v den, který je na nich uveden jako den vystavení, jak se mylně domnívá správce daně. Je to poměrně obvyklé, že se stav v obchodním rejstříku rozchází se stavem skutečného sídla a provozování podnikání, přičemž je i obvyklé, že podnikatel poskytuje své služby na více místech. Je zde na místě doplnit dokazování, a to jak u jednatel společnosti CAMAS, tak u vlastníka nemovitosti Hlušice 118 a Chrastavská 24, Liberec 1, aby bylo zjištěno skutečné sídlo“, tvrdil, že sídlo v obchodním rejstříku nic nehovoří o sídle skutečném, dokazování v tomto rozsahu označil za nedostačující, s tím, že na dalším byl nezákonně omezen. „Obdobně nebylo dostatečně vedeno dokazování ani při spotřebě benzínu.“

[88] Krajský soud k otázce rozložení důkazního břemene dle § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 ZSDP vyšel z judikatury zdejšího soudu, zejména rozsudku ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, z něhož citoval: „Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti obledné věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně náleží sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007 - 119, a čj. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100).“ Pochopení důkazního břemene správce daně žalobcem vyhodnotil tak jako nesprávné, namítal-li, že správce daně neprokázal a nezdůvodnil, kdo a za jako úplatu připravil starší automobily na STK. Požadavku identifikace konkrétní skutečnosti, na základě kterých mu vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti a průkaznosti předložených účetních dokladů správce daně dostal, jak krajský soud uvedl (a stěžovatel cituje v bodu 106), protože „důvodné pochybnosti správce daně o věrohodnosti žalobcem předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. zřejmě a rozhodně se tyto pochybnosti nezakládaly jen na zjištění, že část předložených kopií faktur a předávacích protokolů vozů s uvedením data vystavení do 19. 9. 2006 byla opatřena razítkem dodavatele AA CAMAS s.r.o., kde jako sídlo bylo uvedeno Hlušice, tedy sídlo zapsané v obchodním rejstříku až od 19. 9. 2006, jak soud ověřil z výpisu obchodního rejstříku společnosti AA CAMAS s.r.o. Tyto pochybnosti obledné uskutečnění obchodních případů plynuly již z toho, že žalobce původně k těmto obchodním případům evidoval v knize přijatých faktur za rok 2006 a záznamní povinnosti k DPH faktury uvedených čísel jako přijaté od J. I., Staré Město pod Sněžníkem a AV Centrum Zlín, a.s., Nebovídy (správce daně měl ověřeno, že se jedná o nekontaktní subjekty). Teprve po výzvě správce daně k předložení faktur přišel žalobce s vysvětlením, že konkrétní faktury byly vydány dodavatelem AA CAMAS s.r.o. a k chybnému zachycení došlo při následném zadávání dodavatelů do počítačového systému (z důvodu krádeží účetnictví a PC) z důvodů podobnosti kódu dodavatele, který byl chybně zadán a způsobil záměnu. Správce daně však žalobci podrobně vysvětlil, že jeho tvrzení nemá za prokázané a svoji argumentaci založil na tom, že kódy dodavatelů, které žalobce uvedl, byly jiné (zjištěno z předložených pokladni knihy za rok 2006), a na tom, že tvrzení o dodatečném chybném zadání přijatých faktur není pravdivé, protože ani na některých účetních dokladech vystavených, případně vytisknutých předtím (před tvrzenou krádeží PC) nebyl uveden jako dodavatel AA CAMAS s.r.o., ale právě J. I. či AV Centrum Zlín, a.s. To vše přispělo k důvodným pochybnostem správce daně o věrohodnosti předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. Dále původní tvrzení žalobce o tom, že kopie faktur zčásti získal tak, že požádal o jejich opisy, popíral likvidátor této společnosti, který uvedl, že účetnictví mu jednatel této společnosti nepředal a opisy faktur žalobci on nevystavoval. Žalobce se poté bránil tím, že jeho zástupkyně toto uvedla nesprávně, opisy faktur nebyly vyžádány (zde si soud nemohl nevšimnout, že tvrzení žalobce v tomto směru nebyla konzistentní, ve svém vyjádření ze dne 17. 5. 2010 naopak žalobce znovu uvedl, že si kopie zřízených faktur musel vyžádat a nenese odpovědnost za razítko, které dodavatel užívá). Na základě těchto zjištění společně s uvedením až následně zapsaného sídla na předložených kopiích daňových dokladů si mohl správce daně celkem logicky učinit závěr o dodatečném vystavení všech předložených specifikovaných kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. Závěr správce daně učiněný za této situace o dodatečném vystavení faktur je případný a odpovídá ustanovení § 13a odst. 1 obchodního zákoníku (ve znění účinném do 31. 12. 2007) ve spojení s § 19c odst. 1, odst. 2, odst. 5 občanského zákoníku (ve znění účinném do 19. 7. 2009), a ustanovení § 28 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, z nichž lze dovodit povinnost podnikatele obchodní listiny

a faktury označovat údajem o názvu a sídlu zapsaném v obchodním rejstříku. V průběhu daňového řízení (a to ani ve fázi odvolacího řízení) žalobce neuváděl žádné skutečnosti týkající se skutečného místa podnikání dodavatele AA CAMAS s.r.o., nenavrhol provedení důkazů odstraňující pochybnosti správce daně v tomto směru, pouze setrval na tom, že není odpovědný za razítko, které jeho dodavatel používá. Není tedy na místě správci daně vytkat, že dokažování bylo nedostatečné, když bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Soud neshledal důvodným návrh žalobce na doplnění dokažování před soudem o skutečném sídle a poskytování služeb AA CAMAS s.r.o., neboť, jak již bylo řečeno, otázka sídla společnosti AA CAMAS s.r.o. nebyla jedinou skutečností, která vyvolala pochybnosti správce daně. Nadto měl žalobce v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení dostatek prostoru, aby pochybnosti správce směru v tomto směru rozptýlil, a soud není v soudním přezkumném řízení povolán k tomu, aby nedostatek aktivity žalobce v tomto směru nabrazoval. Na tom, že správce daně má pochybnosti o daňové účinnosti výdajů, k jejichž prokázání žalobce vyzval, nic nemění ani jeho vyjádření ze dne 8. 10. 2010, že účetnictví žalobce bylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. Pochybnosti správce daně o konkrétních účetních případech plynou z celého průběhu daňové kontroly, závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole a doměření daně z příjmů fyzických osob dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 9. 2010. Vyjádření správce daně až ze dne 8. 10. 2010, tedy až po vydání dodatečných platebních výměrů, tak není důkazem o tom, že veškeré účetní doklady byly bezvadné a vyvracející pochybnosti správce daně a toto vyjádření nemůže předchozí závěry správce daně zvrátit. Soud dovozuje, že tímto vyjádřením dal správce najevo jen svou vůli nezahajovat s žalobcem řízení o uložení sankcí či jiných opatření, jak bylo možno z tohoto vyjádření seznat.“

[89] Odmítá-li stěžovatel uvedenou úvahu soudu (body 107-118) se stejnou argumentací jako ve věci daně z příjmů (body 110-121), odkazuje Nejvyšší správní soud na odst. [88] až [90] a [92] až [94] R., kde mj. uvedl: „Nejvyšší správní soud uvedený závěr krajského soudu považuje za odpovídající vypořádání uvedeného žalobního bodu. Odmítá-li stěžovatel uvedené závěry s tím, že není fakticky možné, aby si soud pouze z obsahu spisu bez konkrétních důkazních prostředků udělal názor, že byly důvodné pochybnosti o věrohodnosti předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS, pokud obsahem předloženého spisu soudu žalovaným nebyly obálky s písemnostmi pod číslem 50, které pravděpodobně tyto kopie faktur obsahovaly, není tato námitka důvodná. Stěžovatel v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným veškerou argumentaci postavil právě na odmítnutí nahlédnout do písemností pod č. 50 s tím, že není uveden na obálkách jejich seznam (a to nehlédě na to, že šlo o poznámky správce daně a kopie dokladů předložených správci). Nyní v kasační stížnosti obranu vůči závěru krajského soudu opakovaně staví na absenci těchto písemností v předloženém spisu, přesto, že zpráva o výsledku daňové kontroly konkrétní důkazní prostředky, z nichž vychází, označuje, a v průběhu daňové kontroly i po jejím ukončení měl stěžovatel možnost konkrétní věcné námitky stran nedostatku dokažování vznést. Krajský soud si byl vědom, že součástí předloženého správního spisu nebyly obálky s poznámkami správce daně a kopiemi účetních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, tato skutečnost mu nebránila v přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu a z hlediska vznesených námitek, které nesměřovaly do konkrétního hodnocení předložených účetních dokladů, ale především do procesních postupů správce daně a žalovaného, jak uvedl v rozsudku“.

9. Námitky k obsahu zprávy o daňové kontrole

[90] V podaných žalobách krajskému soudu (bod 2.7.1 – 2.7.5., resp. 2.7.6.) stěžovatel nejprve uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně považuje daňovou kontrolu DPH za jednotlivá zdaňovací období za zahájenou dnem 13. 10. 2009, 29. 10. 2009 a 21. 1. 2010 a odkázal na své námitky proti zahájení daňové kontroly shora. Za druhé odkázal v obou případech „na str. 20“, z níž citoval, že „správce daně prověřoval faktické přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na předložených dokladech spol. AA CAMAS“, a uvedl, že „... nebylo prokázáno, že fakticky došlo k přijetí zdanitelného plnění, ve kterém by mohl být nárokován odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH... . Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno“.

[91] V třetím a čtvrtém podbodu namítl, že mu nebyly doručeny výzvy ze dne 2. 11. 2009 a ze dne 2. 12. 2009 a že nebyl řádně poučen o možných důkazních prostředcích. Měl za to, že dostatečně doložil, že auta (konkrétních SPZ) byla dle dokladu k období 10/2006 a 11/2006 opravena a připravena k provedení STK, cena byla obvyklá, opravy nutné, žalobce neměl v tomto období jiné výdaje v účetnictví, než doklady o provedení oprav společností AA CAMAS, rovněž doložil v těchto obdobích nákup pneumatik, disků a klempířské práce, nákup motoru, dodávku chladičů a kompresorů, repasované převodovky a další dodávky náhradních dílů k označeným automobilům, a to za obvyklou cenu; jiné nákupy neměl. Obdobně v druhé žalobě se dovolával toho, že doložil dodávky náhradních dílů z 5/2007, dodané pneu na nákladní vozy a disky, šrouby kol, Šasi a kabiny pro označené vozy a jejich opravy za cenu obvyklou a připravil tak staré vozy na STK, jiné výdaje neměl. Doložil i nákup a spotřebu motorové nafty, kterou spotřebovává pro svou potřebu a dále prodává maloodběratelům, což správce daně nezohlednil. Jako svědky navrhl jednatele společnosti AA CAMAS, vlastníka nemovitosti Chrastavská 24, Liberec a svědecké výpovědi autorizovaných prodejců a servisu vozidel (MAN, AVIA, LIAZ) k ceně obvyklé za generální opravu. Doložen byl podle jeho přesvědčení i nákup a spotřeba motorové nafty, kterou spotřebovává pro svou potřebu a dále prodává maloodběratelům. Správce daně nijak nezohlednil, že starý vozový park musel opravit, aby absolvoval prohlídku STK, vozy jsou využívány, nesprávně tak hodnotil předložené důkazy a závěry založil na odlišném razítku od zapsaného sídla dodavatele.

[92] V pátém, resp. šestém podbodu, ke spotřebě benzínu, tvrdil, že ani ze zprávy o daňové kontrole neplyne, jakou konkrétní pochybnost správce daně a u jakých konkrétních výdajových dokladů a proč nebyl nárok na odpočet DPH uznán, když doložil, že benzin spotřebovává do osobního automobilu, ještěrky, jeřábu, sekačky, elektrocentrály, čerpadla a jako aditivum do nafty (zažitá praxe 15l na 100l nafty). Závěry správce by svědčily o tom, že nákup žalobce v částce za měsíc bez vazby na konkrétní daňové doklady nepoužil, ale žalobce prokázal, že v předmětném období stroje používal. Takový závěr odporuje zásadám logiky, není mu známo, proč nárok nebyl uznán.

[93] Krajský soud (str. 31-32) předně jako nedůvodnou odmítl námitku, že žalobci nebyly doručeny výzvy k odstranění pochybností a prokázání rozhodných skutečností, a že nebyl řádně poučen o možných důkazních prostředcích. Uvedl, že „*tyto výzvy osobně převzala zástupkyně žalobce paní J. K. a reagovala na ně předkládáním účetních dokladů žalobce a výzvy byly následně projednávány při ústních jednáních, některých se i žalobce osobně účastnil. Zmíněné výzvy správce daně ze dne 2. 11. 2009 a 2. 12. 2009 byly konkrétní, byly zde specifikovány skutečnosti, ke jejichž prokázání je žalobce vyzván, a pokud správce daně naváděl žalobce, jakými důkazními prostředky může požadované skutečnosti prokázat, pak zároveň žalobce poučil, že prokázat sporné skutečnosti může jakýmkoli způsobem, což je v souladu s § 31 odst. 4 ZSDP a se zásadou součinnosti. Nebylo povinností správce daně žalobci uvádět všechny možné důkazní prostředky, např. včetně svědeckých výpovědí, neboť toto není ani z podstaty věci možné, když § 31 odst. 4 ZSDP uváděl jen příkladný výčet důkazních prostředků.*“

[94] K námitce žalobce, že opravy automobilů musely být provedeny, aby prošly STK, soud uvedl, že „*sama skutečnost, že automobily prošly STK, ještě neproказuje uskutečnění zdanitelných plnění právě v žalobcem účtovaném rozsahu, ostatně technický stav automobilů před tvrzenými opravami a nákupy nebyl žalobcem nikde dokladován. Ani skutečnost, že žalobce neuplatňoval jiné výdaje na opravy automobilů než od společnosti AA CAMAS s.r.o. a neproказoval jiné nákupy náhradních dílů (pneumatik, disků, apod.) sama o sobě nestačí k závěru o uskutečnění zdanitelných plnění v účtovaném rozsahu. Bylo povinností žalobce prokázat, že skutečně odebral právě zdanitelná plnění ve fakturované výši, zdanitelná plnění použil ke své ekonomické činnosti a vznikl mu nárok na odpočet uváděný v daňových přiznáních. Důkazy,*

kteře k tomu žalobce předložil, byly správcem daně řádně hodnoceny, správce daně své úvahy a závěry v tomto směru žalobci dostatečně vyložil a jeho závěry nebyly učiněny jen na základě údaje o sídle společnosti AA CAMAS s.r.o. uvedené na předložených kopiích faktur a listinách označených jako dodací listy. Žalobce měl až do vydání napadených rozhodnutí žalovaného možnost dokařování doplnit, žalobce ale další důkazy prokazující uskutečnění prací a oprav na automobilech nepředložil a ani jejich provedení či vyřázení správcem daně či posléze žalovaným nenavrhol (např. právě svědecké výpovědi). Námitky a návrhy na doplnění dokařování obledně ceny obvyklé oprav nebyly shledány důvodnými, neboť správcem daně nebylo zpochybňováno, že by cena uváděná na účetních dokladech nebyla cenou obvyklou. Soud uvádí, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení a není na soudu, aby nedostatek žalobcovy aktivity při dokařování před správcem daně a žalovaným nabrřoval. Pokud byly závěry správce daně postaveny na neunesení důkazního břemene žalobcem v průběhu daňové kontroly, pak žalobcovy návrhy na doplnění dokařování před soudem, jejichž navrření a provedení v daňovém řízení nic nebránilo, nemohou závěry správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem zvrátit.

[95] Námitky proti závěru správce daně o neprokázání prodeje (resp. nákupu) pneumatik, disků, a jiných náhradních dílů, a provedení klempířských prací, krajský soud odmítl, za prvé proto, že „správce daně cenu uvedenou na žalobcem předložených kopiích daňových dokladů vystavených AA CAMAS s.r.o. nezpochybňoval z důvodu, že by se nejednalo o cenu obvyklou“. Argument žalobce, že nákupy jsou prokázány, je logický, neboť v kontrolovaném období jiné nákupy neměl, a musel nakupovat náhradní díly a provádět opravy, soud hodnotil jako nepřipadné, nevyvracející závěry správce daně, uváděné v průběhu celé daňové kontroly a ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud dále uzavřel, že „Závěry správce daně o neuznání nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění dle kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. nestojí jen na odlišném údaji o sídle tohoto dodavatele, ale na neunesení důkazního břemene žalobce obledně uskutečnění zdanitelných plnění (předání, doprava, užití na konkrétní vozidlo, atd.).“

[96] K námitce hodnocení spotřeby benzínu, krajský soud uvedl, že „Není pravdou, že by správce daně neosvětlil konkrétní pochybnosti a nespecifikoval daňové doklady, u kterých nárok na odpočet neuznal. Součástí výzvy k odstranění pochybností a prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2009 bylo uvedení konkrétních účetních dokladů (pokladních výdajových dokladů) o nákupech benzínu, u nichž správce daně zpochybnil oprávněnost nároku na odpočet DPH s poukazem na skutečnost, že žalobce má evidováno jen jediné vozidlo s benzínovým motorem. Vřebny účetní doklady byly konkrétně označeny číslem, a to nejen v této výzvě, ale následně také v protokole o ústním jednání ze dne 26. 4. 2010, ř. 44628/10/187931506628, v němž nejen že správce daně hodnotil důkazy žalobcem předložené obledně spotřeby benzínu, ale také znovu přehledně specifikoval pokladní výdajové doklady o nákupu benzínu. Stejnopis tohoto protokolu včetně přílohy ř. 1 obsahující právě konkrétní výčet dokladů, u nichž nebyl nárok na odpočet DPH uznan, byl žalobci předán. Na tyto údaje pak navařuje zpráva o daňové kontrole ř. 74905/10/187931506628, která na zmíněný protokol výslovně odkazuje, a správce daně v ní uvádí důvody pro neuznání nároku na odpočet poté, co se podrobně zabývá hodnocením předložených dokladů. Soud ji nepovařuje za nepřezkoumatelnou jen proto, že zpráva neobsahuje znovu výčet vřeb pokladních výdajových dokladů o nákupu benzínu, který již byl žalobci předán a měl jej tedy k dispozici. K obecným námitkám žalobce o prokázání používání pracovních strojů a vozidel, kde se používá benzín, lze jen poznamenat, že sama tato skutečnost nárok na odpočet DPH v žalobcem uvedené výři neodůvodňuje. Je zásadně na žalobci, aby prokázal, že nárok na odpočet uvedený v daňových přiznáních uplatnil v dané výři v sonladu se zákonem. Správce daně se s žalobcem předloženými důkazy v tomto směru zabýval, důkazy hodnotil a dospěl k závěru, že důkazy neprokazují nárok na odpočet DPH v žalobcem vyřslené výři, neboť neprokazují konkrétní spotřebu benzínu u jednotlivých strojů za danou dobu, chybí celková spotřeba benzínu a návaznost na konkrétní stroj či vozidlo, tyto závěry jsou seznatelné ze zprávy o daňové kontrole a žalobce je nijak konkrétně nezpochybňuje a soud v tomto směru pochybení nezjistil.“

[97] V kasační stížnosti (**body 119-125**) stěžovatel téměř doslova opakuje žalobní námitky a cituje uvedené závěry z rozsudku krajského soudu. S jeho odůvodněním obecně nesouhlasí, žalobní námitky považuje za důvodné. K takto obecně (a spíše implicitně) vyjádřenému nesouhlasu, je nutno poznamenat, že vychází ze stěžovatelem setrvale zastávaného náhledu, že hodnocení důkazů správcem daně dospělo k neracionálním závěrům, protože opravy vozidel k přípravě na STK, nákupy náhradních dílů, nákup nafty a spotřebu benzínu dokládá již to, že autodopravu a práce zemními stroji stěžovatel dále provozoval. Stěžovatel však opomíjí, že správce daně (jak konečně cituje ze str. 20 důvodové zprávy) nárok na odpočet daně z přijatých plnění stěžovateli neuznal proto, že neprokázal „faktické přijetí zdanitelného plnění“, a to právě „od dodavatele uvedeného na předložených dokladech spol. AA CAMAS“; tzn.tak, jak je v dokladech prezentováno“. Správce daně proto nemohl vést svoji úvahu směrem, jak se stěžovatel domáhá. Pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet je nutné prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění od subjektu, který je na dokladu jako dodavatel (ten který je uskutečnil) uveden a je současně plátcem daně, a to v rozsahu na dokladu uvedeném. Na tom princip daně z přidané hodnoty stojí. Prokázat je nutno rovněž, že přijaté plnění v rozsahu deklarovaném na dokladu (např. nákup benzínu) bylo následně použito (spotřebováno) při ekonomické činnosti podnikatele tj. pro konkrétní vozidla a jejich výkon (počet motohodin) v daném období. Krajský soud odpovídajícím způsobem reagoval na vznesené námitky, Nejvyšší správní soud jeho závěry sdílí, neboť mají oporu ve zjištěných provedených správcem daně, zaznamenaných na základě stěžovatelem předložených dokladů v protokolech vydaných v průběhu kontroly a ve zprávě o jejím výsledku.

[98] Konkrétní námitce stěžovatele (**bod 123**), že ač v žalobách (správně jen v druhé žalobě, bod 2.7.4) namítal „nákup spotřebu nafty“, krajský soud se k této námitce nevyjádřil a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné, lze přisvědčit toliko potud, že v této části odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 31-32) absentuje výslovný poukaz na nákup/spotřebu nafty. Nicméně lze shledat, že krajský soud tvrzení žalobce o nákupech pneumatik, náhradních dílů a výdajích za klempířské práce (apod.) právě od dodavatele společnosti AA CAMAS posuzoval. Zdůraznil nutnost prokázat jejich skutečný odběr ve výši deklarované na faktuře a jejich použití k ekonomické činnosti. Nelze proto pominout, že např. ze zprávy o daňové kontrole (str. 32), tak již i z protokolu ze dne 26. 4. 2010 (str. 68) vyplývá uplatnění nároku na odpočet (období 11/2007 a 12/2007) dle dokladů č. F71892, F 7183 a F72127 za odběr nafty právě od společnosti AA CAMAS. V obou případech správce daně (*z konkrétních důvodů tam uvedených: např. na dodacím listu chybí číslo dokladu, datum dodání, jméno a podpis, je tam jen razítko, není, kdo převážel naftu, kdy a čím, není zřejmé místo nakládky ani vykládky, konkrétní místo přečerpání u odběratele, k více dodávkám doložen jen jeden dodací list bez uvedených náležitostí*) učinil rovněž závěr, že nebylo prokázáno přijetí této komodity od dodavatele uvedeného na dokladu a ani jeho použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že se souhrnný závěr krajského soudu ve vztahu k nákupům od společnosti AA CAMAS, popř. k doložení použití takto přijatých plnění pro ekonomickou činnost žalobce, vztahuje i na nákup nafty; napadený rozsudek proto neshledal nepřezkoumatelným.

[99] V bodu **126** stěžovatel namítá, že jak v dodatečných platebních výměrech, tak i v následné odpovědi správce daně na žádost dle § 32 odst. 9 ZSDP, správce daně uvedl, že důvody dodatečně vyměřené daně vyplývají ze zprávy o daňové kontrole DPH, proto dodatečné zdůvodnění krajského soudu, že tyto důvody „*nevyplyvají z této zprávy o daňové kontrole, ale jsou uvedeny ještě v dalších písemnostech*“, považuje za novum. Tato námitka není důvodná. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu (citace stěžovatele v bodu **125**, shora rovněž uvedené) je zřejmé, že zpráva o daňové kontrole sama přímo odkazuje (a to konkrétně označením čísla a strany) na protokoly vydané v průběhu kontroly, kde jsou blíže specifikované údaje, které zpráva sumarizuje a které měl žalobce k dispozici. Zpracování zprávy i protokolů,

na něž odkazuje, je přehledné a zřetelně z nich vzájemná návaznost plyne. Odkaz na zprávu o daňové kontrole je proto odkazem i na protokoly z předchozích jednání, na které se zpráva sama konkrétně a výslovně odvolává.

[100] K opakované námitce absence založení úředního záznamu o určení osoby, která bude rozhodovat (**bod 127**), kterou se krajský soud odmítl zabývat proto, že byla uplatněna až po uplynutí zákonné lhůty k rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s., stěžovatel se však domnívá, že nešlo o rozšíření žalob, ale jejich upřesnění, lze odkázat na *odst. [98]R*. V něm kasační soud dovodil, že tuto námitku nelze subsumovat pod namítanou absenci „náležitosti rozhodnutí“ o odvolání a dodatečných platebních výměřů. I v nyní projednávané věci rozhodnutí podpis oprávněné úřední osoby obsahovala.

[101] Se závěrem (**bod 128**) stěžovatele, že napadená rozhodnutí byla vybudována na nezákonně vybudovaných postupech, se z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neztotožnil. Pro úplnost dodává, že nová skutková tvrzení, jsou v řízení o kasační stížnosti nepřijatelná (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Krajský soud rovněž v souladu s konstantní judikaturou soudů neshledal důvodným návrh žalobce na doplnění dokazování před soudem. Jak již ve věci daně z příjmů, v *odst. [96]R*, kasační soud uvedl s odkazem na svůj rozsudek čj. 6 Afs 204/2014, „*Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno v řízení před správcem daně, nelze tyto chyby zpravidla dodatečně napravit provedením důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2009 čj. 5 Afs 44/2008 - 57, ze dne 21. prosince 2010 čj. 2 Afs 74/2010 - 135, body 17-18). Tuto tezi Nejvyšší správní soud blíže rozvinul v dalších rozhodnutích, v nichž uvedl, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a současně zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat „obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 3. února 2010 čj. 1 Afs 103/2009 - 232, bod 44, srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011 čj. 8 Afs 37/2011 - 161, bod 38, ze dne 19. května 2011 čj. 5 Afs 22/2010 - 95, či ze dne 21. prosince 2010 čj. 2 Afs 74/2010 - 135, bod 19).*

V.

Závěr a náklady řízení

[102] O kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud rozhodoval bez jednání (109 odst. 2 s. ř. s.).

[103] Rozsudek krajského soudu, který byl napaden kasační stížností, se týkal tří rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem; a to rozhodnutí ze dne 27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, ze dne 27. 7. 2011, čj. 6389/ 11-1300-501078 a ze dne 28. 6. 2011, čj. 5933/11-1500-505085. Proti uvedeným rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011 byly podány dvě samostatné žaloby, třetí z uvedených rozhodnutí řešilo samostatně dílčí právní otázku a bylo napadeno v obou žalobách. Rozsudek krajského soudu o zamítnutí obou žalob proti rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011 a odmítnutí žaloby proti rozhodnutí ze dne 28. 6. 2011 je tak třeba vnímat jako rozhodnutí, které zamítá dvě podané žaloby a jednu žalobu odmítá.

[104] Nejvyšší správní soud postupoval ze shora uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 a odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil z důvodu nezákonnosti rozsudek krajského soudu v rozsahu, jímž byla výrokem I. zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne

27. 7. 2011, čj. 6387/11-1300-501078, a to v části, již bylo tímto rozhodnutím zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336 (tzn. stran jednoho ze tří odvoláním napadených platebních výměrů) a ve výroku III. o náhradě nákladů řízení. Protože současně shledal, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného v části, již žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 23. 9. 2010, čj. 79848/10/187912506336, a současně i tohoto platebního výměru, která nemohla před krajským soudem obstát z důvodu prekluze práva doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006, zrušil současně, za přiměřeného užití § 78 odst. 3 s. ř. s., i tato rozhodnutí v uvedeném rozsahu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodnou tak shledal kasační stížnost toliko vůči zamítavému výroku rozsudku proti rozhodnutí žalovaného čj. 6387/11-1300-501078, napadeného první žalobou, a to jen ohledně jednoho ze tří napadených dodatečných platebních výměrů, a ohledně jedné z dílčích, i když rozhodné, námítky.

[105] Nejvyšší správní soud naopak nepřisvědčil důvodnosti všech ostatních námitek kasační stížnosti, pokud směřovaly proti přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, přezkoumatelnosti správních rozhodnutí a proti správnosti právních závěrů týkajících se otázky doměření daně z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry. Tyto důvody se vztahovaly ke všem třem správním rozhodnutím. Pouze ve vztahu k rozhodnutím čj. 6389/11-1300-501078 a čj. 5933/11-1500-4451/12-1200 v plném rozsahu a ve vztahu k rozhodnutí čj. 6387/11-1300-501078 z části, však tímto posouzením byla vyčerpána kasační stížnost, a pouze v tomto rozsahu lze uzavřít, že rozsudek krajského soudu byl vydán v souladu se zákonem; v tomto rozsahu proto byla kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnuta.

[106] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 - 98).

[107] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. v případě odmítnutí žaloby nemá právo na náhradu nákladů řízení žádný z účastníků. V daném případě stěžovatel podal sice dvě samostatné žaloby, které soud spojil ke společnému projednání, brojil však proti třem rozhodnutím žalovaného, přičemž částečného úspěchu dosáhl pouze ve vztahu k jedné z nich, z pohledu dopadu do jeho majetkové sféry ve srovnání s neúspěšně napadenými rozhodnutími jde skutečně jen o dílčí úspěch.

[108] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem a náklady spojené se zastupováním stěžovatele před krajským soudem v případě první žaloby činí 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava věci, podání žaloby, účast u již společného jednání ve věci obou podaných žalob dne 26. 9. 2012) v době do 31. 12. 2012 [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012], a 3 x 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 7200 Kč. Tyto náklady jsou spojeny s první podanou žalobou, která však byla úspěšná jen z části

proti jednomu z napadených rozhodnutí žalovaného, současně jí však bylo napadeno i rozhodnutí žalovaného, vůči němuž byla žaloba odmítnuta, náhrada nákladů pak v tomto rozsahu nepřísluší. Soud proto nezohlednil zvýšení nákladů na trojnásobek podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, jak se stěžovatel domáhal; na druhé straně neshledal důvod tuto částku krátit, neboť by stěžovateli náležela, pakliže by bylo vydáno samostatné rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období září 2006 a samostatně napadeno žalobou. Zaplacený soudní poplatek v řízení před krajským soudem za první podanou žalobu činil 2000 Kč, k nákladům lze tedy připočítat částku 2000 Kč za jeden zaplacený soudní poplatek; tuto částku soud nekrátil, protože kdyby byl vybrán i poplatek za žalobu proti rozhodnutí ze dne 28. 9. 2011, která byla odmítnuta, byl by vrácen.

[109] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel rovněž zastoupen advokátem a náklady spojené se zastupováním stěžovatele v kasačním řízení činí 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby (podání kasační stížnosti, včetně doplnění, byť podaného po 1. 1. 2013) [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění do 31. 1. 2012], a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za 1 úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 2400 Kč. Zaplacený soudní poplatek v kasačním řízení činil 5000 Kč. Kasační stížnost směřovala proti jednomu rozsudku krajského soudu a je třeba ji považovat za úspěšnou. Soud nezohlednil zvýšení nákladů podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, na druhou stranu ani tuto částku nekrátil. Náhradu nákladů řízení za podání až na výzvy soudu a soudní poplatek spojené s návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, návrh na osvobození od soudního poplatku a ustanovení zástupce soudem soud nepřiznal; stěžovatel ani nebyl s těmito návrhy úspěšný.

[110] Náhrada nákladů před oběma soudy tak činí 9600 Kč za úkony právní služby včetně paušálů, přičemž k této částce je třeba připočítat DPH ve výši 2016 Kč, celkem za úkony 11 616 Kč, a částku 7000 Kč za zaplacené soudní poplatky. Náhrada nákladů řízení tedy činí 18 616 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. května 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu