



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: J. H., narozená dne „X“,
bytem „X“,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2015, č. j. 19009/15/5200-10423-806032,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2015, č. j. 19009/15/5200-10423-806032, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

7. 11. 2014, č. j. 2209886/14/2501-50521-506383. 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 § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 285 000 Kč a sdělil jí penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 57 000 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že při dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 byly porušeny § 5 odst. 1, § 89 odst. 1 a § 139 odst. 2 daňového řádu, a tím byla žalobkyně zkrácena na svých právech. Podotkla, že bylo povinností správce daně vydat před vyměření daně výzvu k prokázání skutečností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť pochybnosti jednoznačně měl. O tom podle žalobkyně svědčí jeho vyhledávací činnost k rezervám bezprostředně po vyměření daně k 30. 6. 2011, nejpozději od 15. 9. 2011, neboť pokud by při vyměření daně pochybnosti neměl, vyhledávací činnost na tvorbu rezerv by bezprostředně poté nezačal. Správce daně tedy v rozporu s daňovým řádem neprováděl vytykácí řízení a nepostupoval při vyměření daně podle § 90 odst. 3 daňového řádu, ač tak postupovat měl. Podle žalobkyně obešel správce daně daňový řád tím, že vyměřil daň podle § 139 tohoto zákona a následně postupoval podle § 78 daňového řádu, ačkoli k tomu neměl důvod. Žalobkyně konstatovala, že správce daně měl v dané věci vydat platební výměr podle § 139 daňového řádu, nikoli dodatečný platební výměr, a dodala, že je-li nezákonným postupem správce daně vydán dodatečný platební výměr, trpí takové rozhodnutí vadami, neboť řízení, které mu předcházelo, je v rozporu s daňovým řádem, když na základě nezákonného postupu nelze vydat zákonné rozhodnutí. Řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru, nebylo podle žalobkyně férové a poškodilo ji, neboť penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu se předepisuje pouze u dodatečně vyměřené daně. Žalobkyně podotkla, že tato skutečnost je žalovanému známa, a proto jeho postup nelze označit za nevědomý.
3. Žalobkyně dále namítala, že daňová kontrola byla nezákonná, neboť je tvrzeno, že při vyměření daně jsou § 89 a § 90 daňového řádu ustanoveními speciálními ve vztahu k § 85 téhož zákona. Podle těchto ustanovení při vyměření daňové povinnosti dokazování následuje až po řízení vytykáčím. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně zvolil postup opačný, který daňový řád nepřipouští. Podle žalobkyně byl dodatečný platební výměr vydán po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty uvedené v § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně uvedla, že tato lhůta počala běžet dne 1. 7. 2011 a uběhla dne 1. 7. 2014, přičemž nemohla být přerušena zahájením daňové kontroly, ani následně prodloužena podle odstavce 2 písm. b), neboť tomuto rozhodnutí předcházelo nezákonné (neférové) vyhledávací a důkazní řízení, ač mělo předcházet zákonné (férové) vyměřovací a v rámci toho vytykácí řízení. Podle žalobkyně nemůže neférové řízení vyvolat právní účinky předvídané daňovým řádem.
4. Porušení § 5 odst. 3 daňového řádu spatřovala žalobkyně v tom, že daňovou kontrolu byly oprávněny vykonávat čtyři úřední osoby, z toho jedna v postavení vedoucího referátu a jedna v postavení vedoucího kontrolního oddělení. Od 1. 1. 2013 to byly tři úřední osoby, z Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nichž jedna byla v postavení vedoucího referátu a jedna v postavení vedoucího kontrolního oddělení. Počet pověřených úředních osob a jejich postavení označila žalobkyně za nepřiměřené. O tom podle ní svědčí skutečnost, že zpráva o daňové kontrole obsahuje jedenáct stran a v průběhu daňové kontroly bylo pořízeno 27 písemností. Žalobkyně uvedla, že ve skutečnosti provedly daňovou kontrolu dvě úřední osoby, nebyly prováděny žádné výsledky svědků, ani znalců, ani žádné dožádání. Namítala, že ji daňová kontrola zatěžovala nepřiměřeně dlouhou dobu, která neodpovídá předcházející vyhledávací činnosti, rozsahu a náročnosti, úkonům správce daně, počtu pověřených úředních osob a vyžadování odborných znalostí. Připomněla, že daňová kontrola byla zahájena dne 21. 11. 2011 a ukončena dne 6. 11. 2014. Správce daně podle žalobkyně porušil § 7 odst. 1 daňového řádu, podle kterého byl povinen postupovat bez zbytečných průtahů, přičemž porušení tohoto ustanovení nemůže být žalobkyni k tíži. Konstatovala, že úřední osoby (ač byly pověřeny čtyři a z toho dva vedoucí) nekonaly od 23. 5. 2012 do 20. 2. 2014, tj. téměř dva roky. Tato nečinnost, na kterou žalobkyně upozorňovala ve svém nesouhlasu s úředním záznamem, je nezákonná. Podle žalobkyně nemůže mít několika měsíční nečinnost (21 měsíců) za následek dvanáctiměsíční prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu vydáním dodatečného platebního výměru po ukončení daňové kontroly. Žalobkyně podotkla, že prodloužit lhůtu podle tohoto ustanovení může jen takové oznámení o stanovení daně, které není zatíženo předcházejícími zbytečnými průtahy, tedy nečinností správce daně. V opačném případě k prodloužení lhůty nedojde.

5. Podle žalobkyně dále nebyl řádně a v souladu s daňovým řádem prověřen její podnět pro nečinnost správce daně obsažený v písemném podání ze dne 9. 10. 2014, v němž výslovně nesouhlasila s průběhem daňové kontroly a tvrdila nečinnost správce daně od 23. 5. 2012 do 20. 2. 2014. Žalobkyně uvedla, že vedoucí referátu I., kontrolního oddělení a současně pověřená úřední osoba Ing. E. H. nemohla tento podnět sama vyřídit, neboť byla přímo pověřena daňovou kontrolou a činila úkony. I přesto neposoudila předmětné podání jako podnět podle § 38 daňového řádu a nepředala je nadřízenému, čímž porušila zmíněné ustanovení. Namísto toho je ve zprávě o daňové kontrole konstatováno, že ve spisovém materiálu nejsou urgencye a doba trvání daňové kontroly ani nečinnost nemají vliv na výsledek kontrolního zjištění. Podle žalobkyně však nečinnost má na výsledek kontrolního zjištění vliv, neboť nedovolená dlouhodobá nečinnost má vliv na běh prekluzivní lhůty. Žalobkyně doplnila, že její podání nebylo akceptováno jako ochrana před nečinností správce daně z toho důvodu, že hrozilo, že daňová kontrola nebude dokončena vzhledem k uběhnuvší prekluzivní lhůtě. Skutečnost, že nebylo ohledně podnětu žalobkyně na ochranu před nečinností postupováno tak, jak podle daňového řádu být mělo, má podle žalobkyně za následek podstatnou vadu řízení, neboť ovlivňuje běh prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně.
6. Žalobkyně namítala, že správce daně prováděl v průběhu daňové kontroly v rozporu s daňovým řádem místní šetření, o která opíral svá kontrolní zjištění. Podle žalobkyně správci daně nepřísluší provádět místní šetření bez přítomnosti daňového subjektu. Z § 86 odst. 3 a § 82 daňového řádu žalobkyně dovodila, že daňový subjekt se místního šetření účastní vždy, nemůže být vyloučen, resp. místní šetření nelze konat v jeho nepřítomnosti, neboť při tomto úkonu má povinnosti stanovené daňovým řádem. Přítomnost daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

subjektu má podle žalobkyně důkazní význam, aby nemohlo dojít ke zpochybnění úkonu správce daně. Žalobkyně dodala, že úřední záznam a pořízená obrazová dokumentace nemají žádnou důkazní hodnotu, neboť nelze prokázat, že

v uvedený den skutečně byla úřední osoba na místě samém a že obrazová dokumentace skutečně zobrazuje to, co má. Tato dokumentace navíc neobsahuje žádný popis, tudíž je neurčitá, nic neříkající, neztotožněná s jiným důkazem, a v důsledku toho nepřezkoumatelná a nezákonná, když z ní ani není zřejmé, z jakého místa byla pořízena. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně předmětnou krajinu zná a vykonává na ní podnikatelskou činnost, tudíž jí musí být zřejmé, kde byla fotodokumentace pořízena, označila žalobkyně za irrelevantní a podotkla, že místo musí být zřejmé nejen jí, ale také osobám, které o daňové povinnosti rozhodují v odvolacím řízení, případně též soudu. Při absenci popisu je proto fotodokumentace jako důkaz nepoužitelná. Žalobkyně uzavřela, že tvrzení správce daně v úředním záznamu k pořízené obrazové dokumentaci nemají žádnou důkazní hodnotu, a proto nejsou důkazním prostředkem ve smyslu § 93 daňového řádu. Obrazový záznam byl získán v rozporu s daňovým řádem, je neprůkazný (není seznatelné, zda skutečně zachycuje krajinu, případně hmotný majetek, na kterém byly rezervy vytvořeny), tudíž nemůže být osvědčen jako důkaz podle § 92 odst. 7 daňového řádu.

7. Ke zprávě o daňové kontrole žalobkyně namítala, že se správce daně nevypořádal s jejím vyjádřením ke kontrolnímu zjištění v části týkající se rozpuštění vytvořené rezervy ve výši 1 900 000 Kč v roce 2011, čímž porušil § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu a zpráva o daňové kontrole je v tomto rozsahu nepřezkoumatelná. Podle žalobkyně se žalovaný nesprávně vypořádal s jejími odvolacími důvody. Uvedla, že tvrzení žalovaného, že vyhledávací činnost byla u žalobkyně provedena v rámci činnosti správců daně zaměřené na ověřování oprávněnosti tvorby a čerpání zákonných rezerv prováděné u všech daňových subjektů vykazujících údaje o stavu rezerv, podle žalobkyně podporuje její žalobní tvrzení o porušení daňového řádu. Žalobkyně konstatovala, že takovéto globální (systémové) ověřování oprávněnosti tvorby rezerv nese znaky § 89 odst. 1 daňového řádu a má být předmětem vyměřovacího řízení, nikoli případného následného doměřovacího řízení. Správci daně podle žalobkyně nic nebránilo, aby si doklady potřebné pro získání primárních poznatků o tvorbě rezerv vyžádal již v rámci řízení vyměřovacího, neboť daný stav existoval již v okamžiku podání daňového přiznání. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný tudíž nezpochybnil právní zdůvodnění nesprávného postupu popsane v odvolání, tj. že došlo k porušení § 89 a § 90 v návaznosti na § 85 daňového řádu.
8. Podle žalobkyně žalovaný nesprávně posoudil tvrzenou otázku nepřiměřenosti a nečinnosti správce daně. Žalobkyně podotkla, že žalovaným uváděné úkony k doložení důkazních prostředků a provedení místního šetření je třeba chápat v čase a nečinnost v daném případě byla od 23. 5. 2012 do 20. 2. 2014, tj. téměř dva roky. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že z daňového řádu nevyplývá žádné omezení v počtu osob, které se mohou na té které věci podílet, a zdůraznila, že počet pověřených osob byl v daném řízení nepřiměřený délce daňové kontroly a počtu provedených úkonů, a proto její námitka byla důvodná, nikoli irrelevantní. Žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného, že neevidencie písemností automaticky neznamená nečinnost správce daně, odvolávající se na průběžné hodnocení důkazních prostředků či sepsání výsledků kontrolního zjištění. Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyně naopak časová osa daňové kontroly, počet pověřených pracovníků a opatřené důkazní prostředky v žádném případě neodpovídají tomu, že by správce daně byl činný. Žalobkyně zdůraznila, že byla zkrácena na svých právech nezákonným postupem, když správce daně namísto vedení vyměřovacího řízení, ve kterém by se zabýval tvorbou rezerv, daň vyměřil ve shodě, ačkoli již věděl, že rezervy následně prověří. Tím podle žalobkyně došlo k obcházení zákona, následná daňová kontrola nemohla přerušit běh prekluzivní lhůty a nepřiměřeností a nečinností správce daně nemohlo dojít k jejímu prodloužení o jeden rok vydáním dodatečného platebního výměru. Žalobkyně uzavřela, že žalovaný se s jejími odvolacími důvody řádně nevypořádal, resp. vypořádal se s nimi v obecné rovině, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. 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 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že postup správce daně byl zákonný, neboť při vyměření neměl žádné pochybnosti, které by jej opravňovaly k vydání výzvy podle § 89 a násl. daňového řádu. Vyhledávací činnost, která vedla k zahájení daňové kontroly, byla provedena s několikaměsíčním odstupem od vyměření, a to v rámci činnosti správců daně zaměřené na ověřování oprávněnosti tvorby a čerpání zákonných rezerv, která je prováděna globálně u všech daňových subjektů vykazujících údaje o stavu rezerv. Podle žalovaného není zřejmé, z jakého důvodu žalobkyně dovozovala, že daná obecná vyhledávací činnost svědčí o tom, že správce daně měl ještě před vyměření její daňové povinnosti pochybnosti o správnosti údajů uvedených v jejím daňovém přiznání.
10. K tvrzenému porušení § 5 odst. 3 a § 7 odst. 1 daňového řádu žalovaný konstatoval, že základní zásady správy daní nejsou vlastním pravidlem chování, ale slouží jako jeden z interpretačních a aplikačních korektivů samotných normativních ustanovení, tudíž je třeba je vztáhnout ke konkrétním zákonným ustanovením. Ze žádného ustanovení daňového řádu přitom podle žalovaného neplyne povinnost správce daně pověřit k vyřizování dané věci přiměřený počet úředních osob, proto je příslušná námitka žalobkyně irelevantní. Žalovaný setrval na svém názoru ohledně tvrzené nepřiměřenosti délky daňové kontroly a dodal, že žalobkyně měla možnost podat podnět podle § 38 daňového řádu. Podle žalovaného nebylo možné posoudit vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění jako podnět na ochranu před nečinností, neboť žalobkyně v něm pouze poukázala na nečinnost v době, kdy správce daně činil úkony k ukončení daňové kontroly, žádný podnět k nečinnosti nepodala a žádným svým úkonem se nedomáhala toho, aby správce daně konal. Tvrzení žalobkyně, že správce daně opakovaně urgovala, označil žalovaný za nepodložené. Dodal, že i kdyby vyjádření žalobkyně bylo podnětem na ochranu před nečinností, byl by tento podnět odložen, neboť byl uplatněn ve fázi, kdy správce daně nebyl nečinný, a nadřízený správce daně tak neměl důvod přikazovat zjednání nápravy.
11. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že z důvodu velké časové prodlevy mezi zahájením daňové kontroly a vydáním dodatečného platebního výměru nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a zopakoval příslušnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že takové omezení pro možné prodloužení lhůty z daňového řádu nevyplývá. K námitce, že správce daně nebyl oprávněn provést místní šetření bez přítomnosti žalobkyně, žalovaný podotkl, že v dané situaci nebyla Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přítomnost žalobkyně potřebná, neboť předmětem místních šetření bylo ověření opotřebení oplocení, které se nachází či mělo nacházet na pozemcích, k nimž je volný přístup. Správce daně tak mohl provést místní šetření a pořídit fotodokumentaci i bez přítomnosti žalobkyně či jiné osoby, která by zajistila přístup k oplocení, apod. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně o nemožnosti použít pořízenou fotodokumentaci jako důkazní prostředek a konstatoval, že fotografie jsou přílohami úředních záznamů z místních šetření, ve kterých je jasně identifikováno, jaká místa byla ověřována a fotografována. Poznamenal, že úřední záznam je podle § 94 daňového řádu úřední listinou, což znamená, že není-li prokázán opak, považuje se za pravdivý. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu pak lze úřední záznam využít jako důkazní prostředek. Žalovaný dodal, že žalobkyně

se v daňovém řízení i v žalobě omezila na pouhé formální zpochybňování příloh úředních záznamů, nicméně neuvedla žádná tvrzení a neposkytla důkazy, které by zpochybňovaly fakt, že na daných fotografiích jsou zachyceny správné pozemky a oplocení. Žalobkyně tak nevyvrátila pravdivost úředních záznamů a jejich označení za relevantní důkaz pokládá žalovaný za správné.

12. K námitce, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal s tvrzením žalobkyně o rozpuštění vytvořené rezervy v roce 2011, žalovaný poukázal na stranu 8 napadeného rozhodnutí, kde upozornil na skutečnost, že žalobkyně sama uznala své pochybení v oblasti deponace finančních prostředků v rámci tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, což vyhodnotil jako souhlas s výsledkem kontrolního zjištění. Žalovaný dále nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Uvedl, že se věcně a obsáhle vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně a napadené rozhodnutí splňuje požadavky ustálené judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, č. j. 9 Afs 10/2011-92).

Ústní jednání soudu

13. Při jednání soudu konaném dne 24. 1. 2018 právní zástupce žalobkyně uvedl, že důvodem podání žaloby bylo nerespektování právních předpisů ze strany daňových orgánů a hlavně délka předmětného řízení. Poukázal rovněž na nesprávnost postupu daňových orgánů spočívající v tom, že v krátkém období po vyměření daně zahájily daňovou kontrolu za účelem doměření daně, aniž by původnímu vyměření předcházelo vytýkácí řízení, které by se dalo z hlediska tvorby rezerv očekávat. Dále konstatoval, že fotodokumentace týkající se oplocení, na které byla předmětná rezerva tvořena, nemůže být nějak místně ani časově identifikována.
14. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání trvala na tom, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, a navrhla, aby soud žalobu v plném rozsahu zamítl.

Správní spis

15. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 30. 6. 2011 podala žalobkyně u Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém vyčíslila daň 395 055 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Kč. Dne 7. 7. 2011 vydal finanční úřad platební výměr č. j. 220032/11/214914507531, jímž žalobkyni vyměřil daň ve výši odpovídající zmíněnému daňovému přiznání.

16. Dne 31. 10. 2011 předložila žalobkyně finančnímu úřadu v elektronické podobě výpisy ze svého účtu č. 169095762/0600 (dále jen „účet rezervy“) za období leden až září 2011. Ve výpisu č. 2011/6 ze dne 30. 6. 2011 je uvedeno, že dne 27. 6. 2011 žalobkyně převedla na účet rezervy ze svého účtu č. 163756208/0600 částku 1 900 000 Kč a tuto platbu označila jako *zákonná rezerva*, konečný zůstatek účtu rezervy k 30. 6. 2011 činil 1 900 884,54 Kč. Podle výpisu č. 2011/7 ze dne 29. 7. 2011 žalobkyně dne 1. 7. 2011 vybrala z účtu rezervy částku 300 000 Kč a téhož dne převedla z účtu rezervy na svůj účet č. 163756208/0600 částku 50 000 Kč a platbu označila jako *zákonná rezerva*; tento převod žalobkyně zopakovala dne 8. 7. 2011 částkou 50 000 Kč, dne 12. 7. 2011 částkou 100 000 Kč, dne 14. 7. 2011 částkou 50 000 Kč, dne 19. 7. 2011 částkou 250 000 Kč, dne 20. 7. 2011 částkou 500 000 Kč a dne 26. 7. 2011 částkami 100 000 Kč a 50 000 Kč. Podle výpisu č. 2011/8 ze dne 31. 8. 2011 žalobkyně dne 1. 8. 2011 převedla z účtu rezervy na svůj účet č. 163756208/0600 částku 150 000 Kč a platbu označila jako *zákonná rezerva*, tento převod zopakovala téhož dne částkou 50 000 Kč, dne 5. 8. 2011 částkou 150 000 Kč, dne 8. 8. 2011 částkou 20 000 Kč, dne 11. 8. 2011 částkou 50 000 Kč a dne 12. 8. 2011 částkou 29 000 Kč, přičemž konečný zůstatek účtu rezervy k 31. 8. 2011 činil 1 615,76 Kč.
17. V úředním záznamu o oprávněné úřední osobě od 21. 11. 2011 jsou uvedeny referentky kontrolního oddělení Ing. S. K. a P. K., vedoucí referátu I. kontrolního oddělení Ing. E. H. a vedoucí kontrolního oddělení Ing. M. K.
18. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 21. 11. 2011, č. j. 304928/11/214931507658, se uvedeného dne od 12:40 hodin konalo jednání ve věci ověření tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku. Finanční úřad předeslal, že v roce 2010 žalobkyně začala tvořit rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 1 900 000 Kč s tím, že předpokládala vytvořit v letech 2010 a 2011 rezervu v celkové výši 3 800 000 Kč. Peněžní prostředky ve výši rezervy vytvořené v roce 2010 vložila žalobkyně na bankovní účet dne 27. 6. 2011. K dotazu, kdy dojde k opravě oplocení, na které byla vytvořena rezerva, žalobkyně uvedla, že nedojde, protože změnila podnikatelský záměr; rezerva bude rozpuštěna v roce 2011. K dotazu, k jakému účelu byly použity peněžní prostředky ve výši 1 900 000 Kč, které byly deponovány na bankovním účtu dne 27. 6. 2011, žalobkyně uvedla, že většinou k provozním a investičním účelům, většinou se dělaly „ty chaty“, betonování u farmy.
19. Dne 21. 11. 2011 v 13:35 hodin zahájil finanční úřad u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v rozsahu tvorby zákonné rezervy na opravu hmotného majetku (oprava oplocení ohrady 2, ohrady 1, kravína, sadu třešně, sadu Liškov a sadu Fráž) ve výši 1 900 000 Kč (celková výše rezervy 3 800 000 Kč). Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 11. 2011 byla tato kontrola zahájena na základě výsledků vyhledávací činnosti zaměřené na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku s tím, že veškeré doklady již byly předloženy dne 15. 9. 2011. K dotazu, kdy došlo ke změně podnikatelského záměru, tj. k rozhodnutí nerealizovat opravy oplocení, na které byla

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vytvořena rezerva, žalobkyně uvedla, že se musí podívat do výpisu, není si jistá, ale bylo to následně v dalším měsíci, kdy podávala daňové přiznání.

20. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 1. 2012 finanční úřad žalobkyni vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázala předložením inventárních karet příslušného hmotného majetku, na jakých pozemcích a v jakém katastrálním území se tento majetek nachází, tzn. aby prokázala oprávněnost a správnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2012 finanční úřad žalobkyni vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázala předložením inventárních karet příslušného hmotného majetku či jiných vhodných důkazních prostředků, na jakých pozemcích a v jakém katastrálním území se předmětný hmotný majetek nachází, dále aby prokázala vlastnictví k uvedenému hmotnému majetku, tzn. aby prokázala oprávněnost a správnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách. V odůvodnění finanční úřad uvedl, že z žádného předloženého důkazního prostředku není zřejmé, v jakém katastrálním území a na jakých pozemcích se daný hmotný majetek nachází a zda se jedná o hmotný majetek ve vlastnictví žalobkyně. Finančnímu úřadu tak vznikly pochybnosti o tom, že je rezerva na opravu hmotného majetku vytvořena v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona o rezervách.
21. V reakci na první z uvedených výzev žalobkyně dne 14. 3. 2012 předložila inventární karty rezerv na opravu hmotného majetku č. 19 – oplocení sad Fráž, č. 20 – oplocení sad Liškov, č. 21 – oplocení sad třešně, č. 22 – oplocení kravína, č. 23 – oplocení ohrada 1 a č. 24 – oplocení ohrada 2. Ke každé inventární kartě byl připojen krycí list rozpočtu, rekapitulace rozpočtu, rozpočet, přehled vlastnických vztahů a snímky mapy s vyznačením dotčených pozemků. Na druhou výzvu žalobkyně nereagovala.
22. Podle úředního záznamu ze dne 11. 5. 2012 provedl finanční úřad uvedeného dne místní šetření, při kterém ověřoval vady, následky poškození a účinky opotřebení oplocení sadu Fráž, sadu třešně, sadu Liškov, ohrady 1, ohrady 2 a kravína. Zjistil, že oplocení sadů třešně, Liškov a Fráž neexistuje, přičemž pořídil 55 fotografií, které to zachycují. Dále zjistil, že oplocení ohrada 2 se skládá z dřevěných sloupků, které jsou vodorovně spojeny dřevěnými latěmi. Po odhrnutí svrchní půdy bylo zjištěno, že sloupky jsou pouze zatlučeny do země, což dokládá i jejich enormní náklon viditelný na fotografiích, kterých bylo pořízeno dvacet. Dále bylo zjištěno, že oplocení kravína je zčásti z betonových sloupků a zčásti z dřevěných sloupků, fotografie pořízeny nebyly.
23. Z úředního záznamu ze dne 23. 5. 2012 vyplynulo, že finanční úřad provedl místní šetření, při kterém ověřoval vady, následky poškození a účinky opotřebení oplocení ohrady 1 a kravína. Zjistil, že okolo ohrady 1 se nachází dřevěné oplocení, které se skládá z dřevěných sloupků, jež jsou vodorovně spojeny dřevěnými latěmi. Dále zjistil, že sloupky nejsou zabetonovány, ale pouze zatlučeny do země. Bylo pořízeno devatenáct fotografií tohoto oplocení. Dále bylo zjištěno, že oplocení okolo kravína je zčásti z betonových sloupků a zčásti z dřevěných sloupků, které jsou pouze zatlučeny do země. Bylo pořízeno šestnáct fotografií tohoto oplocení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. V úředním záznamu o oprávněné úřední osobě od 1. 1. 2013 je uvedena referentka kontrolního oddělení Ing. S. K., vedoucí referátu I. kontrolního oddělení Ing. E. H. a vedoucí kontrolního oddělení Ing. M. D.
25. Podle úředního záznamu ze dne 5. 2. 2014 žalobkyně do uvedeného data nereagovala na druhou výzvu k prokázání skutečností (ze dne 6. 3. 2012), a proto ji správce daně telefonicky kontaktoval a sjednal s ní termín ústního jednání. Z protokolu o jednání ze dne 7. 2. 2014 vyplynulo, že správce daně předal žalobkyni na její žádost výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 1. 2012 a 6. 3. 2012. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením správce daně, že na druhou výzvu nereagovala.
26. Podle úředního záznamu ze dne 19. 2. 2014 žalobkyně téhož dne předložila v elektronické podobě výše zmíněné inventární karty rezerv č. 19 až 24, k nimž byly připojeny krycí listy rozpočtu, rekapitulace rozpočtu, rozpočty, mapky zachycující parcelní čísla pozemků a výpisy z katastru nemovitostí. Správce daně uvedl, že žalobkyně opět nedoložila inventární karty hmotného majetku, a proto ji kontaktoval, aby jí sdělil, že nejspíše zaměnila pojem inventární karta hmotného majetku s pojmem inventární karta rezervy na opravu hmotného majetku.
27. Dne 20. 2. 2014 předložila žalobkyně v elektronické podobě karty hmotného dlouhodobého majetku, a to oplocení hon č. 11 – sad Liškov, oplocení sad Fráž, ohrady 1, 2 – oplocení areálu, oplocení hon č. 9 – sad třešně a oplocení kravin.
28. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně odmítla dostavit k jednání za účelem seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a požádala o jeho zaslání, byl jí úřední záznam ze dne 26. 9. 2014 obsahující výsledek kontrolního zjištění zaslán do datové schránky. Současně správce daně stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření. Ve vyjádření ze dne 9. 10. 2014 žalobkyně uvedla, že po poradě s novým daňovým poradcem zjistila, že z její strany došlo k neúmyslné chybě spočívající v tom, že brzy (ještě v zákonné lhůtě) převáděla prostředky. Tato chyba jí mohla být pracovníky finančního úřadu sdělena již při zahájení daňové kontroly, kdy ovšem byla čerstvě po porodu dvojčat a měla jiné starosti. Žalobkyně nesouhlasila s průběhem daňové kontroly a poukázala na nečinnost daňových orgánů od 23. 5. 2012 do 20. 2. 2014, tj. téměř dva roky. Konstatovala, že dobu trvání kontroly nedokázala svými častými urgencemi ovlivnit a že jí pracovníci správce daně svou nečinností poškodili. Podle žalobkyně kontrola zpochybnila a rozporovala její vlastnictví i existenci hmotného majetku, na jehož opravu měla být zákonná rezerva vytvořena. S tím žalobkyně nesouhlasila, protože vše je snadno doložitelné výpisy z katastru nemovitostí, nájemními smlouvami s jinými vlastníky, svědeckými výpověďmi, čestnými prohlášeními i fotodokumentací. To vše mohl správce daně během více než tři roky trvající kontroly vyžádat. Žalobkyně uvedla, že tyto materiály dokládat nebude, neboť díky špatné informaci bývalého daňového poradce došlo k chybnému, neúmyslnému převodu prostředků ještě v zákonné lhůtě. Dodala, že zákonná rezerva 1 900 000 Kč vytvořená v roce 2010 byla rozpuštěna a přiznána v daňovém přiznání za rok 2011 a že dne 9. 10. 2014 podala dodatečné daňové přiznání, v němž snížila rozpuštěné rezervy o částku 1 900 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

29. Ve správním spisu je dále založeno dodatečné přiznání žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 s průvodním podáním ze dne 8. 10. 2014. V tomto podání žalobkyně uvedla, že jí byl doručen úřední záznam obsahující výsledek kontrolního zjištění z provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, podle kterého jí správce daně doměřil zákonnou rezervu za rok 2010 ve výši 1 900 000 Kč, což žalobkyně po poradě s daňovým poradcem nerozporuje. O tuto částku však snižuje v dodatečném přiznání za rok 2011 rozpuštěné rezervy, neboť si původně myslela, že rezervu správně rozpustila a přiznala v roce 2011.
30. V úředním záznamu ze dne 10. 10. 2014 zachytil správce daně své stanovisko k vyjádření žalobkyně. Tento úřední záznam správce daně žalobkyni zaslal společně s výzvou, aby se dostavila k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně nereagovala, proto jí správce daně zaslal urgenci ze dne 21. 10. 2014.
31. Dne 29. 10. 2014 nahlížel právní zástupce žalobkyně do spisu a byly mu poskytnuty kopie některých dokumentů. Dne 3. 11. 2014 právní zástupce žalobkyně zrušil ústní jednání domluvené na uvedený den a odmítl smluvit jiný termín, proto mu byla dne 4. 11. 2014 zpráva o daňové kontrole zaslána do datové schránky. Následně dne 7. 11. 2014 vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 285 000 Kč a sdělil jí penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 57 000 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci soudem

32. Napadené 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.
33. 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.
34. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s jejími odvolacími důvody, resp. vypořádal se s nimi jen v obecné rovině. Této námitce soud nepřisvědčil, neboť žalovaný na tvrzení žalobkyně v napadeném rozhodnutí reagoval a přednesl vlastní ucelenou argumentaci, v rámci které vyvracel námitky žalobkyně. Skutečnost, že na některé námitky odpovídal Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

spíše

v obecné rovině, odpovídá tomu, jak žalobkyně formulovala své odvolání. Žalovaný se zabýval

i námitkou, že se správce daně nevypořádal s vyjádřením žalobkyně ke kontrolnímu zjištění

v části týkající se rozpuštění vytvořené rezervy v roce 2011, a to na straně 8 napadeného rozhodnutí. V souvislosti s namítanou nepřezkoumatelností soud podotýká, že žalobkyně spíše než s rozsahem vypořádání svých námitek, resp. s jejich domnělým řádným nevypořádáním, nesouhlasí s názory žalovaného, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho věcné správnosti, resp. zákonnosti, kterou se soud bude zabývat níže. S ohledem na tyto skutečnosti vyhodnotil soud napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.

35. Poté soud přistoupil k posouzení tvrzené prekluze daňové povinnosti, kterou žalobkyně dovozovala z domnělých porušení zákona v souvislosti s daňovou kontrolou. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* V projednávané věci se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, přičemž daňové přiznání žalobkyně zpracoval a podal daňový poradce, tudíž lhůta pro jeho podání činila podle § 136 odst. 2 daňového řádu šest měsíců po skončení zdaňovacího období a uplynula dne 1. 7. 2011. Tříletá lhůta pro stanovení daně by tudíž bez dalšího uplynula dne 1. 7. 2014, finanční úřad však dne 21. 11. 2011 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, a tím podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala od tohoto dne znovu plynout tříletá lhůta pro stanovení daně.
36. Tato lhůta by bez dalšího skončila dne 21. 11. 2014. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu platí, že *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“* Správce daně vydal dne 7. 11. 2014 dodatečný platební výměr a dne 10. 11. 2014 jej doručil právnímu zástupci žalobkyně. Tím bylo žalobkyni v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, což znamená, že se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, tj. do 21. 11. 2015. Žalobou napadené rozhodnutí a společně s ním i dodatečný platební výměr nabyly právní moci dne 17. 6. 2015, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně, a proto soud dospěl k závěru, že k prekluzi daňové povinnosti žalobkyně nedošlo.
37. Soud zdůrazňuje, že citovaná ustanovení nijak nezohledňují vlastní průběh daňové kontroly včetně případné nečinnosti správce daně. Z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně a jejího prodloužení je v daném případě podstatné výhradně to, že daňová kontrola byla řádně zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu) a že byl dodatečný platební výměr žalobkyni oznámen v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Tyto zákonné podmínky byly naplněny a žalobkyně ostatně jejich splnění ani nikterak nezpochybňovala. Za situace, kdy tvrzená nečinnost daňových orgánů v průběhu daňové kontroly nezpůsobila překročení lhůty pro stanovení daně, soud ji z hlediska běhu této lhůty a jejího prodloužování shledal zcela nepodstatnou. Jinými slovy, soud plně souhlasí se žalovaným, že nečinnost daňových orgánů v průběhu daňové kontroly neměla v daném Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

případě vliv na běh prekluzivní lhůty. Soud dodává, že názor žalobkyně, že prodloužit lhůtu pro stanovení daně může jen takové oznámení o stanovení daně, které není zatíženo předcházejícími zbytečnými průtahy, nemá oporu v daňovém řádu.

38. K namítané nečinnosti finančního úřadu, resp. správce daně v průběhu daňové kontroly soud dále konstatuje, že finanční úřad skutečně učinil poslední úkon v rámci daňové kontroly dne 23. 5. 2012, kdy provedl místní šetření, a dalším úkonem správce daně, na kterého působnost finančního úřadu přešla dnem 1. 1. 2013, bylo až kontaktování žalobkyně dne 5. 2. 2014 včetně sepsání příslušného úředního záznamu. Je sice pravdou, že správce daně mohl v mezidobí vyhodnocovat získané důkazní prostředky, nicméně určitě tak nečinil po celou dobu více než dvaceti měsíců. Žalobkyni lze proto přisvědčit, že finanční úřad a poté i správce daně se v průběhu daňové kontroly dopustili nečinnosti. To ovšem ještě samo o sobě nečiní daňovou kontrolu nezákonnou, neboť ani sama žalobkyně po celou dobu trvání této nečinnosti neučinila vůči finančnímu úřadu či správci daně žádný úkon a nevyužila možnosti bránit se proti nečinnosti v režimu daňového řízení (srov. § 38 daňového řádu), případně žalobou ve správním soudnictví.
39. Teprve poté, kdy správce daně začal činit úkony směřující k ukončení daňové kontroly, žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 9. 10. 2014 poukázala na nečinnost trvající od 23. 5. 2012 údajně do 20. 2. 2014 (ve skutečnosti správce daně kontaktoval žalobkyni již dne 5. 2. 2014). Tímto podáním se však žalobkyně zjevně nedomáhala ochrany před nečinností, neboť nepožadovala, aby správce daně pokračoval v daňové kontrole nebo učinil nějaký konkrétní úkon, pouze konstatovala jeho již ukončenou nečinnost. Podle názoru soudu proto nebyl žádný důvod k tomu, aby správce daně naložil s vyjádřením žalobkyně ze dne 9. 10. 2014 jako s podnětem na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, a pracovníci správce daně Ing. E. H. nic nebránilo v tom, aby na příslušné podání sama reagovala, aniž by je předkládala nadřízenému správci daně. Žalobkyně se tedy mylí, pokud se domnívá, že ohledně jejího domnělého podnětu na ochranu před nečinností bylo postupováno nesprávně a že se jedná o podstatnou vadu řízení, která ovlivňuje běh lhůty pro dodatečné vyměření daně. K žádnému pochybení v tomto směru nedošlo a vyhodnocení podání žalobkyně ze dne 9. 10. 2014 nemá na běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv.
40. Soud shledal, že správce daně v okamžiku, kdy obdržel vyjádření žalobkyně ze dne 9. 10. 2014, upozorňující na nečinnost, zcela evidentně nebyl nečinný, když předtím stihl žalobkyni seznámit s výsledkem kontrolního zjištění (srov. úřední záznam ze dne 26. 9. 2014) a směřoval k ukončení daňové kontroly vydáním zprávy o daňové kontrole, která byla právnímu zástupci žalobkyně odeslána do datové schránky dne 4. 11. 2014, neboť se odmítl dostavit k ústnímu projednání uvedené zprávy. Nečinnost finančního úřadu a správce daně trvající zhruba dvacet měsíců jistě nelze hodnotit jako správný postup v rámci daňové kontroly, nicméně za situace, kdy tato nečinnost zjevně neměla žádný vliv na výsledek daňové kontroly a kdy se žalobkyně proti uvedené nečinnosti v době jejího trvání nijak nebránila, navíc sama nereagovala na výzvu k prokázání skutečností a nedoložila požadované inventární karty hmotného majetku, dospěl soud k závěru, že tato nečinnost nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

41. Tvrzení žalobkyně, že dobu trvání daňové kontroly nedokázala svými častými urgencemi ovlivnit, nemá podle zjištění soudu žádnou oporu ve správním spisu, ve kterém je kromě písemné komunikace žalobkyně formou úředních záznamů zachycena i veškerá její telefonická komunikace se správcem daně, a to včetně telefonických hovorů pozdějšího manžela žalobkyně. Podle názoru soudu by proto případné urgence ze strany žalobkyně byly ve správním spisu zaznamenány. Žalobkyně navíc tvrzené urgence nijak nedoložila, ani k nim nenavrhla žádné důkazy, a proto je soud vyhodnotil jako neprokázané a dále se jimi nezabýval.
42. Podle názoru soudu není správná ani argumentace žalobkyně, že lhůta pro stanovení daně nemohla být přerušena zahájením daňové kontroly, ani následně prodloužena podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť předcházelo nezákonné (neférové) vyhledávací řízení, ačkoli mělo předcházet zákonné (férové) vyměřovací řízení. Tvrzení žalobkyně, že finanční úřad měl již před vydáním platebního výměru ze dne 7. 7. 2011, jímž žalobkyni vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v souladu s jejím daňovým přiznáním podaným dne 30. 6. 2011, pochybnosti ohledně tvorby rezerv, považuje soud za spekulaci ze strany žalobkyně. Skutečnost, že více než dva měsíce po vyměření daně zahájil finanční úřad vyhledávací činnost týkající se tvorby rezerv, nepředstavuje podle názoru soudu důkaz o tom, že již před vyměření daně měl v tomto směru nějaké pochybnosti. To platí tím spíše za situace, kdy žalovaný vysvětlil, že se jednalo o globálně prováděnou činnost správců daně zaměřenou na ověřování tvorby a čerpání zákonných rezerv.
43. Žalobkyně by si měla uvědomit, že při vyměřování daně na základě daňového přiznání podle § 139 odst. 1 daňového řádu provádí správce daně jen základní kontrolu údajů uvedených v daňovém přiznání z hlediska jeho úplnosti a správnosti, aby mohl vyhodnotit, zda se daňové přiznání jeví pravdivě a zda lze na základě údajů v něm obsažených vyměřit daň. Při této kontrole správce daně zjišťuje, zda tvrzení daňového subjektu korespondují s příloženými listinami a nevykazují logické excesy, zda jsou výpočty uvedené v daňovém přiznání správné, a podobně. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu ve vztahu k § 143 (zvýraznění doplněno soudem), „[n]e vždy daňový subjekt tvrzení své daně provede perfektně, stejně tak jako kapacita státních orgánů neumožňuje komplexní audit, tedy jednoznačné prokázání tvrzené daňové povinnosti před jejím primárním stanovením, a tak po zákonem stanovenou dobu existují další možnosti dodatečného vyměření, tj. doměření daně.“ Daňovým orgánům proto podle názoru soudu nelze vytýkat, že před vlastním stanovením daně nezkoumaly, zda žalobkyně postupovala při tvorbě zákonné rezervy správně a zda je tato rezerva výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) daňového řádu, když daňové přiznání ani neposkytuje pro takové zkoumání dostatek údajů. Z těchto důvodů soud nepřisvědčil žalobkyni v tom, že měla být před vyměření daně vydána výzva k prokázání skutečností podle § 89 odst. 1 daňového řádu.
44. Vyměření daně podle § 139 daňového řádu není podle názoru soudu nesprávné, ani nepředstavuje domnělé obcházení zákona. Postup finančního úřadu při vyměření daně naopak pokládá soud za plně souladný s právními předpisy a nespatřuje v něm žádné nedostatky, natož pak důvody nezákonnosti následného doměřovacího řízení, daňové Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kontroly a dodatečného platebního výměru. Na tomto závěru soudu nic nemění ani skutečnost, že v případě vyměření daně v té výši, jaká byla žalobkyni následně doměřena, by žalobkyni nevznikla povinnost platit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobkyně by měla mít na paměti, že doměření daně je primárně důsledkem toho, že při tvorbě rezervy nedodržela podmínky stanovené zákonem o rezervách, jak bude vysvětleno níže, což ostatně sama připustila, a zároveň důsledkem toho, že v průběhu daňové kontroly neprokázala splnění podmínek daňové uznatelnosti vytvořené rezervy. Obě tyto skutečnosti jdou výhradně k tíži žalobkyně a nelze je přenášet na daňové orgány vytvářením teoretických konstrukcí o tom, jak měly tyto skutečnosti prověřovat před vyměření daně, když k tomu neexistoval žádný důvod. Finanční úřad tedy naprosto legitimně vyměřil žalobkyni daň podle § 139 daňového řádu na základě daňového přiznání a teprve následně v rámci globálního prověřování tvorby a čerpání zákonných rezerv začal zkoumat dodržení zákonných podmínek, což vedlo k oprávněnému dodatečnému stanovení daně. Daňové orgány tedy neporušily ani § 5 odst. 1, ani § 89 odst. 1, ani § 139 daňového řádu, a nezkrátily tím žalobkyni na jejích právech.

45. K námitce žalobkyně poukazující na počet úředních osob oprávněných vykonávat daňovou kontrolu soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že z daňového řádu nevyplývá žádné omezení počtu osob, které se mohou na projednávání a rozhodování věci podílet. Počet osob, který žalobkyně pokládá za nepřiměřeně vysoký, sám o sobě z povahy věci nemůže vést k porušení § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť počet oprávněných osob nemá vliv na to, jak správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob, ani do jaké míry tyto subjekty zatěžuje. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že finanční úřad postupoval při zahájení daňové kontroly plně v souladu se zákonem, naprosto oprávněně a přiměřeně byly i výzvy k prokázání skutečností mající za cíl, aby žalobkyně doložila oprávněnost a správnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách, i veškeré další úkony v průběhu daňové kontroly. Soud nesdílí ani názor žalobkyně, že byla daňovou kontrolou zatěžována nepřiměřeně dlouhou dobu, když v období nečinnosti daňových orgánů v průběhu daňové kontroly po ní nebylo nic požadováno, tudíž nebyla nijak zatěžována, a sama se ani urychlení daňové kontroly nedomáhala. Soudu ani není zřejmé, v jakém směru mohlo být žalobkyni k tíži přičítáno porušení § 7 odst. 1 daňového řádu spočívající v průtazích na straně daňových orgánů, když samotná jejich nečinnost neměla žádný vliv na výsledek daňové kontroly, ani na výši doměřené daně či sděleného penále.
46. Dále se soud zaměřil na námitky zpochybňující provedená místní šetření z důvodu nepřítomnosti žalobkyně při jejich provádění. V této souvislosti považuje soud za potřebné zdůraznit, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2012 finanční úřad uvedl, že z žádného předloženého důkazního prostředku není zřejmé, v jakém katastrálním území a na jakých pozemcích se daný hmotný majetek nachází a zda se jedná o hmotný majetek ve vlastnictví žalobkyně, tudíž finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o tom, že je rezerva na opravu hmotného majetku vytvořena v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona o rezervách. Finanční úřad tak splnil svou důkazní povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Důkazní břemeno se tak přeneslo na žalobkyni, která byla povinna prokázat oprávněnost a správnost tvorby

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách, ostatně k tomu byla také v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzvána. Žalobkyně ovšem ve vztahu k některým částem hmotného majetku, k němuž vytvořila zákonnou rezervu, neprokázala vlastnické právo (některé pozemky, které měly být oploceny, nebyly ve vlastnictví žalobkyně), ani jiné právo, které by ji opravňovalo k tvorbě rezervy podle § 7 odst. 1 zákona o rezervách. Lze tedy konstatovat, že žalobkyně v tomto směru neunesla důkazní břemeno.

47. Z uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že žalobkyně navzdory výzvě finančního úřadu neprokázala, že byly splněny podmínky pro tvorbu rezervy stanovené v § 7 odst. 1 zákona

o rezervách. Žalobkyně sice doložila vlastnické právo k některým pozemkům, na nichž se mělo nacházet oplocení (hmotný majetek), k jehož opravám mínila vytvořit rezervu, nicméně z dalších podkladů, které předložila, vyplývá, že část předmětných pozemků je ve vlastnictví jiných osob. Žalobkyně tedy neprokázala existenci svého vlastnického práva k části pozemků, ani nedoložila, že je nájemcem hmotného majetku a je k jeho opravám smluvně zavázána. Žalobkyně rovněž neprokázala existenci oplocení, tj. hmotného majetku, na jehož opravy vytvořila zákonnou rezervu. Za situace, kdy žalobkyně na prokázání těchto skutečností v daňovém řízení zcela rezignovala (srov. její vyjádření ze dne 9. 10. 2014), dospěl soud k závěru, že neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti vytvoření rezervy a jejího uplatnění jako nákladu (výdaje) ve zdaňovacím období roku 2010. Z tohoto důvodu považuje soud výsledky daňové kontroly i na ně navazující dodatečný platební výměr za zcela správné, a to bez ohledu na provedená místní šetření.

48. Soud také připomíná, že podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách platí, že „[v]e zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší v následujícím zdaňovacím období. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“ Poslední den pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 připadl na 1. 7. 2011, tudíž bylo třeba, aby v tento den byly peněžní prostředky složeny na samostatném účtu v bance, a to v plné výši rezervy. Tuto povinnost žalobkyně nesplnila, neboť sice dne 27. 6. 2011 převedla na samostatný účet v bance částku 1 900 000 Kč, nicméně již dne 1. 7. 2011 z tohoto účtu vybrala částku 300 000 Kč a převedla na jiný účet částku 50 000 Kč, tudíž ke dni 1. 7. 2011 byla na účtu rezervy jen částka 1 550 000 Kč, nikoli 1 900 000 Kč. Stejně tak žalobkyně nesplnila ani podmínku, že peněžní prostředky mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena, když sama finančnímu úřadu dne 21. 11. 2011 sdělila, že byly použity na provozní a investiční účely (chaty, betonování u farmy), tj. nikoli na opravy oplocení. Za situace, kdy žalobkyně neprokázala oprávněnost tvorby

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rezervy, nebyla podle názoru soudu oprávněna postupovat podle § 7 odst. 4 věty druhé zákona o rezervách a předmětnou rezervu rozpustit ve zdaňovacím období roku 2011. Soud nicméně zdůrazňuje, že také skutečnost, že žalobkyně pouhý jeden den po podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 začala čerpat rezervu na jiné účely, než deklarovala při jejím vytváření, a že prakticky celou částku odpovídající vytvořené rezervě z předmětného účtu vyčerpala v období od 1. 7. 2011 do 12. 8. 2011 na jiné účely, významně zpochybňuje její úmysl vytvořit rezervu na opravu oplocení, jehož existenci neprokázala, a spíše nasvědčuje účelovosti vytvoření rezervy ve snaze odložit část daňové povinnosti na pozdější zdaňovací období.

49. Sama žalobkyně navíc ve svých podáních ze dne 8. 10. 2014 a 9. 10. 2014 uznala své pochybení spočívající v předčasném převodu prostředků z účtu rezervy a uvedla, že doměření rezervy za rok 2010 nerozporuje a že za dané situace důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti tvorby rezervy dokládat nebude. Při zohlednění všech uvedených skutečností, zejména důkazního břemene na straně žalobkyně a žalobkyní uznaného porušení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dospěl soud k závěru, že ani případná přítomnost žalobkyně při místních šetřeních by nemohla nic změnit na výsledku daňové kontroly a dodatečném platebním výměru.
50. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, dostupném na www.nssoud.cz, „[z]ákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví na rozdíl například od výsledku svědka výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření, ani tomu odpovídající povinnost správce daně předem vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření (srov. § 96 odst. 5 daňového řádu). To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‚mapování terénu‘ (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005). Nutnost přítomnosti daňového subjektu na místním šetření nelze dovodit ani z § 82 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu ... Výše uvedená ustanovení pouze stanoví povinnosti daňového subjektu, resp. oprávnění správce daně, v případě, že je daňový subjekt místnímu šetření přítomen. Z povinností daňového subjektu pro případ jeho přítomnosti na místním šetření nelze nijak dovodit paušální povinnost správce daně daňový subjekt o místním šetření dopředu vyrozumět. Pokud jde o § 83 odst. 3 daňového řádu, ani z něj nelze dovodit povinnost správce daně o místním šetření dopředu informovat daňový subjekt, neboť z textu ustanovení nijak neplyne, že se daňový subjekt musí vždy místního šetření zúčastnit ... I přes výše uvedené je ovšem již ze samotného textu § 78 odst. 2 daňového řádu zřejmé, že provádění vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem představuje výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Oprávnění správce daně je totiž výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Výše uvedená východiska odpovídají i rozhodovací praxi NSS. Ta jasně stanovila, že místní šetření není nezákonné jenom proto, že se ho daňový subjekt nezúčastnil, protože o něm nebyl dopředu vyrozuměn (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011-97, a ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31). Nepřítomnost daňového subjektu z důvodu jeho nevyrozumění má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn. Pokud tomu tak je, nelze k nezákonně zjištěným skutečnostem přiblížit, nicméně správní orgán může vycházet z poznatků zjištěných samotným místním šetřením (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 AfS 95/2012-37, který řešil rozdíl mezi zákonně získanými poznatky z listin získaných při místním šetření bez přítomnosti daňového subjektu a nezákonně získanými poznatky z výsledků konaných při místním šetření, o kterých měl daňový subjekt být vyrozuměn dopředu a měl právo se jich zúčastnit).“

51. Vycházejí z citovaného judikátu, se kterým se zdejší soud plně ztotožňuje, lze konstatovat, že provedená místní šetření nejsou nezákonná jen proto, že se jich žalobkyně nezúčastnila, protože nebyla o jejich konání předem vyrozuměna. Při místních šetřeních nebyli vyslýcháni svědkové, ani nebyly prováděny jiné důkazní prostředky, jejichž provedení by se žalobkyně musela osobně účastnit. Finanční úřad toliko pořídil fotodokumentaci zachycující existenci a stav, resp. neexistenci oplocení, na jehož opravy žalobkyně vytvořila zákonnou rezervu. Soud zdůrazňuje, že nebylo povinností daňových orgánů prokazovat neexistenci oplocení, ale naopak to byla žalobkyně, kdo nesl důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu zákona o rezervách, což zahrnuje i prokázání existence předmětného hmotného majetku, jež měl být z prostředků rezervy opravován. Dále soud konstatuje, že fotografie pořízené při místních šetřeních a popsané v příslušných úředních záznamech byly založeny do správního spisu, a žalobkyně tak měla možnost se s nimi seznámit, vyjádřit se k nim a případně navrhnout důkazní prostředky, jimiž by je zpochybnila. To však žalobkyně neučinila a naopak v podání ze dne 9. 10. 2014 výslovně uvedla, že důkazní prostředky předkládat nebude. Za dané situace by podle názoru soudu bylo přehnaně formalistické rušit napadené rozhodnutí jen proto, že finanční úřad žalobkyni neumožnil účast na místních šetřeních, jejichž případné neuskutečnění by nemělo žádný vliv na výsledek daňové kontroly a dodatečný platební výměr. Námitkám napadajícím nepřítomnost žalobkyně při místních šetřeních proto soud nepřisvědčil.
52. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 24. ledna 2018

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)