



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **R. S.**, narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 41185/15/5200-10422-702767 a č. j. 41186/15/5200-10422-702767,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 12. 2015, č. j. 41185/15/5200-10422-702767, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1618400/15/2501-50524-507587. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 29 160 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále z doměřené daně ve výši 5 832 Kč. Žalobce se současně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 41186/15/5200-10422-702767, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1618493/15/2501-50524-507587. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 57 360 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále z doměřené daně ve výši 11 472 Kč. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také oba zmíněné dodatečné platební výměry a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že je spolupracující osobou ve vztahu ke své manželce Adéle Seifertové ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů a dosažené příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení si mezi sebe dělili rovným dílem vycházejíce z údajů zachycených v daňové evidenci vedené na základě § 7b zákona o daních z příjmů manželkou žalobce. Jiné zdanitelné příjmy než příjmy dosažené na základě této spolupráce žalobce v letech 2010 a 2011 nevykázal. Namítal, že správce daně pochybil tím, že jej výzvami k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013 a 17. 2. 2015 vyzval k doložení skutečností zachycených v daňové evidenci vedené jeho manželkou. Žalobce zastával názor, že mu nelze klást k tíži to, že nereagoval, resp. nedostatečně reagoval na zmíněné výzvy, neboť jimi byl vyzván k prokázání skutečností, které přesahují věcný rozsah jeho důkazní povinnosti. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 156/2005, podle kterého správce daně nemůže vyzývat spolupracujícího manžela k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracujícího manžela nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence.
3. Podle žalobce správce daně zkrátil jeho právo vyjádřit se ke všem v řízení prováděným důkazům zaručené čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod tím, že žalobci v průběhu daňové kontroly neumožnil předložit nebo navrhnout provedení důkazů vyvracejících důkazy v podobě výpočtů spotřeby pohonných hmot provedených správcem daně, uvedených na stranách 34 a 35 zprávy o daňové kontrole. Žalobce podotkl, že tyto výpočty nebyly součástí výsledku kontrolního zjištění a žalobce s nimi byl seznámen až dne 26. 5. 2015 během projednání zprávy o daňové kontrole, tedy po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobce tudíž již neměl zákonnou možnost jak na ně reagovat předložením dalších důkazních prostředků. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebo důkazních návrhů. Podle žalobce jeho právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům nepochybně zahrnuje i právo předkládat důkazy a návrhy důkazů. K tomu odkázal na nálezný Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 61/94 a dodal, že toliko v intencích tohoto právního názoru a ústavně konformním způsobem je nutné interpretovat i § 88 odst. 3 daňového řádu, který přiznává daňovému subjektu možnost reagovat na výsledek kontrolního zjištění návrhy na jeho doplnění. Podle žalobce proto nelze akceptovat postup, kdy správce daně seznámí daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi až při projednání zprávy o daňové kontrole, tj. v situaci, kdy daňový řád již neposkytuje daňovému subjektu žádnou možnost jak na tyto důkazy reagovat. Takový postup je v rozporu s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces. Žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, že správce daně své procesní pochybení napravil tím, že daňovou kontrolu dne 26. 5. 2015 neukončil, čímž žalobci poskytl dostatečný čas pro předkládání či navrhování důkazních prostředků. Žalobce zdůraznil, že okolnost, že daňová kontrola nebyla ukončena dne 26. 5. 2015, byla vyvolána tím, že zástupce žalobce v průběhu ústního jednání uvedeného dne podal stížnost podle § 261 daňového řádu, která představuje překážku ukončení daňové kontroly. Posunutí termínu ukončení daňové kontroly na 24. 6. 2015 tudíž nebylo motivováno vůlí správce daně napravit své pochybení a dát žalobci možnost se vyjádřit k provedenému důkazu – výpočtu spotřeby pohonných hmot. Tento posun termínu pro žalobce navíc neznamenal zákonnou možnost učinit takové vyjádření, neboť lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu již marně uplynula.

4. Žalobce dále namítal, že se správce daně dopustil svévole při hodnocení důkazů předložených žalobcem tím, že nejprve výzvou k prokázání skutečností požadoval předložení správcem daně specifikovaných důkazních prostředků a po jejich předložení je označil za nepatřičné, nepostačující, resp. za pouhá tvrzení. Žalobce připomněl, že v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015, ve které správce daně uvedl, že nebyla předložena konkrétní jména ubytovaných osob ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost výdajů na ubytování, zaslal správci daně důkazní návrh s uvedením konkrétních jmen, dat narození a míst pobytu ubytovaných osob. Správce daně však tento důkazní návrh vyhodnotil tak, že daňový subjekt sice uvedl jména s identifikačními údaji, nicméně samotné tvrzení je pro posouzení daňové účinnosti výdajů nedostatečné, když z tvrzení není zřejmé, jak výdaje za ubytování souvisejí se jmenovanými osobami a v jakém vztahu byly tyto osoby s hlavním daňovým subjektem v daném zdaňovacím období. Popsaná úvaha správce daně je podle žalobce svévolná a dokládá účelovost jeho postupu při dokazování, neboť v případě existence přetrvávajících pochybností měl správce daně za povinnost zaslat žalobci výzvu k prokázání skutečností nebo předvolat jím uvedené osoby k podání svědecké výpovědi, což ovšem neučinil. Účelovost postupu správce daně naznačuje i okolnost, že s citovaným hodnocením důkazního návrhu byl žalobce seznámen až během projednání zprávy o daňové kontrole, kdy již z důvodu uplynutí lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu nemohl reagovat předložením dalších důkazních prostředků či návrhu. Požadavek správce daně na prokázání výše, v jaké byly osoby ubytovány, označil žalobce za nesrozumitelný. Uzavřel, že tvrzení žalovaného, že žalobce i spolupracující osoba byli o důvodech přetrvávajících pochybností informováni, se nezakládá na pravdě.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Uvedl, že daňové řízení vedené se spolupracující osobou ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů je samostatným daňovým řízením, nicméně daňová povinnost spolupracující osoby se odvíjí od příjmů a výdajů podnikajícího manžela, nikoli od samotné činnosti spolupracující osoby. Nelze proto předpokládat, že spolupracující osoba bude v rámci daňového řízení vyzvána k prokázání zcela jiných skutečností než daňový subjekt, z jehož činnosti rozdělované příjmy a výdaje ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů pocházejí. Pokud správce daně zjistí skutečnosti zakládající pochybnosti o oprávněnosti daňovým subjektem (a potažmo tedy i spolupracující osobou) uplatněných výdajů, podle žalovaného rovněž nelze předpokládat, že správce daně sdělí spolupracující osobě s ohledem na její postavení zcela jiné skutečnosti, než které sdělí samotnému daňovému subjektu. Výsledek daňového řízení u žalobce byl proto do značné míry závislý na výsledku daňové kontroly jeho manželky, ve vztahu k níž vystupoval jako spolupracující osoba. Žalovaný konstatoval, že správce daně mimo jiné výzvami k prokázání skutečností seznámil žalobce se všemi zjištěnými skutečnostmi a umožnil mu se k nim vyjádřit, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 156/2005.
6. Podle žalovaného nelze dospět k závěru, že správce daně vyžadoval po žalobci prokázání skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly u „hlavního“ daňového subjektu A. S., neboť správce daně shledal, že A. S. na výzvy správce daně adekvátně nereagovala a svá tvrzení neprokázala. Pokud Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl, že spolupracující osoba nemůže být vyzvána k doložení skutečností zachycených v účetnictví, nelze to podle žalovaného chápat jako absolutní zákaz výzvy k prokázání skutečností potřebných ke správnému zjištění a stanovení daně. Žalovaný připustil, že žalobce jako spolupracující osoba neměl povinnost vést účetnictví, daňovou evidenci ani žádnou jinou obdobnou evidenci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 51/2010 žalovaný zdůraznil, že ačkoli spolupracující osobě vzniká daňová povinnost podle § 13 zákona o daních z příjmů rozdělením příjmů a výdajů manžela – poplatníka, stíhá i tuto spolupracující osobu důkazní břemeno. Není-li proto spolupracující osoba (vedle manžela – poplatníka) vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, neobstojí závěr, že neunesla důkazní břemeno. Žalovaný shrnul, že výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013 a 17. 2. 2015 nelze považovat za nezákonné z důvodu, že žalobce byl jejich prostřednictvím vyzván k doložení skutečností přesahujících věcný rozsah jeho důkazního břemene. V daném případě pak daňovým orgánům nezbývalo než uzavřít, že žalobce v daňovém řízení neprokázal oprávněnost jím uplatněných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů.
7. K námitce žalobce, že mu nebylo umožněno se v průběhu daňové kontroly vyjádřit ke všem provedeným důkazům, žalovaný vysvětlil, že ačkoli měla být zpráva o daňové kontrole se žalobcem projednána dne 26. 5. 2015, k faktickému ukončení daňové kontroly došlo až dne 24. 6. 2015, a to s ohledem na stížnost, kterou žalobce podal do protokolu o ústním jednání. Podle žalovaného měl proto žalobce dostatek času se k výpočtům spotřeby pohonných hmot vyjádřit, nebo alespoň v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu požádat o stanovení lhůty, v níž by se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Žalovaný dodal, že věta druhá zmíněného ustanovení představuje určitý prvek koncentrace v rámci daňové kontroly, kdy pokud již daňový subjekt po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

využil svého práva se ke kontrolnímu zjištění vyjádřit, přičemž se na základě tohoto vyjádření výsledek kontrolního zjištění nezměnil, nelze již ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění tohoto výsledku kontrolního zjištění. Pokud však byl žalobce s určitými skutečnostmi seznámen až při projednání zprávy o daňové kontrole, je zjevné, že až do té doby neměl možnost se k těmto novým skutečnostem vyjádřit. Žalobce se proto mohl i v dané chvíli vyjádřit k novým skutečnostem, případně v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu požádat o stanovení lhůty pro vyjádření. Žalovaný připomněl, že stížnost žalobce obsahující předmětnou námitku byla shledána důvodnou. Podle žalovaného si tak žalobce ještě před ukončením daňové kontroly musel být vědom toho, že správce daně uznal své pochybení a že má dosud možnost se k předmětným skutečnostem vyjádřit. Žalovaný doplnil, že žalobce měl možnost namítnout nové skutečnosti a navrhnout nové důkazy v souladu s § 111 odst. 1 daňového řádu až do vydání rozhodnutí o odvolání. Žalobce se však v odvolání k výpočtům spotřeby pohonných hmot nijak nevyjádřil ani v souvislosti s nimi nenavrhл provedení žádných důkazních prostředků.

8. Žalovaný se neztotožnil s námitkou žalobce, že jej vyzval k předložení konkrétních důkazních prostředků, načež je svévolně vyhodnotil jako nedostatečné. Popsal, že žalobce byl vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů na ubytování osob s tím, že v rámci daňového řízení s manželkou žalobce nebyla předložena konkrétní jména s identifikačními údaji ubytovaných osob ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů. Z této výzvy podle žalovaného nevyplývá, že by správce daně žalobce nějak omezoval v možnosti předložit k prokázání svých tvrzení důkazní prostředky podle vlastní volby, ani že by specifikace ubytovaných osob bez dalšího prokazovala, že náklady na jejich ubytování byly v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud byl žalobce vyzván k prokázání jím tvrzených skutečností, načež předložil důkazní prostředky, které byly vyhodnoceny jako nedostatečné, nelze podle žalovaného spatřovat pochybení daňových orgánů v tom, že žalobce nevyzvaly znovu. Žalovaný dále uvedl, že použití relativně nevhodného slovního spojení „v jaké výši byly ubytovány“ v daném případě nezakládá nesrozumitelnost výzvy k prokázání skutečností, neboť i přes to je z výzvy nepochybně patrné, že správce daně měl na mysli výši nákladů vynaložených na ubytování jednotlivých osob.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

9. Žalobce v replice ze dne 1. 4. 2016 ohledně rozsahu důkazního břemene spolupracující osoby uvedl, že na judikaturu Nejvyššího správního soudu je třeba nahlížet širším pohledem, než jak činí žalovaný, který vcelku jednostranně akcentoval existenci důkazního břemene spolupracující osoby a právo správce daně ji vyzvat k prokázání rozhodných skutečností. Podle žalobce citoval žalovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 156/2005 nepřesně, neboť podle soudu má spolupracující manžel právo aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámen se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhnout jejich doplnění. Žalobce vyslovil názor, že východiskem náhledu Nejvyššího správního soudu na procesní postavení spolupracujících osob v daňovém řízení je představa o rovnosti jejich postavení, tedy že hlavní daňový subjekt i spolupracující osoba mají stejná Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

procesní práva a povinnosti, ovšem s určitými modifikacemi vynucenými například tím, že některé skutečnosti spolupracující osoba objektivně nemůže doložit (např. skutečnosti zachycené v účetnictví daňového subjektu), anebo tím, že pro zjištění skutkového stavu objektivně nemá význam některé skutečnosti zjišťovat duplicitně. To znamená, že správce daně nebude vyzývat spolupracující osobu k prokázání skutečností, které jsou mu známy z řízení u hlavního daňového subjektu, čímž by ji třeba i šikanoval. Žalobce shrnul, že spolupracující osoba je na jednu stranu nositelem procesních povinností (důkazního břemene), na druhou stranu má ovšem správce daně povinnost umožnit jí v co nejvyšší objektivně možné míře konzumovat její procesní práva včetně práva aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámena se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhopvat jejich doplnění. V dané věci byl žalobce nejen vyzván k prokázání skutečností zachycených v účetnictví hlavního daňového subjektu výzvou shodného obsahu, jaká byla zaslána hlavnímu daňovému subjektu, ale navíc se tak stalo se značným časovým odstupem po zaslání výzvy hlavnímu daňovému subjektu. Připomněl, že daňová kontrola u něj byla zahájena s téměř patnáctiměsíčním odstupem po zahájení daňové kontroly u hlavního daňového subjektu, a to bez důvodů pro existenci takové prodlevy. Po celou tuto dobu tudíž správce daně prováděl dokazování bez možnosti žalobce konzumovat jeho procesní práva, čímž jednoznačně postupoval v rozporu se zmíněnou judikaturou.

10. Závěr žalovaného, že se žalobce mohl vyjádřit k novým skutečnostem, s nimiž byl seznámen až při projednání zprávy o daňové kontrole, v dané chvíli, je podle žalobce v přímém rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu, který v intencích zásady jednou a dost výslovně zapovídá daňovému subjektu možnost navrhopvat další doplnění kontrolního zjištění v situaci, kdy nedojde na základě jeho předchozího vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, jak tomu bylo i v dané věci. Předmětný závěr žalovaného považoval žalobce za rozporný se zavedenou správní praxí zastávanou daňovými orgány, které pokládají za výsledek kontrolního zjištění pouze samotné závěry vyvozené na základě hodnocení provedených důkazů, nikoli souhrn důkazů a jejich hodnocení. Za dané situace nemělo pro žalobce žádný smysl během projednání zprávy o daňové kontrole žádat správce daně o poskytnutí v pořadí druhé lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k případným návrhům na jeho doplnění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, neboť tato žádost by zcela jistě byla neúspěšná. Argumentaci žalovaného proto žalobce označil za účelovou, stejně jako jeho tvrzení, že žalobce měl možnost namítat tyto skutečnosti a navrhopvat nové důkazy v rámci odvolacího řízení. Tento právní názor je podle žalobce v rozporu s § 112 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu, neboť v daném bodě žalobce coby odvolatel namítal vady procesního postupu správce daně v podobě zkrácení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces, jenž předcházela vydání platebního výměru, a tudíž provedení předmětného důkazu v odvolacím řízení nebylo způsobilé tyto vady postupu správce daně nijak zhojit, neboť daňové řízení je dvojinstanční, což právní názor žalovaného ve svém důsledku popírá.
11. Ohledně práva volby důkazů k prokázání vlastních tvrzení žalobce uvedl, že jej správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení ohledně výdajů za ubytování. Za důvod pro vydání výzvy byla vzata okolnost, že k těmto uplatněným výdajům nebyla v daňové kontrole prováděné u hlavního daňového subjektu předložena konkrétní jména s identifikačními údaji ubytovaných osob ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů. Podle žalobce je zcela logické, že předložením konkrétních jmen ubytovaných osob

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spolu s uvedením jejich identifikačních údajů splnil povinnost prokázat vlastní tvrzení, tudíž se důkazní břemeno ocitlo na straně správce daně, který byl oprávněn tyto důkazy zpochybnit nebo ohledně jejich věrohodnosti provést další dokazování. To ovšem správce daně neučinil a místo toho přikročil k podle žalobce svévolnému hodnocení těchto důkazů. Žalobce zdůraznil, že meritem této žalobní námitky je svévolné hodnocení důkazů, resp. účelovost postupu správce daně, nikoli otázka práva volby důkazních prostředků daňovým subjektem.

Ústní jednání soudu

12. Při jednání soudu konaném dne 23. 5. 2018 zástupce žalobce trval na tom, že správce daně závažně pochybil, pokud daňovou kontrolu ve vztahu k žalobci zahájil s téměř patnáctiměsíčním časovým zpožděním po datu zahájení daňové kontroly uskutečněné ve vztahu k jeho manželce. Tento postup je ve zřetelném rozporu s filozofií judikatury Nejvyššího správního soudu. Zástupce žalobce považoval za nepřipustné, aby správce daně se žalobcem téměř patnáct měsíců jednal jako s tzv. třetí osobou, která má zcela jiná procesní práva a povinnosti, a pak byl žalobce teprve brán za daňový subjekt, ačkoli postavení daňového subjektu mu svědčilo od prvně počátku. Trval na tom, že obě daňové kontroly ve vztahu k žalobci i k jeho manželce měly probíhat paralelně.
13. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření žalovaného k žalobě a uvedl, že je třeba rozlišovat mezi daňovým subjektem a tzv. spolupracující osobou, přičemž je věcí úvahy správce daně, kdy jednotlivá samostatná řízení s jednotlivými osobami zahájí. Při této úvaze správce daně bere v potaz i požadavek zákonodárce na minimalizaci zbytečné zátěže jednotlivých osob vedením daňového řízení a poskytováním součinnosti daňovým orgánům.

Správní spis

14. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 11. 2013 vyplývá, že uvedeného dne zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Žalobce k dotazu správce daně potvrdil, že v těchto zdaňovacích obdobích vykonával podnikatelskou činnost výhradně jako spolupracující osoba. Správce daně zároveň žalobci předal výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013, ve které žalobce vyzval, aby prokázal, že faktury vystavené dodavateli V. Š. a BonyStav, s. r. o., (dále jen „BonyStav“), které jsou zahrnuté v daňové evidenci A. S., souvisí s jeho zdanitelnými příjmy, tj. aby prokázal, že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že byly tyto výdaje skutečně vynaloženy, že plnění deklarovaná na předmětných fakturách byla skutečně provedena daňovým subjektem uvedeným na fakturách, a to v termínu, čase, místě a rozsahu, které daňové doklady uvádějí. Správce daně dále žalobce vyzval, aby prokázal, že výdaje za ubytování zahrnuté v daňové evidenci A. S. byly vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. aby prokázal konkrétní jména ubytovaných osob s identifikačními údaji, popřípadě doložil jiné vhodné důkazní prostředky prokazující oprávněnost uvedených výdajů. Správce daně rovněž žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyzval, aby prokázal, že výdaje za nákup pohonných hmot, které jsou zahrnuty v daňové evidenci A. S., byly použity v souladu s § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. že souvisí s jeho podnikatelskou činností a že tyto pracovní cesty skutečně v rámci své podnikatelské činnosti realizoval. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.

15. Dne 11. 12. 2014 se uskutečnilo ústní jednání, při kterém správce daně seznamoval zástupce žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně připustil své pochybení v tom, že z výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že vychází ze zjištění u A. S., a se zástupcem žalobce se dohodl, že kontrolní zjištění přepracuje. Z úředního záznamu ze dne 22. 12. 2014 vyplynulo, že správce daně informoval zástupce žalobce o tom, že ve výzvě k prokázání skutečností zjistil nesprávnosti související s institutem spolupracující osoby, a proto bude muset vydat novou výzvu.
16. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 správce daně žalobce vyzval k prokázání níže uvedených skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Konstatoval, že v odůvodnění uvedené skutečnosti byly zjištěny v daňové evidenci A. S., která na žalobce jako spolupracující osobu rozděluje v uvedených zdaňovacích obdobích příjmy a výdaje ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Daňová povinnost spolupracující osoby se zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu (A. S.), přičemž část příjmů a výdajů připadající na žalobce jako spolupracující osobu je tak součástí jeho dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně vyslovil, že žalobce má právo se ke skutečnostem uvedeným v odůvodnění vyjádřit, popřípadě předložit důkazní prostředky prokazující výši částky výdajů, kterou žalobce jako spolupracující osoba uvedl v daňovém přiznání formou stanoveného podílu, tj. daňovou účinnost těchto výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že z pomocných stavebních prací deklarovaných na fakturách vystavených dodavateli BonyStav a V. Š., které jsou zahrnuty v daňové evidenci vedené hlavním daňovým subjektem, není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jedná, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny. Vzhledem k tomu, že k daňové kontrole prováděné u hlavního daňového subjektu nebyly předloženy smlouvy uzavřené s těmito dodavateli, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky, předávací protokoly či evidence výkonů prokazující oprávněnost zahrnutí uvedených přijatých faktur do výdajů s vlivem na zisk, vznikly správci daně pochybnosti o tom, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že práce deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny tam uvedenými dodavateli, a to v rozsahu, který doklady uvádějí. Tyto pochybnosti správce daně řádně sdělil hlavnímu daňovému subjektu a vyzval jej k prokázání daňové účinnosti těchto výdajů. Na uvedený bod výzvy nebylo reagováno, hlavní daňový subjekt tedy neprokázal daňovou účinnost výše deklarovaných výdajů za stavební práce, a proto je nelze uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále správce daně konstatoval, že k uplatněným výdajům za ubytování nebyla k daňové kontrole prováděné u hlavního daňového subjektu předložena konkrétní jména s identifikačními údaji ubytovaných osob, ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů, tudíž mu vznikly pochybnosti o tom, že se u hlavního daňového subjektu jedná o výdaje související s podnikatelskou činností ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Na uvedený bod výzvy nebylo reagováno,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

hlavní daňový subjekt tedy neprokázal daňovou účinnost výše deklarovaných výdajů za ubytování, a proto je nelze uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. K uplatněným výdajům za nákup pohonných hmot nebyly k daňové kontrole prováděné u hlavního daňového subjektu předloženy žádné důkazní prostředky prokazující spotřebu pohonných hmot ve vztahu k podnikatelské činnosti hlavního daňového subjektu. Na základě výzvy k prokázání skutečností byly správci daně dodatečně předloženy knihy jízd a inventární karty na motorová vozidla, která jsou zařazena v obchodním majetku poplatníka. Správce daně tyto důkazní prostředky vyhodnotil a dospěl k závěru, že údaje uvedené v předložených knihách jízd jsou nevěrohodné, neúplné a jeho zjištění nasvědčují tomu, že knihy jízd byly vyhotoveny dodatečně. Své hodnocení správce daně ve výzvě adresované žalobci podrobně popsal a uzavřel, že hlavní daňový subjekt neprokázal daňovou účinnost výše deklarovaných výdajů za nákup pohonných hmot, a proto je nelze uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

17. V reakci na tuto výzvu zástupce žalobce v podání ze dne 23. 2. 2015 vznesl otázky, jaké konkrétní nesprávnosti obsahuje předchozí výzva k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013, zda tato výzva zůstává v platnosti a zda představuje nicotné rozhodnutí ve smyslu § 105 daňového řádu? Na tyto otázky odpověděl správce daně sdělením ze dne 10. 3. 2015, ve kterém žalobci vysvětlil, že ve výzvě ze dne 4. 11. 2013 nerozlišoval postavení žalobce jako spolupracující osoby, což napravil ve výzvě ze dne 17. 2. 2015. Správce daně dále žalobci sdělil, že daňový řád nezná institut neplatnosti rozhodnutí a že výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2013 nelze považovat za nicotné rozhodnutí ve smyslu § 105 daňového řádu, neboť netrpí tak závažnými vadami.
18. Podáním ze dne 30. 3. 2015 žalobce správci daně oznámil jména, data narození a adresy osob, na jejichž ubytování vynaložil hlavní daňový subjekt A. S. výdaje. Jednalo se o K. N., D. R. a M. K. Žádné jiné údaje žalobce na výzvu správce daně ze dne 17. 2. 2015 nesdělil, ani nenavrl žádné důkazní prostředky.
19. Z protokolu ze dne 22. 4. 2015 vyplývá, že správce daně uvedeného dne seznámil zástupce žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a zaznamenal jeho vyjádření. V reakci na sdělení zástupce žalobce, že důvodem pochybností ohledně výdajů za ubytování bylo neuvedení jmen ubytovaných osob, a přestože byla následně doložena, žalobce podle správce daně neunesl důkazní břemeno, správce daně konstatoval, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny, neboť žalobce neprokázal, že tyto výdaje souvisejí s jeho podnikatelskou činností, tj. v jakém vztahu byly vyjmenované osoby a v jakém časovém období, kde a v jaké výši byly ubytovány. Ohledně výdajů za nákup pohonných hmot zástupce žalobce žádal o seznámení s výpočtem provedeným správcem daně, který nebyl založen ve spisu. Rozhodnutím ze dne 22. 4. 2015 správce daně stanovil žalobci lhůtu deset dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění; rozhodnutím ze dne 23. 4. 2015 byla tato lhůta prodloužena o deset dnů.
20. Ve vyjádření ze dne 29. 4. 2015 žalobce namítal, že daňová kontrola u něj byla zahájena s téměř patnáctiměsíčním časovým odstupem od zahájení daňové kontroly u hlavního daňového subjektu A. S., čímž bylo zkráceno jeho právo na seznámení se s důkazy opatřenými při daňové kontrole hlavního daňového subjektu a účinně vyvracet pochybnosti správce daně. Výsledek kontrolního zjištění podle žalobce nesplňoval náležitosti § 88 odst. 1 daňového řádu, neboť neobsahoval hodnocení důkazů opatřených správcem daně v rámci vyhledávací činnosti prováděné před zahájením daňové kontroly u

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobce a důkazů opatřených před zahájením daňové kontroly u hlavního daňového subjektu. Žalobce dále navrhl, aby osoby uvedené v jeho podání ze dne 30. 3. 2015 byly vyslechnuty jako svědci, aby potvrdily, či vyvrátily jeho tvrzení. Reakce správce daně na toto vyjádření je zachycena v úředním záznamu ze dne 25. 5. 2015.

21. Podle protokolu ze dne 26. 5. 2015 se uvedeného dne konalo jednání, jehož předmětem bylo projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. V průběhu tohoto jednání zástupce žalobce podal stížnost podle § 261 daňového řádu, proto bylo jednání ukončeno, aniž došlo k projednání a podpisu zprávy. Vyrozměním ze dne 12. 6. 2015 správce daně žalobci oznámil, že jeho stížnost byla shledána přípustnou a důvodnou, neboť došlo k pochybení správce daně, který nezaslal žalobci požadovaný výpočet týkající se výdajů za nákup pohonných hmot a zástupce žalobce s tímto výpočtem seznámil až v rámci ústního jednání k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Podle správce daně nebylo nutné přijmout opatření k nápravě, neboť zástupce žalobce byl s požadovaným výpočtem seznámen při ústním jednání dne 26. 5. 2015 a od té doby mohl plně konzumovat své právo se k němu vyjádřit.
22. Dne 24. 6. 2015 byla se zástupcem žalobce projednána zpráva o daňové kontrole, na základě které vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadenými rozhodnutími, jež nabyla právní moci dne 16. 12. 2015.

Posouzení věci soudem

23. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí věť s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 16. 2. 2016, neboť napadená rozhodnutí byla zástupci žalobce doručena dne 16. 12. 2015. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřipustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které zástupce žalobce nově vznesl v replice ze dne 1. 4. 2016 a při ústním jednání soudu dne 23. 5. 2018, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se proto nemohl zabývat opožděně uplatněnými námitkami, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena s téměř patnáctiměsíčním odstupem po zahájení daňové kontroly u hlavního daňového subjektu, a to bez důvodů pro existenci takové prodlevy, a že po celou tuto dobu tudíž správce daně prováděl dokazování bez možnosti žalobce konzumovat jeho procesní práva, čímž jednoznačně postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pouze na okraj k tomu soud poznamenává, že žalobce byl následně řádně seznámen se zjištěními a závěry správce daně učiněnými v rámci daňové kontroly u hlavního daňového subjektu a byl mu poskytnut prostor k vyjádření a případným návrhům, a to mimo jiné prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015.

26. Ze včas uplatněných žalobních bodů se soud nejprve zaměřil na námitky týkající se důkazního břemene spolupracujícího manžela. Podle § 13 zákona o daních z příjmů platí, že „*[p]říjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, popřípadě za spolupráce jen ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce. U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňováno daňové zvýhodnění podle § 35c a 35d, nebo na manžela (manželku), je-li na něj (na ni) ve zdaňovacím období uplatněna sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b).*“ Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že se na žalobce toto ustanovení vztahovalo, neboť ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011 spolupracoval se svou manželkou A. S., přičemž příjmy a výdaje se rozdělovaly tak, že na každého z nich připadalo 50 %. Jiné zdanitelné příjmy než příjmy dosažené na základě této spolupráce žalobce v letech 2010 a 2011 nevykázal.
27. Mezi účastníky řízení naopak bylo sporné, jaké skutečnosti a v jakém rozsahu má v daňovém řízení prokazovat spolupracující osoba a k čemu ji v tomto směru může správce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně vyzývat. Touto problematikou se ve svých rozhodnutích opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud.

V žalobcem zmiňovaném rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005-113, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[s]kutečnost, že daňová povinnost spolupracujícího manžela se odvíjí od příjmů a výdajů podnikajícího manžela, nijak nepředurčuje procesní postavení spolupracujícího manžela: jakkoli totiž spolupracující manžel většinou nebývá osobou samostatně výdělečnou činnou, a nepřiznává tak ke zdanění své vlastní příjmy a výdaje, nelze jej jen z tohoto důvodu zbavit procesních práv. ... Spolupracující manžel není paušálně vyloučen ani z práv, ani z povinností (srov. č. 795/2006 Sb. NSS); rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností ovšem bude jiný než u podnikajícího manžela. Správce daně tak nebude vyzývat spolupracujícího manžela, aby prokázal skutečnosti, které jsou správcem daně již

z daňového řízení u podnikajícího manžela; to by bylo nadbytečné a dovedeno do krajnosti by to mohlo být

i šikanózní. Nemůže jej vyzývat ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracujícího manžela nestihá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence. To však nemění nic na tom, že i spolupracující manžel má právo aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámen se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhnout jejich doplnění: výsledek daňové kontroly totiž může přímo ovlivnit jeho vlastní daňovou povinnost. Závěr žalovaného o irelevanci jakýchkoli námitek spolupracujícího manžela vztahujících se ke stanovení daně u podnikajícího manžela by tak spolupracující osoby odsuzoval k naprosté procesní pasivitě ve věci jejich daňové povinnosti, která – byť se její výše neodvozuje od jejich vlastní činnosti – stále zůstává jejich vlastní povinností hrazenou z vlastních prostředků. Bezvýhodnost takové situace zvláště vyniká na příkladu žalobkyně: správce daně jí totiž zapověděl účast na daňové kontrole u manžela, a při projednání zprávy o daňové kontrole se samotnou žalobkyní jí odmítl sdělit bližší informace o tom, proč byla jejímu manželovi stanovena daň podle pomůcek, a neumožnil jí nahlédnout do zprávy o daňové kontrole u manžela, neboť se jednalo o daňový spis jiného subjektu. Neobstojí tedy názor žalovaného, podle něž lze bez dalšího přenést výsledky daňového řízení u jednoho daňového subjektu do řízení u jiného daňového subjektu, pokud tento druhý daňový subjekt nemohl ovlivnit výsledek prvního řízení. Byla-li žalobkyni doměřena daň výlučně na základě daňové kontroly provedené u manžela, byl správce daně povinen nejen seznámit žalobkyni se svými závěry, ale také se zjištěními, které k těmto závěrům vedly, a umožnit jí se k těmto zjištěním vyjádřit, resp. zpochybnit je návrhem jejich doplnění a vhodných důkazů.“

28. Vycházejí z citovaného rozsudku, s nímž se plně ztotožňuje, zdejší soud zdůrazňuje, že situace, která nastala v projednávané věci, je poněkud odlišná. Správce daně totiž žalobci nezapověděl účast na daňové kontrole jeho manželky, ani mu v účasti nijak nebránil (pozdější zahájení daňové kontroly u žalobce soud nepovažuje za bránění žalobci v účasti na daňové kontrole probíhající u jeho manželky) a neodmítl žalobci sdělit bližší informace o tom, proč byla jeho manželce doměřena daň. Naopak, správce daně řádně a naprosto v souladu s požadavky vyslovenými v předmětném rozsudku Nejvyššího správního soudu seznámil žalobce se svými závěry a zjištěními, které učinil na základě daňové kontroly u jeho manželky, a umožnil mu, aby se k těmto zjištěním vyjádřil, případně je zpochybnil návrhem na jejich doplnění nebo vlastními důkazními návrhy. Správce daně tak učinil prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015, v níž podrobně popsal pochybnosti, které mu vznikly v daňovém řízení vedeném Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

s manželkou žalobce ohledně daňové uznatelnosti výdajů, jež oba manželé uplatnili ve svých daňových přiznáních. Současně poskytl žalobci dostatečný prostor k tomu, aby na předmětná zjištění a z nich plynoucí závěry reagoval, čehož také žalobce – byť jen zčásti – využil, když správci daně sdělil jména ubytovaných osob, navrhl tyto osoby jako svědky a zpochybňoval závěry týkající se výdajů za nákup pohonných hmot.

29. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k problematice důkazního břemene spolupracující osoby považuje zdejší soud za potřebné zmínit ještě rozsudek ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010-121, publ. pod č. 2150/2010 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, jehož závěry byly následně převzaty i do usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2014, č. j. 5 Afs 54/2012-33, publ. pod č. 3203/2015 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz. V předmětném rozsudku Nejvyšší správní soud přijal tento závěr: *„Přestože „spolupracující manželce“ vzniká daňová povinnost podle § 13 zákona o daních z příjmů rozdělením příjmů a výdajů manžela – poplatníka, stíhá i tuto spolupracující osobu důkazní břemeno. Nebyla-li proto spolupracující manželka vyzvána (vedle manžela – poplatníka), k prokázání rozhodných skutečností, neobstojí závěr, že neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo v jejím daňovém řízení.“*
30. Zdejší soud se s citovaným závěrem Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje a dodává, že také ve vztahu k žalobci bylo třeba aktivovat důkazní břemeno tím, že jej správce daně vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Žalobci lze přisvědčit potud, že první výzva k prokázání skutečností (výzva ze dne 4. 11. 2013) nerespektovala jeho specifické postavení spolupracující osoby a přesahovala věcný rozsah jeho důkazní povinnosti. Žalobce však na tuto výzvu nereagoval, tudíž správci daně nesdělil více, než by po něm správce daně byl oprávněn požadovat. Vzhledem k tomu, že si správce daně své pochybení včas uvědomil a před seznámením žalobce s výsledkem kontrolního zjištění vydal novou výzvu, která již plně vyhovovala výše uvedeným judikátům a přesně odpovídala postavení žalobce jako spolupracující osoby, soud shledal, že správce daně své pochybení napravit a v tomto směru nedošlo k žádnému porušení žalobcových práv.
31. Výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 v souladu s požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu podrobně popsala zjištění a závěry správce daně vyplývající z daňové kontroly provedené u hlavního daňového subjektu (manželky žalobce) a poskytla žalobci možnost na tyto skutečnosti reagovat vyjádřením či vlastními důkazními návrhy. Soud má za to, že správce daně touto výzvou jasně formuloval své pochybnosti, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobce, aniž by překročil rozsah důkazního břemene spolupracující osoby. Rozhodně pak nelze hovořit o tom, že by správce daně vyzýval žalobce k prokázání skutečností, které mu byly známy z řízení vedeného s hlavním daňovým subjektem, tj. s manželkou žalobce, která sama svá daňová tvrzení dostatečně neprokázala. Pokud za dané procesní situace žalobce na uvedenou výzvu dostatečně nereagoval (např. ve vztahu k výdajům za pomocné stavební práce neuplatnil žádné tvrzení ani důkazní návrh), jde tato jeho pasivita výhradně k jeho tíži. Soud uzavírá, že tyto žalobní námitky vyhodnotil jako zcela nedůvodné.
32. K namítanému porušení žalobcova práva vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (resp. konkrétně k výpočtu spotřeby pohonných hmot) soud připomíná, že žalobce byl s jím vyžadovaným podkladem seznámen dne 26. 5. 2015, tj. dříve, než s ním byla projednána

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a podepsána zpráva o daňové kontrole (24. 6. 2015). Navíc byl žalobce v rámci jeho vyřízení stížnosti uplatněné dne 26. 5. 2015 informován o tom, že právě od tohoto data, kdy k seznámení s předmětným výpočtem došlo, mohl plně konzumovat své právo se k němu vyjádřit. Vyrozumění o výsledku šetření ve věci uvedené stížnosti bylo zástupci žalobce doručeno dne

16. 6. 2015, tudíž měl žalobce ještě dostatek času k tomu, aby před projednáním zprávy o daňové kontrole své vyjádření k dané otázce uplatnil. To ovšem žalobce neučinil a namísto věcného vyjádření setrval pouze u své námitky procesního pochybení správce daně. Soud k tomu uvádí, že správce daně skutečně pochybil, pokud žalobci předmětný výpočet týkající se spotřeby pohonných hmot neposkytl nejpozději při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nicméně toto pochybení nemá podle názoru soudu za následek nezákonné rozhodnutí, neboť mohlo být a bylo následně napraveno. Je přitom lhotečné, že se tak nestalo z vlastní iniciativy správce daně, nýbrž na základě stížnosti žalobce, neboť podstatný je toliko fakt, že žalobce získal, co požadoval, a měl ještě možnost na to reagovat, a to jak před podpisem zprávy o daňové kontrole, tak kdykoli v průběhu odvolacího řízení.

33. Žalobce by si měl uvědomit a jeho zástupce jako profesionální daňový poradce by si měl být vědom toho, že řízení před správcem daně a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, přičemž specifikum odvolacího řízení spočívá v tom, že odvolací orgán není oprávněn napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu). To ovšem neznamená, že by pochybení správce daně byla nenapravitelná. Případné vady řízení před správcem daně mohou a dokonce musí být napraveny výhradně v odvolacím řízení. Tím je do určité míry modifikováno žalobcem namítané obecné pojetí dvojinstančnosti řízení, neboť dokazování i změna právního pohledu na věc se mohou odehrát až v odvolacím řízení, což se také projevuje speciální úpravou v § 115 odst. 2 daňového řádu. Soud proto plně souhlasí se žalovaným, že žalobce měl možnost se k výpočtu spotřeby pohonných hmot vyjádřit a případně navrhnout doplnění dokazování, a to jak před podpisem zprávy o daňové kontrole, tak kdykoli v odvolacím řízení. Tento právní názor není podle názoru soudu v rozporu s § 112 odst. 1 daňového řádu, který pouze vymezuje náležitosti odvolání, aniž by bránil uplatňování nových tvrzení a důkazních návrhů v odvolacím řízení.

34. Argumentaci žalobce zněním § 88 odst. 3 daňového řádu shledal soud účelovou. Podle tohoto ustanovení platí, že „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“ Citované ustanovení sice omezuje možnost navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, nicméně v projednávané věci správce daně výslovně ve vyrozumění o výsledku šetření ve věci stížnosti, které bylo zástupci žalobce doručeno dne 12. 6. 2015, konstatoval, že žalobce byl s požadovaným výpočtem seznámen dne 26. 5. 2015 a od té doby mohl plně konzumovat své právo se k němu vyjádřit. Tím podle názoru soudu správce daně založil žalobci legitimní očekávání, že jeho případné vyjádření bude akceptováno a správce daně se jím bude zabývat. Dále je třeba zdůraznit, že žalobcem zdůrazňované znění § 88 odst. 3 daňového řádu rozhodně nebrání tomu, aby se žalobce k dané otázce vyjádřil v odvolacím řízení (např. formou odvolací námitky) a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

případně též v odvolacím řízení navrhl doplnění dokazování. Ke zkrácení práv žalobce proto podle názoru soudu nedošlo.

35. Soud neshledal ani žalobcem tvrzenou svévoli správce daně při hodnocení důkazů, které žalobce předložil. Tuto domnělou svévoli spatřoval žalobce v tom, že správce daně hodnotil důkazní návrh v podobě předloženého seznamu ubytovaných osob tak, že samotné tvrzení je pro posouzení daňové účinnosti výdajů nedostatečné. Žalobci lze přisvědčit, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností poukazoval na to, že nebyla předložena konkrétní jména s identifikačními údaji ubytovaných osob, ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost těchto výdajů. Soud ovšem považuje za potřebné připomenout, že správce daně současně vyslovil, že mu na základě toho vznikly pochybnosti, zda se jedná o výdaje související s podnikatelskou činností hlavního daňového subjektu (manželky žalobce) ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle názoru soudu je zjevné, že k odstranění těchto pochybností již nepostačí samotný seznam ubytovaných osob včetně jejich dat narození a adres, neboť tyto údaje nijak nedokládají, že předmětné výdaje na ubytování souvisely s podnikatelskou činností manželky žalobce.
36. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že po předložení seznamu ubytovaných osob vznikla správci daně povinnost jej znovu vyzývat k prokázání skutečností nebo předvolat žalobcem uvedené osoby k podání svědecké výpovědi. Žádná taková povinnost správce daně nestihá, neboť výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 byla naprosto jednoznačná a poskytovala dostatečný návod k tomu, jaké skutečnosti musí žalobce doložit, aby vyvrátil pochybnosti správce daně. To, že se žalobce upnul pouze na jednu část předmětné výzvy, aniž by vzal v potaz nutnost prokázat souvislost výdajů za ubytování s podnikatelskou činností hlavního daňového subjektu, což ukládá § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je výhradně jeho chybou, ze které nelze vyvozovat žádné povinnosti správce daně. Soud dále s odkazem na výše popsané rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení zdůrazňuje, že správce daně nemá povinnost sám od sebe předvolávat jakékoli osoby k podání svědecké výpovědi jen proto, že by tato výpověď teoreticky mohla prokázat tvrzení daňového subjektu – zde žalobce. Ten by si měl uvědomit, že záleží výlučně na něm, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení navrhne. Jeho námitka, že správce daně měl při přetrvávajících pochybnostech v podstatě *ex offio* přistoupit k výsledku osob, které žalobce uvedl na seznamu ubytovaných osob, proto není důvodná. Na tomto místě soud poznamenává, že žalobce sice v jednom ze svých podání navrhl vyslechnout tyto osoby jako svědky, nicméně daňové orgány tomuto návrhu nevyhověly a svůj postup zdůvodnily. Za situace, kdy žalobce v žádné ze svých žalobních námitek nezpochybnil závěr daňových orgánů vysvětlující, proč nebylo třeba žalobcem navržené svědky vyslechnout, ani nenamítal, že by nevyhovění jeho návrhu na výsledk svědků bylo z jakéhokoli důvodu vadné, soud není oprávněn zkoumat, zda bylo neprovedení žalobcem navrženého výsledku svědků v souladu, či v rozporu se zákonem. Námitku poukazující na povinnost vyslechnout osoby, které žalobce uvedl na seznamu ubytovaných osob, nelze podle názoru soudu vykládat jako nesouhlas s neprovedením výsledku žalobcem navržených svědků, neboť se jedná o zcela odlišnou námitku, přičemž soud ve správním soudnictví není oprávněn domýšlet žalobcem neuplatněné námitky a svévolně vystupovat mimo rámec žalobcem předestřených žalobních bodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

37. Soud zdůrazňuje, že pouhým dodatečným předložením seznamu ubytovaných osob bez upřesnění jejich vztahu k žalobci či hlavnímu daňovému subjektu (manželce žalobce) a bez označení konkrétního termínu, místa, ceny a důvodu ubytování každé jednotlivé osoby nemohl žalobce pochybnosti správce daně vyvrátit. Úvahu správce daně, že ze žalobcova tvrzení není zřejmé, jak výdaje za ubytování souvisejí se jmenovanými osobami a v jakém vztahu s hlavním daňovým subjektem byly tyto osoby v daném zdaňovacím období, vyhodnotil soud jako logickou a legitimní, nikoli svévolnou a účelovou, jak namítal žalobce. Soud dodává, že výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015 obsahuje dostatek informací k tomu, aby žalobce – navíc zastoupený profesionálním daňovým poradcem – seznal, v čem spočívají pochybnosti správce daně a jak je lze odstranit či vyvrátit. Vzhledem k tomu, že žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil, není pochyb o tom, že předmětné pochybnosti přetrvávaly a žalobce byl o této skutečnosti informován (např. ve zprávě o daňové kontrole).
38. K námitce žalobce, že požadavek správce daně na prokázání výše, v jaké byly osoby ubytovány, je nesrozumitelný, soud podotýká, že z celkového kontextu protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je zřejmé, že správce daně měl na mysli výši výdajů za ubytování každé jednotlivé osoby, tj. cenu ubytování. Žalobce by měl mít na paměti, že klíčovým dokumentem v projednávané věci byla výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2015, která byla naprosto srozumitelná a jednoznačná. Správce daně pochopitelně mohl a měl své vyjádření v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění formulovat přesněji, nicméně právě s ohledem na jednoznačnost výzvy soud ve formulaci „*v jaké výši byly jmenované osoby ubytovány*“ uvedené ve zmíněném protokolu nespatřuje natolik zásadní nesrozumitelnost, která by mohla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
39. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 23. května 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)