



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **R. M.**
bytem P. 4, P. p. 4
zastoupen Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní
sídlem Liberec, Komenského 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Brno, Masarykova 31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.3.2016, č.j. 12896/16/5200-10423-705778,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.3.2016, č.j. 12896/16/5200-10423-705778, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 5.12.2011, č.j. 101426/11/299921703762, kterým byla žalobci podle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném v roce 2006 (dále jen „zákon o dani silniční“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dodatečně vyměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2006 a současně mu podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále.
2. Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích změnil tak, že byla žalobci doměřena daň silniční za rok 2006 ve výši 379 186 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 75 837 Kč.

II. Obsah žaloby

3. Podle žalobce bylo právo vyměřit silniční daň za období roku 2006 prekludováno. Poukazuje k tomu na § 47 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2009. Lhůta k doměření daně podle žalobce uplynula nejpozději dne 10.7.2015, zatímco napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno až dne 28.3.2016. Žalobce se rovněž domnívá, že k prekluzi došlo již dne 31.12.2009, neboť zahájení daňové kontroly bylo pouze formálním úkonem. Daňová kontrola byla navíc protokolárně zahájena s J. K., která k takovému jednání nebyla zmocněna.
4. Podle žalobce úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP není ani zahájení kontroly, pokud není současně zahájeno vyměřovací řízení. Daňovou kontrolou se totiž zjišťuje či proěřuje daňový základ a nikoli vyměřuje nebo doměřuje daň. Žalobce v této souvislosti zpochybňuje závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, sp.zn. 2 Afs 69/2004, a zdůrazňuje, že úkonem, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, může být jen takový úkon, kterým bude najisto (nikoli možná) vyměřena daň.
5. Žalobce zdůrazňuje, že mu při ústním jednání nebyly ze strany správce daně sděleny žádné pochybnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 1835/07 Sb. Ani ve spisu se nenachází listina, která by zachycovala přezkoumatelnou úvahu a důvody, proč je daňová kontrola u žalobce zahajována. Žalovaný měl *ex officio* zkoumat, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem.
6. Žalobce rovněž napadá nezákonnost ukončení daňové kontroly. Namítá, že výzvy ze dne 6.3.2015 i ze dne 25.3.2015 se týkaly zdaňovacího období roku 2007 (a nikoli roku 2006). Zpráva o daňové kontrole za rok 2006 tedy nebyla řádně projednána.
7. Žalobce také namítal, že mu byla daňová povinnost vyměřena v rozporu se skutkovým stavem, neboť prokázal, že vozidla byla používána výlučně k zabezpečení sjezdnosti pozemních komunikací. Dále se žalobce ohrazoval, že mu byla daň doměřena i u vozidel,

která nevlastnil, a nebyl tedy ve vztahu k nim poplatníkem daně. Mělo se jednat mj. o vozidla RZ „X“, „X“, „X“ a „X“. Výzvu ze dne 11.12.2015, která mu byla doručena dne 16.8.2015, považoval žalobce za překvapivou. Žalobce totiž nebyl seznámen s důkazními prostředky, k nimž se měl podle této výzvy vyjádřit, a nebyla mu ani prodloužena lhůta k vyjádření. Podle žalobce měl návěs RZ „X“ platnou technickou prohlídku jen do 20.10.2005 a nemohl tak být v roce 2006 používán na silničních komunikacích. Navíc nelze zjistit, jak byla v případě tohoto návěsu stanovena daňová povinnost.

8. Požadavek správce daně, aby žalobce předložil technické průkazy k vozidlům, je za situace, kdy již žalobce vozidla nevlastní, nereálný.
9. Výše daně stanovená u starších vozidel je podle žalobce v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť stanovená daň je vyšší, než hodnota předmětu daně. Žalobce navrhuje nechat vyhotovit znalecký posudek ceny obvyklé u jednotlivých vozidel.
10. Žalobce dále zpochybňuje stanovené penále a poukazuje na jeho charakter jako trestu.
11. Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení jak napadeného, tak jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné.
Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud věc bez jednání.
14. Žalobce předně namítal, že bylo právo doměřit daň prekludováno. S touto námitkou soud nesouhlasí.
15. Prekluzivní lhůta v daném případě počala běžet za účinnosti ZSDP. V souladu s § 47 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2009 nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odst. 2 tohoto ustanovení byl-li před uplynutím lhůty pro doměření daně učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.
16. Tam, kde lhůta pro doměření daně neskončila do 1.1.2011, se běh a délka lhůty řídí daňovým řádem, jenž rovněž stanoví obecnou tříletou prekluzivní lhůtu (§ 148 daňového řádu), a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu. Počátek běhu lhůty se však bude posuzovat podle § 47 odst. 1 ZSDP. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu je pak stanoveno zachování právních účinků právních skutečností, které měly vliv na běh lhůty a nastaly před 1.1.2011. Dle tohoto ustanovení jsou tak zachovány právní účinky

učiněných úkonů správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, v důsledku nichž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

17. V daném případě byla doměřována silniční daň za rok 2006. Přiznání k této dani měl žalobce povinnost podat do 31.1.2007. Podle citovaného ustanovení by tak lhůta měla započít na konci roku 2007 a uplynout na konci roku 2010. Tento závěr je však poplatný dřívější teorii běhu lhůty pro vyměření daně, označované jako „3+1“. Ústavní soud nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, však tuto teorii revidoval, a tak lhůta nepočíná běžet koncem roku, v němž byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání (v tomto případě koncem roku 2007), nýbrž koncem roku, v němž vznikla daňová povinnost (tj. koncem roku 2006). Konec lhůty je tak určen koncem roku 2009.
18. Dne 15.9.2009 však správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu. Nastaly tak účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP, neboť daňová kontrola je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP a jejím zahájením došlo k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet znovu od konce roku 2009.
19. Pokud žalobce namítá, že daňová kontrola není úkonem přerušujícím lhůtu k doměření daně, zdejší soud s ním nesouhlasí. Soud se naopak ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 21.4.2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, (s nimiž žalobce polemizuje), kde Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 ZSDP), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly“*. Shodný závěr zaujal Nejvyšší správní soud např. i v rozsudku ze dne 7.2.2018, č.j. 2 Afs 239/2017-29, který je žalobci dobře znám a který se vztahuje k téže daňové kontrole jako v případě právě posuzovaném.
20. Účinky daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty zůstaly podle § 264 odst. 4 daňového řádu zachovány. Lhůta k doměření daně by tak uplynula na konci roku 2012. Již v létě 2012 (12.7.2012) však bylo vydáno a žalobci doručeno rozhodnutí ze dne 27.6.2012, č.j. 2978/12-1400-701942, kterým bylo poprvé zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5.12.2011.
21. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.
22. Podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je řádným opravným prostředkem mj. odvolání.
23. V daném případě došlo k oznámení rozhodnutí ze dne 27.6.2012, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5.12.2011, v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (neboť ta by uplynula na konci roku 2012) a lhůta pro stanovení daně se tedy prodloužila o 1 rok (do konce roku 2013).
24. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2012 však podal žalobce žalobu ke zdejšímu soudu. Soudní řízení začalo dne 27.8.2012 a bylo ukončeno rozsudkem ze dne 5.3.2015, sp.zn. 62 Af 89/2012, který nabyl právní moci dne 6.3.2015. Tímto rozsudkem bylo

rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2012 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

25. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Obdobnou úpravu obsahuje i § 41 s.ř.s.
26. Lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 31.12.2013, tedy neběžela po dobu soudního řízení (tj. ode dne 27.8.2012 do 6.3.2015). Současně z ní zbýval 1 rok a 126 dnů (což je doba ode dne 27.8.2012, kdy přestala lhůta běžet, do dne 31.12.2013, kdy měla uplynout). Po skončení soudního řízení (po právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 5.3.2015) běh této lhůty pokračoval a lhůta by uplynula v červenci 2016. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno již dne 23.3.2016, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
27. Argumentuje-li žalobce tím, že mu platební výměr byl doručen již dne 19.12.2011 (nikoli v posledních 12 měsících před uplynutím prekluzivní lhůty), je třeba poukázat na to, že v daném případě došlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, (tj. proto, že došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku, nikoli proto, že by bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně - platební výměr). Daň tak byla vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.
28. Pokud jde o žalobcovu námitku, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem, soud zjistil ze správního spisu následující rozhodné skutečnosti.
29. Žalobce udělil dne 25.1.2005 obecnou plnou moc k zastupování žalobce „v řízení na Finančním úřadě v Jablonci nad Nisou“ J. K. Správci daně bylo zplnomocnění dáno na vědomí dne 31.3.2005. Ze správního spisu dále plyne, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly č.j. 74984/09/1879931506628 ze dne 15.9.2009 oznámil správce daně zahájení daňové kontroly u žalobce mimo jiné ve vztahu k dani silniční za rok 2006 právě J. K. V protokolu je uvedeno, že se tak děje na základě zmíněné plné moci. Dále je zřejmé, že J. K. na výzvy správce daně překládala účetní doklady žalobce, se správcem daně jménem žalobce komunikovala a některých následně konaných ústních jednání se účastnila spolu se žalobcem (např. jednání dne 13.1.2010). Dne 22.3.2010 sdělila J. K. správci daně, že plnou moc k zastupování žalobce udělenou jí dne 31. 3. 2005 vypovídá, dále se některých ústních jednání účastnila jako třetí osoba (jako účetní žalobce, vůči níž žalobce zprostil správce daně povinnosti mlčenlivosti).
30. K udělení plné moci a zahájení daňové kontroly došlo ještě za účinnosti ZSDP.
31. Podle § 10 odst. 3 ZSDP se může daňový subjekt dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.
32. Podle § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.
33. Podle § 21 odst. 1 ZSDP bylo řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který

vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.

34. Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“, v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správy daně“ dle § 1 odst. 1, odst. 2 ZSDP, lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně. A jelikož správa daně (§ 1 odst. 2 ZSDP), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle ZSDP splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než že správce daně byl na základě udělené plné moci oprávněn v daném případě při zahájení daňové kontroly daně silniční jednat s J. K., jakožto žalobcovou zástupkyní podle § 10 odst. 3 ZSDP. Vymezení zastupování k řízení před správcem daně zahrnuje samozřejmě též zastupování v daňovém řízení.
35. Tvrzení žalobce, že J. K. zastupovala v rozhodnou dobu i jiný daňový subjekt, což bylo v rozporu s § 11 odst. 3 ZSDP, nemá na právě uvedené žádný vliv. I kdyby tomu tak bylo, správce daně v daném případě nevyločil J. K. ze zastupování žalobce a naopak s ní jako se zástupkyní žalobce jednal. Je přitom nerozhodné, zda správce daně o tom, že J. K. zastupuje ještě další daňový subjekt, věděl či nikoli, i to, že se k této skutečnosti v napadeném rozhodnutí nevyjádřil a ve spisu o tom není obsažen úřední záznam. Nebylo tedy třeba provádět důkaz tímto úředním záznamem, jak požadoval žalobce.
36. V daném případě ze spisu rovněž vyplynulo, že jak J. K., tak žalobce se při zahájení daňové kontroly a v celém průběhu daňového řízení chovali tak, že generální plná moc ze dne 31.3.2005, na základě které správce daně s J. K. jako se zástupkyní žalobce od počátku daňové kontroly jednal, je platná a nebyla vypovězena. Žalobce si byl zastoupení J. K. vědom a byl s ním evidentně srozuměn, nijak ho při zahájení daňové kontroly ani v jejím průběhu nezpochybňoval, u některých ústních jednání byl přítomen společně se zástupkyní a ani tehdy její jednání nijak nenapadal, nevystupoval proti němu. Žalobní obranu postavenou na tom, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s osobou, která k zastupování pro daňovou kontrolu nebyla zmocněna, tedy soud považuje za nepřípadnou a účelovou; žalobce nebyl nijak postupem správce daně na svých právech zkrácen.
37. Okamžik a způsob zahájení daňové kontroly ZSDP nedefinoval. O zahájení daňové kontroly dle § 16 odst. 1 ZSDP byl obvykle sepsán protokol o ústním jednání, v němž správce daně v souladu s § 12 odst. 1 a 2 ZSDP zachytil okamžik zahájení daňové kontroly a její předmět, tj. uvedení konkrétního druhu kontrolované daně za určité zdaňovací období. Přitom je třeba při posouzení zahájení daňové kontroly mít na zřeteli, že za zahájení daňové kontroly se nepovažuje pouze formální zahájení daňové kontroly, po kterém nenásleduje faktické prověřování základu daně a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně ze strany správce daně.
38. V souzeném případě nebylo zahájení daňové kontroly daně silniční formální, neboť dne 2.11.2009 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností a prokázání skutečností ve vztahu k této dani (konkrétně měl mj. předložit smlouvy se správcí komunikací, včetně příslušných dokladů, o skutečně provedené údržbě silnic). Dne 24.11.2009 se uskutečnilo ústní jednání k projednání této výzvy a dne 4.12.2009 byla vydána další výzva k odstranění pochybností a prokázání skutečností, k jejímuž projednání se uskutečnilo dne 20.1.2010 další jednání. Takový postup správce daně není rozhodně formálním, neboť správce daně

začal ihned s činností směřující k prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu § 16 odst. 1 ZSDP.

39. Nelze souhlasit ani s tím, že nezákonnost zahájení daňové kontroly způsobuje absence konkrétních pochybností správce daně o správné výši přiznané daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07. Názor o nutnosti konkrétních pochybností ohledně správnosti přiznané daně vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 byl totiž již konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009 - 46 (publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publ. in: Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22.12.2009, č.j. 1 Afs 84/2009 - 90, či rozsudek ze dne 24.3.2010, č.j. 8 Afs 7/2010 - 70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS - st. 33/11, vyslovil, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost*“.
40. Je třeba tedy uzavřít, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 15.9.2009 nečiní ze zahájení daňové kontroly formální úkon správce daně.
41. Pokud se žalobce dovolává toho, že žalovaný měl zkoumat, jaké důvody vedly správce daně k zahájení daňové kontroly u žalobce a zda to byly důvody zákonné, nezbyvá než odkázat na již řečené, tj. že daňová kontrola je v rámci správy daní kontrolním nástrojem správce daně k prověření či zjištění daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně, správce daně nemusí při jejím zahájení disponovat konkrétními pochybnostmi či zjištěními o nesprávném stanovení základu daně a její zahájení u daňového subjektu samo o sobě nemá difamující účinky. Žalovaný tak nebyl povinen přezkoumávat důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.
42. Skutečnost, že byla daňová kontrola zahájena až na podzim roku 2009 (tedy v roce, na jehož konci měla uplynout prekluzivní lhůta), nic nemění na tom, že k jejímu zahájení došlo v souladu se zákonem a včas. Pokud žalobce namítá, že mu nejsou známy důvody jejího zahájení, jedná se z hlediska posouzení zákonnosti zahájení této kontroly o skutečnost zcela nepodstatnou. Podstatné v daném případě bylo, že byla daňová kontrola zahájena řádně a včas a že byl žalobce ve výzvách navazujících na protokol o zahájení daňové kontroly poučen o tom, jaké skutečnosti je povinen prokázat, a dokonce i o tom, jakými doklady tak může učinit.
43. Zdejší soud tedy uzavírá, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 15. 9. 2009 a správce daně při zahájení daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem.

44. Dále se soud zabýval tvrzenou nezákonností ukončení daňové kontroly.
45. Daňová kontrola byla zahájena podle ZSDP. Vzhledem k tomu, že před jejím ukončením došlo k nabytí účinnosti daňového řádu, byla v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu dokončena podle daňového řádu.
46. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 4 tohoto ustanovení podepisuje zprávu o daňové kontrole kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
47. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (odst. 5). Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (odst. 6).
48. Ze spisu k tomu vyplynulo, že dne 13.10.2010 byla správci daně předložena plná moc, kterou žalobce zmocnil Ing. Jitku Routkovou mj. k tomu, aby za něho jednala ve věci daně silniční. Správce daně předvolal tuto zástupkyni žalobce k jednání na 3.11.2010. Zástupkyně se přípisem ze dne 2.11.2010 z jednání omluvila z důvodů pracovní neschopnosti (doložila též „rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti“). Současně požádala správce daně, aby ústní jednání „bylo svoláno až po 10.12.2010“. Správce daně tedy zástupkyni žalobce předvolal na 15.12.2010. Podáním ze dne 14.12.2010 se zástupkyně opět omluvila, s tím, že její pracovní neschopnost byla prodloužena (doložila opět „rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti“). Správce daně tedy zástupkyni žalobce předvolal na 27.1.2011. Tohoto dne proběhlo ústní jednání, jehož se zástupkyně žalobce účastnila. Správce daně stanovil na základě dohody se zástupkyní lhůtu k vyjádření v délce 20 dní. Zástupkyně podáním ze dne 12.2.2011 sdělila, že lhůtu není schopna splnit, neboť jí podle jejího názoru nebyl zpřístupněn celý daňový spis.
49. Výzvou doručenou dne 12.5.2011 byla Ing. Jitka Routková, jako zástupkyně žalobce, vyzvána podle § 100 odst. 1 daňového řádu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění při kontrole daně silniční za roky 2006 a 2007, které se mělo uskutečnit 1.6.2011. Podáním ze dne 1.6.2011 zástupkyně sdělila, že se z jednání omlouvá z důvodu „léčebného programu dne 1.6.2011“. Dále uvedla, že není osobou zúčastněnou na správě daní. Pouze taková osoba přitom může být předvolávána podle § 100 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu se zástupkyně proti obsahu výzvy odvolává. Rozhodnutím ze dne 7.6.2011 bylo řízení o odvolání proti výzvě podle § 100 daňového řádu zastaveno.
50. Dne 17.6.2011 doručil správce daně zástupkyni žalobce sdělení výsledku kontrolního zjištění spolu s úředním záznamem o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění při kontrole daně silniční (21 stran). Dne 18.11.2011 pak byla zástupkyni žalobce doručena zpráva o daňové kontrole, v níž bylo mj. uvedeno, že

odvolání zástupkyně žalobce proti výzvě podle § 100 daňového řádu žalovaný posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, a proto zprávu poslal daňovému subjektu.

51. V daném případě byl tedy daňový subjekt v daňovém řízení (i při daňové kontrole daně silniční) zastoupen Ing. Jitkou Routkovou. Podle § 25 odst. 2 daňového řádu *a contrario* v takovém případě komunikuje správce daně se zástupcem daňového subjektu, krom situací, kdy je osobní účast zastoupeného daňového subjektu nezbytná. Správce daně tedy zcela správně vyzval k seznámení se s kontrolním zjištěním zástupkyně žalobce. Jasně zde také uvedl, že vyzývá Ing. Jitku Routkovou, jakožto zástupkyni žalobce, k seznámení se s kontrolním zjištěním podle § 88 daňového řádu. Pokud pak v záhlaví předvolání uvedl, že zástupkyni předvolává podle § 100 daňového řádu (předvolání osoby zúčastněné na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná), nic to nemění na tom, že z předvolání bylo zcela zřejmé, že je Ing. Jitka Routková předvolávána jako zástupkyně žalobce i z jakého důvodu. Potud správce daně nepochybil.
52. Zdejší soud však v rozsudku ze dne 5.3.2015, sp.zn. 62 Af 89/2012, dospěl k závěru, že nedostavení se zástupkyně žalobce a její odvolání proti předvolání nebylo vyhýbání se projednání zprávy o kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu a nebylo tak možno žalobci zaslat zprávu o daňové kontrole poštou. Soud zdůraznil, že slovní obrat „vyhýbá-li se jejímu projednání“ svědčí o nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání daňového subjektu. Ta však v daném případě dle soudu nenastala, neboť zástupkyně žalobce byla k projednání zprávy o kontrole vyzvána toliko jednou. Jak soud uvedl v citovaném rozsudku, *„z jednání se sice omluvila, nicméně tvrzení o „léčebném programu“ v den nařízeného jednání blíže nekonkretizovala, ani nedoložila. Navíc svoji omluvu doručila správci daně až v den konání jednání. Za této situace nelze považovat takovou omluvu za řádnou. S ohledem na požadavek opakovanosti vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole však měl správce daně zástupkyni žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole předvolat znovu. Pokud by se i tentokrát nedostavila bez řádné omluvy, mohl následně zprávu o daňové kontrole zaslat poštou. Tak tomu ale v daném případě nebylo. Z uvedeného tedy plyne, že správce daně zprávu o daňové kontrole žalobci zaslal předčasně. Žalobce tak nebyl seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, přičemž k jejímu projednání následně ani nedošlo, zároveň však nebyly splněny podmínky stanovené § 88 odst. 5 daňového řádu pro zaslání zprávy žalobci poštou“.*
53. Soud tedy rozhodnutí tehdejšího žalovaného ze dne 27.6.2012 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ten sdělením ze dne 6.3.2015 pozval žalobce prostřednictvím jeho zástupkyně k „seznámení s vyhledávací činností správce daně, s provedeným vyhodnocením důkazních prostředků souvisejících s odvolacím řízením“ a k projednání zprávy o daňové kontrole daně silniční za rok 2007. Termín jednání navrhl na 25.3.2015 v 9:00 hod. v budově Finančního úřadu pro Liberecký kraj, pracoviště v Semilech. Žalobce současně vyzval, ať tento termín buď potvrdí, nebo navrhne jiný. Tato písemnost byla zástupkyni žalobce doručena dne 6.3.2015.
54. Výzvou ze dne 25.3.2015, č.j. 478447/15/2607-60561-605125, byl žalobce vyzván k uplatnění práva dle § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu na projednání zprávy o daňové kontrole daně silniční za období 2006 a 2007. Žalobce byl vyzván, aby se dostavil dne 13.4.2015 do budovy Finančního úřadu pro Liberecký kraj, pracoviště v Semilech. Zároveň byl poučen o následcích nedostavení se ve smyslu § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu. Tato písemnost byla

dne 25.3.2015 doručena žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně (to žalobce výslovně potvrzuje v žalobě).

55. Téhož dne obdržel žalovaný omluvu žalobcovy zástupkyně z jednání ze dne 25.3.2015. Důvodem nedostavení se měla být nenadálá závada na vozidle zástupkyně, která musela vůz ponechat v autoopravně a nemohla se tak na jednání dostavit. Zástupkyně žalobce rovněž uvedla, že žádá o poučení o procesní situaci. Není ji totiž zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení bude projednána zpráva o daňové kontrole za období roku 2007 v odvolacím řízení ani jaká zpráva má být projednána, neboť jí není zřejmé, že by jakákoli daňová kontrola probíhala. Požádala o stanovení nového termínu ve lhůtě alespoň 20 dní poté, co bude seznámena se skutečným předmětem jednání. Zároveň požádala o korespondenční nahlédnutí do spisu dle § 66 daňového řádu.
56. Dne 13.4.2015 se zástupkyně žalobce omluvila z jednání ze dne 13.4.2015, neboť téhož dne nahlíží do spisu jiného klienta, a podala stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Zprávu o daňové kontrole považuje za neprojednatelnou, neboť jí dosud nebylo sděleno nic k procesní situaci. Není ji zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení bude projednána zpráva o daňové kontrole za období roku 2006 a 2007 v odvolacím řízení ani jaká zpráva má být projednána, neboť není zřejmé, že by jakákoli daňová kontrola probíhala.
57. Obdobně koncipovaná omluva byla zaslána i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007.
58. Dne 29.4.2015 zaslal správce daně žalobci prostřednictvím zástupkyně zprávu o daňové kontrole daně silniční za roky 2006 a 2007, která byla doručena desátým dnem ode dne dodání (9.5.2015). V průvodním přípisu správce daně uvedl, že tak činí podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy z důvodu, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole.
59. Žalobce má za to, že takový postup nebyl namístě, neboť se jeho zástupkyně z jednání vždy řádně omluvila a navíc nebyla poučena o tom, v jaké fázi daňového řízení se nachází.
60. Soud však se žalobcem nesouhlasí.
61. Jak již uvedl v rozsudku ze dne 5.3.2015, sp.zn. 62 Af 89/2012, slovní obrat „vyhýbá-li se jejímu projednání“ (použitý v § 88 odst. 5 daňového řádu) svědčí o nutnosti jisté míry opakování takového jednání daňového subjektu. V daném případě byl žalobce prostřednictvím své zástupkyně vyzván k seznámení se se zprávou o daňové kontrole poprvé dne 12.5.2011 (seznámení se mělo konat dne 1.6.2011). Zástupkyně se podáním ze dne 31.5.2011 z jednání omluvila z důvodu „léčebného programu dne 1.6.2011“. Jak soud uvedl již v rozsudku ze dne 5.3.2015, tuto omluvu nelze považovat za řádnou, neboť ji zástupkyně žalobce blíže *„nekonkretizovala, ani nedoložila. Navíc svoji omluvu doručila správci daně až v den konání jednání“*.
62. Pokud jde o výzvu ze dne 6.3.2015, tak ta se skutečně týkala toliko zdaňovacího období roku 2007, a nelze ji tak bez dalšího vztáhnout ke zdaňovacímu období roku 2006.
63. Správce daně však vyzval žalobce prostřednictvím zástupkyně k projednání zprávy o daňové kontrole ještě jednou, a to výzvou ze dne 25.3.2015, č.j. 478447/15/2607-60561-605125, (doručenou dne 25.3.2015), která se nevztahovala jen ke zdaňovacímu období roku 2007, jak žalobce nesprávně uvádí v žalobě, nýbrž i ke zdaňovacímu období roku 2006, což je v ní také výslovně uvedeno. Jednání se mělo konat dne 13.4.2015 a opět se nekonalo, neboť se z něho zástupkyně žalobce omluvila, znovu až v den konání plánovaného jednání (13.4.2015). Důvodem tentokrát měla být skutečnost, že téhož dne zástupkyně žalobce nahlíží do spisu jiného klienta. Soud ani tuto omluvu nepovažuje za omluvu řádnou.

Předně z toho důvodu, že ji zástupkyně učinila až v den konání plánovaného jednání, navíc ji nijak nedoložila. Rovněž důvod (seznámení se se spisem jiného klienta bez jakékoli bližší konkretizace a zdůvodnění) nepovažuje soud za dostatečný pro to, aby se zástupkyně žalobce nemohla dostavit k projednání zprávy o daňové kontrole v dané věci (z něhož se v minulosti již omlouvala).

64. Soud tedy souhlasí se žalovaným v tom, že se žalobce opakovaně (dvakrát) nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, přestože k tomu byl řádně prostřednictvím zástupkyně vyzván. Nebylo přitom třeba, aby správce daně žalobce, resp. jeho zástupkyni vyzýval ke konkretizaci omluvy a k jejímu doložení příslušnými listinami. Je to žalobce, zastoupený osobou odborně zdatnou, kdo se z účasti u určitého úkonu omlouvá, a je tedy povinen tak učinit řádně bez toho, aby byl k předložení řádné omluvy vyzýván. Ostatně ani později (poté, co byla zpráva o daňové kontrole projednána zasláním zástupkyni žalobce, a bylo tedy zřejmé, že správce daně ani žalovaný omluvy za řádné nepovažuje), nepředložila zástupkyně žalobce na podporu svých omluv žádné doklady, ani důvody omluv blíže nekonkretizovala. A to přesto, že z rozsudků zdejšího soudu ze dne 5.6.2014, sp.zn. 62 Af 82/2012, a ze dne 5.3.2015, sp.zn. 62 Af 89/2012, jí bylo známo, že nekonkrétní ničím nedoloženou omluvu doručenou správci daně až v den konání jednání nelze považovat za řádnou. Takový přístup zástupkyně žalobce, která i s vědomím právě uvedeného svoji neúčast omlouvá stále stejně, lze vnímat spíše jako obstrukci než řádnou omluvu z jednání.
65. Žádnou z omluv tedy nepovažuje soud za řádnou, a správce daně tak zcela v souladu se zákonem zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně, neboť se žalobce vyhýbal jejímu projednání. Zpráva o daňové kontrole tedy byla projednána v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu dnem jejího doručení zástupkyni žalobce do datové schránky; téhož dne byla daňová kontrola ukončena. Nebylo přitom povinností správce daně (ani žalovaného) do spisu poznamenávat, že omluvy zástupkyně žalobce nepovažuje za řádné, ani tuto skutečnost žalobci sdělovat.
66. Na právě uvedeném nic nemění ani účelové námitky žalobce, že mu nebylo nic sděleno k procesní situaci, ve které se nachází, že mu nebylo zřejmé, jaká zpráva o jaké daňové kontrole měla být projednána a na základě jakého ustanovení je tak činěno v odvolacím řízení. Soud je toho názoru, že si zástupkyně žalobce byla velice dobře vědoma toho, o jakou zprávu o daňové kontrole se jedná; ostatně soudu je z úřední činnosti (z řízení, v němž zdejší soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného ve věci žalobcovy daně silniční za zdaňovací období roku 2007) známo, že jí správce daně k její žádosti veškeré podstatné listiny zaslal a zástupkyně žalobce tak byla dostatečně poučena (postup žalovaného tak nebyl v rozporu s názorem vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29.9.2011, sp.zn. 8 Afs 12/2011). Nelze tedy souhlasit s tím, že by pro zástupkyni žalobce byl postup správce daně jakkoli překvapivý.
67. Zároveň soud považuje za správný (zákonný) postup žalovaného, který po zrušení rozhodnutí zdejším soudem vyzval správce daně k tomu, aby žalobce se zprávou o daňové kontrole seznámil. Daňové řízení je totiž třeba vnímat jako jeden celek a i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni, tedy i projednat zprávu o daňové kontrole, která nebyla řádně projednána před vydáním dodatečného platebního výměru – a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo správcem daně, kterému to uloží odvolací orgán (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný tedy neměl (a ani nemohl) rušit dodatečný platební výměr či vyslovovat jeho nicotnost, jak navrhuje žalobce v žalobě,

neboť tím by bylo řízení ukončeno, nýbrž zcela v souladu se zákonem zavázal správce daně k tomu, aby se žalobcem zprávu o daňové kontrole řádně projednal. Tak se také stalo. Nebyl to tedy žalovaný (odvolací orgán), nýbrž správce daně, kdo se žalobcem zprávu o daňové kontrole projednával; postup v daném řízení tedy nebyl v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, sp.zn. 7 Afs 20/2012.

68. Již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14.4.2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007, konstatoval, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Citované usnesení rozšířeného senátu je přitom podle názoru zdejšího soudu na danou věc aplikovatelné i přesto, že se vztahuje k ZSDP; právě uvedené se totiž s přijetím daňového řádu nijak nezměnilo. Na zákonnosti výše popsaného postupu žalovaného nic nemění ani to, že žalobci nebyla poskytnuta třicetidenní lhůta k podání odvolání, neboť mu zpráva o daňové kontrole (odůvodnění dodatečného platebního výměru) byla sdělena až v odvolacím řízení. Předně je třeba uvést, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci poprvé doručena již dne 17.6.2011 (byť nikoli řádně) a žalobce tedy byl s podstatnou částí důvodů doměření daně seznámen. Navíc je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tj. že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoli že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, nýbrž je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Přestože tedy byla se žalobcem zpráva o daňové kontrole projednána až po vydání dodatečného platebního výměru, nejednalo se o postup nezákonný.
69. Soud nesouhlasí ani s tím, že mělo být ve zprávě o daňové kontrole (projednané dne 9.5.2015) reagováno na žalobcovy námitky, které uplatnil v předchozím odvolacím řízení a řízení před zdejším soudem. Rovněž soud nepovažuje takové projednání za pouze formální. Přestože byl již dodatečný platební výměr vydán, mohl být změněn napadeným rozhodnutím žalovaného.
70. Ani při vyřizování stížností žalobce dle § 261 daňového řádu soud neshledal žádné pochybení, které by mohlo jakkoli ovlivnit shora uvedené závěry v žalobcův prospěch.
71. Namítá-li žalobce, že výzva ze dne 11.12.2015, kterou byl vyzván k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření v rámci odvolacího řízení, je nezákonná, ani v tom mu soud zapravdu nedává.
72. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
73. Pokud žalobce namítá, že mu důkazní prostředky a listiny, s nimiž se měl seznámit, nejsou známy, je třeba uvést, že právě proto jej žalovaný k seznámení s těmito podklady vyzýval. Jestliže žalobci nestačil popis těchto podkladů učiněný v předmětné výzvě, nic mu nebránilo se k žalovanému dostavit a do těchto podkladů nahlédnout. Jestliže tak žalobce neučinil, nelze to přičítat k tíži nikomu jinému než právě jemu.

74. Dovolává-li se žalobce žádosti o prodloužení lhůty doručené žalovanému dne 27.12.2015, tak v ní žádá o prodloužení lhůty k vyjádření, s tím, že se vyjádří do 8.2.2016, a to z důvodů čerpání dovolené zástupkyně žalobce.
75. Z úředního záznamu ze dne 8.2.2016, který je obsažen ve spisu vyplynulo, že této žádosti bylo „konkludentně vyhověno“.
76. Následně žalobce požádal o prodloužení lhůty do 11.2.2016 (této žádosti bylo rovněž konkludentně vyhověno). Dne 11.2.2016 zaslal žalobce žalovanému svoje vyjádření, v němž mj. požádal o to, aby mu bylo umožněno nahlížet do spisu u místně příslušného správce daně v Liberci a o sdělení, kdy se může k nahlížení dostavit. V souvislosti s tím požádal o prodloužení lhůty k vyjádření tak, že uplyne patnáctý den ode dne, kdy mu bude umožněno seznámit se s obsahem spisu odvolacího orgánu.
77. Rozhodnutím ze dne 10.3.2016 byla žalobcová žádost o prodloužení lhůty zamítnuta s tím, že se žalobce již materiálně vyjádřil ke zjištěným skutečnostem. Žalovaný současně žalobci zaslal v příloze fotokopie nových důkazních prostředků získaných v odvolacím řízení. Ve stanovisku z téhož dne pak bylo žalobci sděleno, že odvolací spis nebude zasílán do Liberce a pokud do něho hodlá žalobce nahlédnout, může tak učinit v sídle žalovaného.
78. Nelze tedy se žalobcem souhlasit, že by mu nebylo umožněno se k výzvě ze dne 11.12.2015 vyjádřit. K žalobcově žádosti byla lhůta k vyjádření konkludentně prodloužena až do 11.2.2016 (žalobce tedy měl k vyjádření dva měsíce namísto původních patnácti dní) a svoje vyjádření také podal. Ve výzvě byly přitom jednotlivé závěry učiněné v rámci odvolacího řízení podrobně popsány, a to včetně důkazů, o něž se opíraly. Soud je toho názoru, že takový popis byl pro podání vyjádření dostačující. Ve vyjádření má totiž žalobce zpochybňovat závěry žalovaného, které z provedení dokazování dovodil, případně může navrhopat nové důkazy. K tomu pak zpravidla postačí popis důkazních prostředků ve výzvě. Pokud takový popis žalobci nestačil, mohl o zaslání předmětných listin požádat současně se žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření (dne 27.12.2015), případně bezprostředně po návratu z dovolené zástupkyně (dne 20.1.2016) a nikoli až v samotném vyjádření (dne 11.2.2016). Takový postup podle názoru soudu nebyl motivován snahou seznámit se s provedenými důkazy, nýbrž snahou o prodloužení daňového řízení.
79. Za této situace soud neshledává nic nezákonného na tom, že žalovaný žalobcovu další žádost o prodloužení lhůty k vyjádření zamítl a neumožnil mu nahlédnout do odvolacího spisu v Liberci. Jestliže totiž žalobci zaslal předmětné listiny, na základě nichž v odvolacím řízení rozhodoval, byl takový postup zcela v souladu se zásadou součinnosti a nahlédnutí do spisu v Liberci tím tak *de facto* suploval. Ostatně nelze přehlédnout, že do vydání napadeného rozhodnutí (dne 23.3.2016) ani posléze v žalobě žalobce nijak konkrétně nezpochybňoval žalovaným opatřené podklady ani závěry z nich vyplývající.
80. Za této situace je bezpředmětná žalobcem tvrzená „centralizace“ žalovaného správního orgánu a vzdálenost sídla žalovaného od sídla žalobcovy zástupkyně, neboť až do sídla žalobcovy zástupkyně byly doručeny kopie všech listinných důkazů opatřených v odvolacím řízení (žalobce opak netvrdí). Poukazuje-li v žalobě na špatnou čitelnost kopií, soud mu nevěří (ostatně to žalobce nijak nedokládá), navíc ke zpochybnění důkazů postačoval jejich zevrubný popis ve výzvě ze dne 11.12.2015.
81. Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že žalobce prokázal, že vozidla byla používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti pozemních komunikací, a že tedy daň byla doměřena

nezákonně. Naopak ze spisu plyne, že k prokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 3 písm. e) zákona o dani silniční byl žalobce vyzván dne 2.11.2009. Ze zprávy o daňové kontrole pak plyne, že podle správce daně žalobcem předložené důkazní prostředky (objednávka ze dne 2.1.2006, smlouva s obcí Rádlo na období od 1.11.2006 do 15. 4. 2007, faktury, dodací listy a záznamy o provozu vozidel) neprokazují, že došlo k vyčlenění konkrétních vozidel pro potřeby daného odběratele po určitou dobu, ani nedokládají, že k realizaci plnění podle smlouvy skutečně došlo a že konkrétní vozidla byla v rozhodnou dobu používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací.

82. Soud se se závěrem správce daně plně ztotožňuje. Pokud § 3 písm. e) zákona o dani silniční od daně osvobodil mj. vozidla osob pověřených správcem komunikací, která jsou používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací, bylo na žalobci, aby prokázal, že konkrétní vozidla byla v rozhodném roce používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací. Právě splnění požadavku výlučnosti pak v daném případě žalobcem předložené doklady neprokazují.
83. Žalobce přitom v žalobě pouze uvedl, že konkrétní vozidla (RZ „X“, „1X“ a „X“) byla výlučně vyčleněna k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací. Nic bližšího k tomu neuvedl a ani ke svému tvrzení nenavrl žádné důkazy. Bylo přitom na žalobci, aby ke svému tvrzení, že určitá vozidla byla vyčleněna ve smyslu § 3 písm. e) zákona o silniční dani, konkrétní důkazy navrhl a doložil, a to již v daňovém řízení.
84. Pokud žalobce namítá, že v případě návěsu RZ „X“ není zřejmé, jakým způsobem byla stanovena daňová povinnost, je třeba poukázat na výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 11.12.2015, kde je na str. 6 a 7 podrobně popsáno, jak byla daň stanovena (na základě poskytnuté kopie části technického průkazu). Takový popis považuje zdejší soud za dostatečný a vyplývající z konkrétních důkazních prostředků, s nimiž byl žalobce seznámen právě výzvou ze dne 11.12.2015. Se žalobcem tedy nelze souhlasit, že není zřejmé, jak byla v případě návěsu RZ „X“ stanovena daňová povinnost.
85. Pokud žalobce uvádí, že požadavek na předložení technických průkazů byl v případě vozidel, která nevlastní, nereálný, je třeba poukázat na to, že správce daně žalobce vyzval, aby prokázal svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Technické průkazy pak uvedl toliko jako příklad listin, kterými žalobce může správnost svého tvrzení doložit.
86. V souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném ZSDP, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona). Břemeno důkazní tedy leží na daňovém subjektu.
87. Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz, kde uvedl: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stihá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového*

přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“.

88. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků. Je tedy povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.
89. Bez ohledu na to, zda žalobce měl technické průkazy (či jejich kopie) k dispozici či nikoli, byl povinen skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání k výzvě správce daně prokázat. Neměl-li k dispozici technické průkazy, měl tak učinit jiným způsobem. Pokud se tak nestalo, nelze jinak než se žalovaným souhlasit.
90. Namítá-li žalobce, že stanovená daň je vyšší, než hodnota předmětu daně (předmětných vozidel), jedná se o skutečnost, kterou žalobce toliko tvrdí, aniž by ji jakkoli doložil. I kdyby tomu ale tak bylo a doměřená daň by skutečně převyšovala cenu vozidel, nejedná se podle názoru soudu o skutečnost, která by mohla mít na zákonnost postupu žalovaného jakýkoli vliv. Silniční daň totiž nijak nesouvisí s cenou předmětu daně. Základem daně je v souladu s § 5 zákona o dani silniční zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon, součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů, event. největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel. Faktická cena (hodnota) předmětu daně (vozidel) je pro stanovení výše daně zcela bezpředmětná. Opak neplyne ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2006, sp.zn. 2 Afs 101/2005, neboť otázka ceny vozidel v tomto rozsudku vůbec řešena nebyla. Soud přitom nesdílí žalobcovu domněnku, že se jedná *de facto* o vyvlastnění a žalobcem tvrzený rozpor s čl. 11 Listiny základních práv a svobod tak neshledal. Za této situace nebylo třeba provádět důkaz navrženým znaleckým posudkem ani dalšími listinami, kterými žalobce cenu vozidel chtěl dokládat. Dovolává-li se žalobce testu proporcionality, činí tak nesprávně, neboť u stanovení daní se žádný takový test neuplatní.
91. Žalobce dále namítá, že mu byla daň vyměřena u vozidel, která neměl v obchodním majetku, nevlastnil ani neprovozoval. Konkrétní žalobní tvrzení pak uvedl ve vztahu k vozidlům RZ „X“, „X“ a „X“, u nichž poukázal na to, že nebyl zapsán jako jejich provozovatel v technickém průkazu.
92. Podle § 4 odst. 1 zákona o dani silniční účinného v rozhodném období byla poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu (písm. a/) nebo která užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel (písm. b/).
93. Pokud jde o vozidlo RZ „X“, tak žalovaný dovodil, že je žalobce poplatníkem podle písm. b) citovaného ustanovení, neboť toto vozidlo žalobce koupil v roce 2004 od

společnosti PARU Trans, s.r.o. (faktura ze dne 31.12.2014). Podle sdělení Magistrátu města Jablonec nad Nisou byl od 31.12.2004 původní provozovatel odhlášen a vozidlo bylo až do 1.7.2015 v tzv. statusu převodu na žalobce, který vozidlo „nikdy nepřihlásil a nyní je u něho zapsán zánik“. Současně sdělil, že v roce 2006 „vozidlo nebylo uloženo do depozita“. Z inventární karty pak vyplynulo, že žalobce toto vozidlo zahrnul do svého obchodního majetku a odepisoval ho v letech 2005-2009. Soud právě popsané považuje za dostatečný podklad pro závěr, že žalobce byl poplatníkem daně i za toto vozidlo, aniž by bylo třeba, aby byl jako provozovatel zapsán v technickém průkazu.

94. Pokud jde o vozidla RZ „X“ a „X“, tak za ta žalobci daň silniční za zdaňovací období roku 2006 doměřena nebyla. Soudu je ostatně z úřední činnosti známo (věc vedená u zdejšího soudu pod sp.zn. 62 Af 131/2015), že žalobce tato vozidla koupil až v květnu 2007.
95. V případě vozidel RZ „X“, „X“ a „X“ žalobce namítal, že jejich držitelem byla fyzická osoba a vozidla nebyla „používána podnikatelem“. Žalobce však tato tvrzení blíže nekonkretizoval a nijak nedoložil. Navíc je poprvé uplatnil až v podané žalobě. Nic takového nesdělil v řízení před správcem daně ani před žalovaným ani v předchozím řízení u zdejšího soudu. Soud je přitom toho názoru, že je-li doměřována žalobci daň silniční u vozidel, která nejsou používána k podnikání, je takové tvrzení (a jeho doložení) první, co by žalobce již v řízení před správcem daně rozumně učinil. Vzhledem k tomu soud považoval tato tvrzení za účelová.
96. Dále žalobce namítal, že vozidla RZ „X“, „X“ a „X“ nevlastnil, neměl v obchodním majetku ani nebyla předmětem smlouvy o finančním leasingu.
97. Pokud jde o vozidla RZ „X“ a „X“, tak z kopií technických průkazů, které jsou součástí správního spisu, plyne, že v roce 2006 byl žalobce jako jejich vlastník a provozovatel v technických průkazech uveden (od roku 2004 do roku 2011, resp. 2013 kdy měla být obě vozidla převedena na D. L.). V případě těchto vozidel tedy žalobce byl poplatníkem daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, neboť byl jako vlastník a provozovatel vozidel uveden v technickém průkazu. Tato námitka tak důvodná není.
98. Jak plyne z napadeného rozhodnutí, v případě vozidla RZ „X“ žalovaný shledal, že nebylo postaveno najisto, že žalobce byl v roce 2006 poplatníkem daně silniční za toto vozidlo, a proto snížil doměřovanou daň dodatečným platebním výměrem o 23 700 Kč (tj. o částku, která odpovídala stanovené dani za rok 2006 za toto vozidlo – str. 10 zprávy o daňové kontrole) a o odpovídající penále. Žalobci tak lze přisvědčit, že nebyl poplatníkem daně silniční za toto vozidlo, nicméně tuto okolnost žalovaný v napadeném rozhodnutí zohlednil a nelze mu tak ničeho vytknout.
99. Jestliže žalobce namítá, že některá vozidla (která v žalobě konkretizuje) byla objektivně neschopná jízdy, neboť v roce 2006 neměla „platnou technickou prohlídku“, nemá tato skutečnost na žalobcovu daňovou povinnost žádný vliv. Jak již totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.5.2006, č.j. 2 Afs 101/2005-67, silniční daň představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno. „... silniční daň je skutečně konstruována jako daň majetková, kdy pro stanovení její výše není rozhodující faktické využívání pozemních komunikací. Tento názor ostatně koresponduje i s doktrínou finančního práva (viz např. L. Grůň, *Finanční právo a jeho instituty*, Linde, 2004, str. 131; M. Bakeš a kol., *Finanční právo*, 3. vyd., str. 307 a násl.)“. V kontextu právě uvedeného je třeba slovní spojení „užívá vozidlo“ použité v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o

dani silniční vnímat jako „má v dispozici“. Bez ohledu na to, zda vozidlo mělo či nemělo „platnou technickou prohlídku“ a bylo tak způsobilé provozu na pozemních komunikacích, byl žalobce poplatníkem daně za toto vozidlo. Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 24.2.2015, sp.zn. IV US 2543/13, tak ten se má podle žalobce vztahovat k placení pojistného. Je tedy zřejmé, že dopadá na zcela odlišnou situaci, neboť pojistné i silniční daň jsou odlišné instituty, které mají rozdílný charakter i smysl. Předmětný nálezy tak nelze na danou situaci aplikovat ani analogicky.

100. Žalobce dále zpochybnil stanovené penále s odkazem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v usnesení ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57.
101. Napadeným rozhodnutím byla změněna výše penále uloženého dodatečným platebním výměrem. Jednalo se o penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.
102. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, dospěl k závěru, že penále podle § 37b ZSDP, ve znění účinném od 1.1.2007 do 31.12.2010, a podle § 251 daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).
103. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.
104. Článek 6 odst. 1 věty první Úmluvy stanoví, že každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Na to navazuje čl. 7 odst. 1 Úmluvy, podle něhož nikdo nesmí být odsouzen za jednání nebo opomenutí, které v době, kdy bylo spácháno, nebylo podle vnitrostátního nebo mezinárodního práva trestným činem. Rovněž nesmí být uložen trest přísnější, než jaký bylo možno uložit v době spáchání trestného činu.
105. Podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve znění účinném od 1.1.2007 do 31.12.2010 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.
106. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována.
107. Z uvedeného je tak zřejmé, že pozdější právní úprava zakotvená v daňovém řádu nebyla pro žalobce příznivější, neboť výše penále byla v daňovém řádu i v ZSDP stanovena v případě zvýšení daně stejně; žalovaný tedy nepochybil, pokud penále stanovil podle ZSDP.
108. Jestliže žalobce namítá, že ve výroku napadeného rozhodnutí absentuje uvedení zákonného ustanovení, podle něhož je penále ukládáno, je třeba s ním souhlasit. Napadené rozhodnutí však toliko mění dodatečný platební výměr ze dne 5.12.2011 (snižuje výši doměřené daně i penále) a spolu s tímto dodatečným platebním výměrem tak tvoří jeden celek. Dodatečný platební výměr pak ve výroku uvádí, že žalobci vznikla povinnost

zaplatit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. V napadeném rozhodnutí jsou pak tato zákonná ustanovení uvedena v odůvodnění. Právě popsaná situace tak žádnou nezákonnost nezpůsobuje.

109. Žalobce dále namítá, že s ním nebyla výše penále projednána, penále nebylo stanoveno individuálně ve vztahu k žalobci a nebyla zohledněna povaha platebního deliktu. Jak plyne z výše uvedených citací ustanovení ZSDP a daňového řádu, správce daně nemá v případě ukládání penále možnost jakéhokoli správního uvážení. Povinnost zaplatit penále totiž vzniká přímo ze zákona a správce daně o jeho výši nerozhoduje; nemůže tak zohlednit pro žalobce žádné polehčující okolnosti. Opak ostatně neplyne ani z citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu. Naopak je v něm výslovně poukázáno na odlišnost platebních deliktů oproti „standardním správním deliktům“ : „...*Platební delikty se v řadě ohledů odlišují od kategorie jiných správních deliktů, proto na ně nelze paušálně aplikovat zásady, které vzhledem k chybějící kodifikaci správního trestání dovodily správní soudy a Ústavní soud především pomocí analogie z oblasti trestního práva hmotného (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, č. 832/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS). Povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Tak tomu je rovněž v případě platebních deliktů, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně zde nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém shora citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 27/2011“.* Žalovaný tedy nepochybil, pokud se žalobcem výši penále neprojednal a nestanovil ji individuálně s ohledem na žalobce a povahu konkrétního platebního deliktu. Ani tato námitka tak nebyla shledána důvodnou.
110. Zdejší soud tak má za to, že žalovaný aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Zdejší soud tak neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náhrada nákladů řízení

111. O nákladech řízení účastníků bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 30. května 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu