



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **R. M.**, bytem P. 4, P. p. 4, zastoupený Ing. J. R., daňovou poradkyní se sídlem L., K. 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.9.2015, č.j. 30180/15/5200-10423-705778,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11.9.2015, č.j. 30180/15/5200-10423-705778, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 5.12.2011, č.j. 101451/11/299921703762.

I. Podstata věci

Rozhodnutím Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 5.12.2011, č.j. 101451/11/299921703762, byla žalobci podle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném v roce 2007 (dále jen „zákon o dani silniční“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dodatečně vyměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2007 v částce 585 120 Kč a současně mu podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. 117 024 Kč.

Žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 11.9.2015, č.j. 30180/15/5200-10423-705778, rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 5.12.2011 č.j. 101451/11/299921703762, změnil tak, že byla žalobci doměřena daň silniční za rok 2007 ve výši 561 420 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 112 284 Kč.

II. Shrnutí žaloby

Podle žalobce bylo právo vyměřit silniční daň za období roku 2007 prekludováno. Poukazuje k tomu na § 47 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2009. Podle žalobce nelze protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 15.9.2009 považovat za úkon, který by zahajoval nový běh lhůty. Daňová kontrola totiž byla protokolárně zahájena s J. K., která k takovému jednání nebyla zmocněna. Plnou mocí ze dne 25.1.2005 byla zmocněna pro řízení na Finančním úřadě v Jablonci nad Nisou a nikoli pro daňové řízení či daňovou kontrolu. ZSDP rozlišuje mezi daňovým řízením a řízením (§ 2 odst. 1 tohoto zákona). Navíc ústní jednání o zahájení daňové kontroly konané dne 13.10.2009 bylo pouze formálním úkonem, který nesměřoval ke zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. K tomu žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, sp.zn. 5 Afs 36/2003. Podle žalobce musí úkon přerušující lhůtu vycházet z určitých pochybností správce daně o správnosti postupu daňového subjektu. Správce daně žalobce toliko seznámil s tím, že u něho bude probíhat kontrola. Žádné další úkony související s kontrolou však nekonal.

Podle žalobce úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP není ani pouhé zahájení kontroly, pokud není současně zahájeno vyměřovací řízení. Daňovou kontrolou se totiž zjišťuje či prověřuje daňový základ a nikoli vyměřuje nebo doměřuje daň. Žalobce v této souvislosti zpochybňuje závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp.zn. 2 Afs 69/2004, a zdůrazňuje, že úkonem, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, může být jen takový úkon, kterým bude najisto (nikoli možná) vyměřena daň.

Při ústním jednání nebyly žalobci ze strany správce daně sděleny žádné pochybnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 1835/07 Sb. Ani ve spisu se nenachází listina, která by zachycovala přezkoumatelnou úvahu a důvody, proč je daňová kontrola u žalobce zahajována. Žalovaný měl *ex offio* zkoumat, zda byla daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem.

Žalobce rovněž napadal nezákonnost ukončení daňové kontroly a nezákonnost výzvy ze dne 6.8.2015, která byla doručena jeho zástupkyni dne 16.8.2015.

Žalobce také namítal, že mu byla daňová povinnost vyměřena v rozporu se skutkovým stavem, neboť prokázal, že vozidla byla používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti pozemních komunikací. V případě návěsu „X“ nelze zjistit, jak byla stanovena daňová povinnost. Požadavek správce daně, aby žalobce předložil technické průkazy, je za situace, kdy již žalobce vozidla nevlastní, nereálný. Výše daně stanovená u starších vozidel tak je v rozporu s č. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť stanovená daň je vyšší, než hodnota předmětu daně.

Podle žalobce mu byla daň doměřena i u vozidel, které nevlastnil a nebyl tedy ve vztahu k nim poplatníkem daně. Tuto námitku konkretizoval v replice, kde uvedl, že se jedná o vozidla RZ „X“ a „X“.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení jak napadeného, tak jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za zákonné.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadená rozhodnutí byla přezkoumána v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování odvolacího orgánu postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Žaloba není důvodná.

IV.a

Žalobce předně namítal, že bylo právo doměřit daň prekludováno. S touto námitkou soud nesouhlasí.

Prekluzivní lhůta v daném případě počala běžet za účinnosti ZSDP. V souladu s § 47 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2009 nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odst. 2 tohoto ustanovení, byli-li před uplynutím lhůty pro doměření daně učiněny úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Tam, kde lhůta pro doměření daně neskončila do 1.1.2011, se běh a délka lhůty řídí daňovým řádem, jenž rovněž stanoví obecnou tříletou prekluzivní lhůtu (§ 148 daňového řádu), a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu. Počátek běhu lhůty se však bude posuzovat podle § 47 odst. 1 ZSDP. Ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je pak stanoveno zachování právních účinků právních skutečností, které měly vliv na běh lhůty a nastaly před 1.1.2011. Dle tohoto ustanovení jsou tak zachovány právní účinky učiněných úkonů správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, v důsledku nichž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

V daném případě byla doměřována silniční daň za rok 2007. Přiznání k této dani měl žalobce povinnost podat do 31.1.2008. Lhůta k vyměření daně tak započala na konci roku 2008 a uplynula by na konci roku 2011. Dne 15.9.2009 však správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu. Nastaly tak účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP, neboť daňová kontrola je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP a jejím zahájením došlo k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet znovu od konce roku 2009.

Pokud žalobce namítá, že daňová kontrola není úkonem přerušujícím lhůtu k doměření daně, zdejší soud s ním nesouhlasí. Soud se naopak ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 21.4.2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, www.nssoud.cz (s nimiž žalobce polemizuje), kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 ZSDP), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly“.

Účinky daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty zůstaly podle § 264 odst. 4 daňového řádu zachovány. Lhůta k doměření daně by tak uplynula na konci roku 2012. Již v létě 2012 (12.7.2012) však bylo vydáno a žalobci doručeno rozhodnutí ze dne 27.6.2012, č.j. 2978/12-1400-701942, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5.12.2011.

Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.

Podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu je řádným opravným prostředkem mj. odvolání.

V daném případě došlo k oznámení rozhodnutí ze dne 27.6.2012, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5.12.2011, v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (neboť ta by uplynula na konci roku 2012) a lhůta pro stanovení daně se tedy prodloužila o 1 rok (do konce roku 2013).

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2012 však podal žalobce žalobu ke zdejšímu soudu. Soudní řízení začalo dne 27.8.2012 a bylo ukončeno rozsudkem ze dne 5.6.2014, sp.zn. 62 Af 82/2012, který nabyl právní moci dne 16.6.2014. Tímto rozsudkem bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2012 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Obdobnou úpravu obsahuje i § 41 s.ř.s.

Lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 31.12.2013, tedy neběžela po dobu soudního řízení (tj. ode dne 27.8.2012 do 16.6.2014). Současně z ní zbýval 1 rok a 126 dnů (což je doba ode dne 27.8.2012, kdy přestala lhůta běžet, do dne 31.12.2013, kdy měla uplynout). Po skončení soudního řízení (po právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 5.6.2014) běh této lhůty pokračoval a lhůta by uplynula dne 21.10.2015. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno již dne 11.9.2015, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

Argumentuje-li žalobce tím, že rozhodnutí o odvolání není rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, lze s ním souhlasit. V daném případě však nedošlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, nýbrž podle písm. d) tohoto ustanovení (tj. proto, že došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku, nikoli proto, že by bylo

vydáno rozhodnutí o stanovení daně), a to bez ohledu na to, co má žalovaný uvedeno v „pracovním listu“ ve spisu.

Domnívá-li se žalobce, že pokud bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 27.6.2012 soudem zrušeno, nelze na ně jako na rozhodnutí nahlížet, nemůže s ním soud souhlasit. Byť bylo toto rozhodnutí soudem zrušeno a již neexistuje, stalo se tak až rozsudkem soudu ze dne 5.6.2014. V době vydání rozhodnutí (dne 27.6.2012) se jednalo o rozhodnutí, které mělo veškeré účinky (tedy i účinek prodlužující lhůtu ke stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d/ daňového řádu).

Pokud jde o žalobcem tvrzené průtahy, kterých se měl žalovaný dopustit v odvolacím řízení, tak ty nemají na běh lhůty pro stanovení daně ani na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. Měl-li žalobce za to, že je žalovaný při vydávání napadeného rozhodnutí liknavý či nečinný, měl využít institutů na ochranu proti nečinnosti, které mu daňový řád (a případně i s.ř.s.) poskytuje.

Daň tak byla vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

IV.b

Pokud jde o žalobcovu námitku, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem, soud zjistil ze správního spisu následující rozhodné skutečnosti.

Žalobce udělil dne 25.1.2005 obecnou plnou moc k zastupování žalobce „v řízení na Finančním úřadě v Jablonci nad Nisou“ J. K. Správci daně bylo zplnomocnění dáno na vědomí dne 31.3.2005 (není tedy pravdou, že by správní spis neobsahoval plnou moc; ta je zde ve fotokopii založena /nebylo tedy třeba provádět důkaz touto plnou mocí/). Ze správního spisu dále plyne, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly č.j. 74984/09/1879931506628 ze dne 15.9.2009 oznámil správce daně zahájení daňové kontroly u žalobce mimo jiné daně silniční za rok 2007 právě J. K. V protokolu je uvedeno, že se tak děje na základě zmíněné plné moci. Dále je zřejmé, že J. K. na výzvy správce daně překládala účetní doklady žalobce, se správcem daně jménem žalobce komunikovala a některých následně konaných ústních jednání se účastnila spolu se žalobcem (např. jednání dne 13.1.2010). Dne 22.3.2010 sdělila J. K. správci daně, že plnou moc k zastupování žalobce udělenou jí dne 31.3.2005 vypovídá, dále se některých ústních jednání účastnila jako třetí osoba (jako účetní žalobce, vůči níž žalobce zprostil správce daně povinnosti mlčenlivosti).

K udělení plné moci a zahájení daňové kontroly došlo ještě za účinnosti ZSDP.

Podle § 10 odst. 3 ZSDP se může daňový subjekt dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah

zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Podle § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Podle § 21 odst. 1 ZSDP bylo řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.

Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“ v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správy daně“ dle § 1 odst. 1, odst. 2 ZSDP lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně. Jelikož správa daně (§ 1 odst. 2 ZSDP), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle ZSDP splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než že správce daně byl na základě udělené plné moci oprávněn v daném případě při zahájení daňové kontroly daně silniční jednat s J. K., jakožto žalobcovou zástupkyní podle § 10 odst. 3 ZSDP. Vymezení zastupování k řízení před správcem daně zahrnuje samozřejmě též zastupování v daňovém řízení. Je přitom zcela nerozhodné, že si žalobce sám podepisoval a podával daňová přiznání.

Tvrzení žalobce, že J. K. zastupovala v rozhodnou dobu i jiný daňový subjekt, což bylo v rozporu s § 11 odst. 3 ZSDP, nemá na právě uvedené žádný vliv. I kdyby tomu tak bylo, správce daně v daném případě nevyloučil J. K. ze zastupování žalobce a naopak s ní jako se zástupkyní žalobce jednal. Je přitom nerozhodné, zda správce daně o tom, že J. K. zastupuje ještě další daňový subjekt, věděl či nikoli, i to, že se k této skutečnosti v napadeném rozhodnutí nevyjádřil a ve spisu o tom není obsažen úřední záznam. Nebylo tedy třeba provádět důkaz tímto úředním záznamem, jak požadoval žalobce.

V daném případě ze spisu rovněž vyplynulo, že jak J. K., tak žalobce se při zahájení daňové kontroly a v celém průběhu daňového řízení chovali tak, že generální plná moc ze dne 31.3.2005, na základě které správce daně s J. K. jako se zástupkyní žalobce od počátku daňové kontroly jednal, je platná a nebyla vypovězena. Žalobce si byl zastoupení J. K. vědom a byl s ním evidentně srozuměn, nijak ho při zahájení daňové kontroly ani v jejím průběhu nezpochybňoval, u některých ústních jednání byl přítomen společně se zástupkyní a ani tehdy její jednání nijak nenapadal, nevystupoval

proti němu. Žalobní obranu postavenou na tom, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s osobou, která k zastupování pro daňovou kontrolu nebyla zmocněna, tedy soud považuje za nepřipadnou a účelovou, žalobce nebyl nijak postupem správce daně na svých právech zkrácen.

Okamžik a způsob zahájení daňové kontroly ZSDP nedefinoval. O zahájení daňové kontroly dle § 16 odst. 1 ZSDP byl obvykle sepsán protokol o ústním jednání, v němž správce daně v souladu s § 12 odst. 1 a 2 ZSDP zachytil okamžik zahájení daňové kontroly a její předmět, tj. uvedení konkrétního druhu kontrolované daně za určité zdaňovací období. Přitom je třeba při posouzení zahájení daňové kontroly mít na zřeteli, že za zahájení daňové kontroly se nepovažuje pouze formální zahájení daňové kontroly, po kterém nenásleduje faktické prověřování základu daně a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně ze strany správce daně.

V souzeném případě nebylo zahájení daňové kontroly daně silniční formální, neboť dne 2.11.2009 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností a prokázání skutečností ve vztahu k této dani (konkrétně měl mj. předložit smlouvy se správcí komunikací, včetně příslušných dokladů, o skutečně provedené údržbě silnic). Dne 24.11.2009 se uskutečnilo ústní jednání k projednání této výzvy a dne 4.12.2009 byla vydána další výzva k odstranění pochybností a prokázání skutečností, k jejímuž projednání se uskutečnilo dne 20.1.2010 další jednání. Takový postup správce daně není rozhodně formálním, neboť správce daně začal ihned s činností směřující k prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu § 16 odst. 1 ZSDP.

K námitce, že nezákonnost zahájení daňové kontroly způsobuje absence konkrétních pochybností správce daně o správné výši přiznané daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp.zn. 1835/07, soud uvádí následující. Názor o nutnosti konkrétních pochybností ohledně správnosti přiznané daně vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 byl již konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009 - 46, (publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009 - 52, (publ. in Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22.12.2009, č.j. 1 Afs 84/2009 - 90, či rozsudek ze dne 24.3.2010, č.j. 8 Afs 7/2010 - 70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8.11.2011 sp.zn. Pl. ÚS - st. 33/11 vyslovil, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcí daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku*

porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost“.

Je třeba tedy uzavřít, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 15.9.2009 nečiní ze zahájení daňové kontroly formální úkon správce daně.

Pokud se žalobce dovolává toho, že žalovaný měl zkoumat, jaké důvody vedly správce daně k zahájení daňové kontroly u žalobce a zda to byly důvody zákonné, nezbyvá než odkázat na již řečené, tj. že daňová kontrola je v rámci správy daní kontrolním nástrojem správce daně k prověření či zjištění daňového základu a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně, správce daně nemusí při jejím zahájení disponovat konkrétními pochybnostmi či zjištěními o nesprávném stanovení základu daně a její zahájení u daňového subjektu samo o sobě nemá difamující účinky. Žalovaný tak nebyl povinen přezkoumávat důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly.

Jestliže žalobce namítá, že mu nejsou známy důvody jejího zahájení, jedná se z hlediska posouzení zákonnosti zahájení této kontroly o skutečnost zcela nepodstatnou. Podstatné v daném případě bylo, že byla daňová kontrola zahájena řádně a včas, že byl žalobce ve výzvěch navazujících na protokol o zahájení daňové kontroly poučen o tom, jaké skutečnosti je povinen prokázat, a dokonce i o tom, jakými doklady tak může učinit. Zdejší soud tedy uzavírá, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 15.9.2009 a správce daně při zahájení daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem.

IV.c

Dále se soud zabýval tvrzenou nezákonností ukončení daňové kontroly.

Daňová kontrola byla zahájena podle ZSDP. Vzhledem k tomu, že před jejím ukončením došlo k nabytí účinnosti daňového řádu, byla v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu dokončena podle daňového řádu.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 4 tohoto ustanovení podepisuje zprávu o daňové kontrole kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému

subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (odst. 5). Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (odst. 6).

Ze spisu k tomu vyplynulo, že dne 13.10.2010 byla správci daně předložena plná moc, kterou žalobce zmocnil Ing. J. R. mj. k tomu, aby za něho jednala ve věci daně silniční. Správce daně předvolal tuto zástupkyni žalobce k jednání na 3.11.2010. Zástupkyně se přípisem ze dne 2.11.2010 z jednání omluvila z důvodů pracovní neschopnosti (doložila též „rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti“). Současně požádala správce daně, aby ústní jednání „bylo svoláno až po 10.12.2010“. Správce daně tedy zástupkyni žalobce předvolal na 15.12.2010. Podáním ze dne 14.12.2010 se zástupkyně opět omluvila s tím, že její pracovní neschopnost byla prodloužena (doložila opět „rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti“). Správce daně tedy zástupkyni žalobce předvolal na 27.1.2011. Tohoto dne proběhlo ústní jednání, jehož se zástupkyně žalobce účastnila. Správce daně stanovil na základě dohody se zástupkyní lhůtu k vyjádření v délce 20 dní. Zástupkyně podáním ze dne 12.2.2011 sdělila, že lhůtu není schopna splnit, neboť jí podle jejího názoru nebyl zpřístupněn celý daňový spis.

Výzvou doručenou zástupkyni dne 12.5.2011 byla Ing. J. R., jako zástupkyně žalobce, vyzvána podle § 100 odst. 1 daňového řádu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění při kontrole daně silniční za roky 2006 a 2007, které se mělo uskutečnit dne 1.6.2011. Podáním ze dne 31.5.2011 zástupkyně sdělila, že se z jednání omlouvá z důvodu „léčebného programu dne 1.6.2011“. Dále uvedla, že není osobou zúčastněnou na správě daní. Pouze taková osoba přitom může být předvolávána podle § 100 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu se zástupkyně proti obsahu výzvy odvolává. Rozhodnutím ze dne 7.6.2011 bylo řízení o odvolání proti výzvě podle § 100 daňového řádu zastaveno.

Dne 17.6.2011 doručil správce daně zástupkyni žalobce sdělení výsledku kontrolního zjištění spolu s úředním záznamem o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění při kontrole daně silniční (21 stran). Dne 18.11.2011 pak byla zástupkyni žalobce doručena zpráva o daňové kontrole, v níž bylo mj. uvedeno, že odvolání zástupkyně žalobce proti výzvě podle § 100 daňového řádu

žalovaný posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, a proto zprávu poslal daňovému subjektu.

V daném případě byl tedy daňový subjekt zastoupen Ing. J. R., která jej v daňovém řízení (i při daňové kontrole daně silniční) zastupovala. Podle § 25 odst. 2 daňového řádu *a contrario* v takovém případě komunikuje správce daně se zástupcem daňového subjektu, krom situací, kdy je osobní účast zastoupeného daňového subjektu nezbytná. Správce daně tedy zcela správně vyzval k seznámení se s kontrolním zjištěním zástupkyni žalobce. Jasně zde také uvedl, že vyzývá Ing. J. R., jakožto zástupkyni žalobce, k seznámení se s kontrolním zjištěním podle § 88 daňového řádu. Pokud pak v záhlaví předvolání uvedl, že zástupkyni předvolává podle § 100 daňového řádu (předvolání osoby zúčastněné na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná), nic to nemění na tom, že z předvolání bylo zcela zřejmé, že je Ing. J. R. předvolávána jako zástupkyně žalobce i z jakého důvodu. V tomto správce daně nepochybil.

Zdejší soud však v rozsudku ze dne 5.6.2014, č.j. 62 Af 82/2012-101, dospěl k závěru, že nedostavení se zástupkyně žalobce a její odvolání proti předvolání nebylo vyhýbání se projednání zprávy o kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu a nebylo tak možno žalobci zaslat zprávu o daňové kontrole poštou. Soud zdůraznil, že slovní obrat „vyhýbá-li se jejímu projednání“ svědčí o nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání daňového subjektu. Ta však v daném případě dle soudu nenastala, neboť zástupkyně žalobce byla k projednání zprávy o kontrole vyzvána toliko jednou. Jak soud uvedl v citovaném rozsudku, „*z jednání se sice omluvila, nicméně tvrzení o „léčebném programu“ v den nařízeného jednání blíže nekonkretizovala, ani nedoložila. Navíc svoji omluvu doručila správci daně až v den konání jednání. Za této situace nelze považovat takovou omluvu za řádnou. S ohledem na požadavek opakovanosti vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole však měl správce daně zástupkyni žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole předvolat znovu. Pokud by se i tentokrát nedostavila bez řádné omluvy, mohl následně zprávu o daňové kontrole zaslat poštou. Tak tomu ale v daném případě nebylo.*

Z uvedeného tedy plyne, že správce daně zprávu o daňové kontrole žalobci zaslal předčasně. Žalobce tak nebyl seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole před jejím projednáním, přičemž k jejímu projednání následně ani nedošlo, zároveň však nebyly splněny podmínky stanovené § 88 odst. 5 daňového řádu pro zaslání zprávy žalobci poštou“.

Soud tedy rozhodnutí tehdejšího žalovaného ze dne 27.6.2012, č.j. 2978/12-1400-701942, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ten sdělením ze dne 6.3.2015 pozval žalobce prostřednictvím jeho zástupkyně k „seznámení s vyhledávací činností správce daně, s provedeným vyhodnocením důkazních prostředků souvisejících s odvolacím řízením“ a k projednání zprávy o daňové kontrole daně

silniční za rok 2007. Termín jednání navrhl na 25.3.2015 v 9:00 hod. v budově Finančního úřadu pro Liberecký kraj, pracoviště v Semilech. Žalobce současně vyzval, ať tento termín buď potvrdí, nebo navrhne jiný. Tato písemnost byla zástupkyni žalobce doručena dne 6.3.2015.

Výzvou ze dne 25.3.2016 byl žalobce vyzván k uplatnění práva dle § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu na projednání zprávy o daňové kontrole daně silniční za období 2006 a 2007. Žalobce byl vyzván, aby se dostavil dne 13.4.2015 do budovy Finančního úřadu pro Liberecký kraj, pracoviště v Semilech. Zároveň byl poučen o následcích nedostavení se ve smyslu § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu. Tato písemnost byla dne 25.3.2015 doručena žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně.

Téhož dne obdržel žalovaný omluvu žalobcovy zástupkyně z jednání ze dne 25.3.2015. Důvodem nedostavení se měla být nenadálá závada na vozidle zástupkyně, která musela vůz ponechat v autoopravně a nemohla se tak na jednání dostavit. Zástupkyně žalobce rovněž uvedla, že žádá o poučení o procesní situaci. Není ji totiž zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení bude projednána zpráva o daňové kontrole za období roku 2007 v odvolacím řízení ani jaká zpráva má být projednána, neboť jí není zřejmé, že by jakákoli daňová kontrola probíhala. Požádala o stanovení nového termínu ve lhůtě alespoň 20 dní poté, co bude seznámena se skutečným předmětem jednání. Zároveň požádala o korespondenční nahlédnutí do spisu dle § 66 daňového řádu.

Dne 7.4.2015 zaslal žalovaný zástupkyni žalobce protokol o zahájení daňové kontroly č.j. 74984/09/187931506628, dodatečný platební výměr ze dne 5.12.2011 na daň silniční za rok 2007, odvolání žalobce proti němu a rozsudek zdejšího soudu ze dne 5.6.2014, č.j. 62 Af 82/2012-101. Téhož dne byly tyto písemnosti doručeny žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně.

Dne 13.4.2015 se zástupkyně žalobce omluvila z jednání ze dne 13.4.2015, neboť téhož dne nahlíží do spisu jiného klienta, a podala stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Zprávu o daňové kontrole považuje za neprojednatelnou, neboť jí dosud nebylo sděleno nic k procesní situaci. Není ji zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení bude projednána zpráva o daňové kontrole za období roku 2007 v odvolacím řízení ani jaká zpráva má být projednána, neboť není zřejmé, že by jakákoli daňová kontrola probíhala.

Dne 28.4.2015 obdržel žalobce prostřednictvím zástupkyně vyrozumění o výsledku šetření stížnosti dle § 261 odst. 5 daňového řádu s tím, že správce daně postupoval v souladu se zákonem; mj. zde bylo uvedeno, že z listin zaslaných zástupkyni žalobce dne 7.4.2015 byl stav řízení zcela zřejmý.

Dne 29.4.2015 zaslal správce daně žalobci prostřednictvím zástupkyně zprávu o daňové kontrole, která byla doručena desátým dnem ode dne dodání (9.5.2015). V průvodním přípisu správce daně uvedl, že tak činí podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy z důvodu, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole.

Žalobce má za to, že takový postup nebyl namístě, neboť se jeho zástupkyně z jednání vždy řádně omluvila a navíc nebyla poučena o tom, v jaké fázi daňového řízení se nachází.

Soud však se žalobcem nesouhlasí.

Jak již uvedl v rozsudku ze dne 5.6.2014, č.j. 62 Af 82/2012-101, slovní obrat „vyhýbá-li se jejímu projednání“ (použitý v § 88 odst. 5 daňového řádu) svědčí o nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání daňového subjektu. V daném případě byl žalobce prostřednictvím své zástupkyně vyzván k seznámení se se zprávou o daňové kontrole poprvé dne 12.5.2011 (seznámení se mělo konat dne 1.6.2011). Zástupkyně se podáním ze dne 31.5.2011 z jednání omluvila z důvodu „léčebného programu dne 1.6.2011“. Jak soud uvedl již v rozsudku ze dne 5.6.2014, tuto omluvu nelze považovat za řádnou, neboť ji zástupkyně žalobce blíže „nekonkretizovala, ani nedoložila. Navíc svoji omluvu doručila správci daně až v den konání jednání“.

Následně byl žalobce prostřednictvím své zástupkyně vyzván dne 6.3.2015 (seznámení se mělo konat dne 25.3.2015). I z tohoto jednání se zástupkyně žalobce omluvila až v den konání plánovaného jednání (25.3.2015) s tím, že z důvodu nenadálé závady na vozidle musela vůz ponechat v autoopravně a nemohla se na jednání dostavit. Ani tentokrát však omluvu blíže nekonkretizovala (o jakou závadu se jednalo a v jaké autoopravně musela vůz zanechat), ani ji ničím nedoložila. Tuto omluvu tak rovněž nelze považovat za omluvu řádnou.

Správce daně vyzval žalobce prostřednictvím zástupkyně k projednání zprávy o daňové kontrole ještě jednou (výzvou doručenou dne 25.3.2015). Jednání se mělo konat dne 13.4.2015 a opět se nekonalo, neboť se z něho zástupkyně žalobce omluvila, znovu až v den konání plánovaného jednání (13.4.2015). Důvodem tentokrát měla být skutečnost, že téhož dne zástupkyně žalobce nahlíží do spisu jiného klienta. Soud ani tuto omluvu nepovažuje za omluvu řádnou. Předně z toho důvodu, že ji zástupkyně učinila až v den konání plánovaného jednání, navíc ji nijak nedoložila. Rovněž důvod (seznámení se se spisem jiného klienta bez jakékoli bližší konkretizace a zdůvodnění) nepovažuje soud za dostatečný pro to, aby se zástupkyně žalobce nemohla dostavit k projednání zprávy o daňové kontrole v dané věci (z něhož se omlouvala již opakovaně).

Soud tedy souhlasí se žalovaným v tom, že se žalobce opakovaně nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, přestože k tomu byl řádně prostřednictvím

zástupkyně vyzván. Nebylo přitom třeba, aby správce daně žalobce, resp. jeho zástupkyni vyzýval ke konkretizaci omluvy a k jejímu doložení příslušnými listinami. Je to žalobce, zastoupený osobou odborně zdatnou, kdo se z účasti u určitého úkonu omlouvá, a je tedy povinen tak učinit řádně bez toho, aby byl k předložení řádné omluvy vyzýván. Ostatně ani později (poté, co byla zpráva o daňové kontrole projednána zasláním zástupkyni žalobce, a bylo tedy zřejmé, že správce daně ani žalovaný omluvy za řádné nepovažuje), nepředložila zástupkyně žalobce na podporu svých omluv žádné doklady, ani důvody omluv blíže nekonkretizovala. A to přesto, že z rozsudku zdejšího soudu ze dne 5.6.2014, č.j. 62 Af 82/2012-101, jí bylo známo, že nekonkrétní ničím nedoloženou omluvu doručenou správci daně až v den konání jednání nelze považovat za řádnou. Takový přístup zástupkyně žalobce, která i s vědomím právě uvedeného, svoji neúčast omlouvá stále stejně, lze vnímat spíše jako obstrukci než řádnou omluvu z jednání. Nic na tom nemůže změnit ani údajná liknavost žalovaného, na niž poukazuje žalobce. Jak již uvedl soud výše, měl-li žalobce za to, že je žalovaný nečinný, mohl využít institutů k ochraně před nečinností, které mu daňový řád poskytuje.

Žádnou z omluv tedy nepovažoval soud za řádnou a správce daně zcela v souladu se zákonem zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně, neboť se žalobce vyhýbal jejímu projednání. Zpráva o daňové kontrole tedy byla projednána v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu dnem jejího doručení zástupkyni žalobce do datové schránky; téhož dne byla daňová kontrola ukončena. Nebylo přitom povinností správce daně (ani žalovaného) do spisu poznamenávat, že omluvy zástupkyně žalobce nepovažuje za řádné, ani tuto skutečnost žalobci sdělovat.

Na právě uvedeném nic nemění ani účelové námitky žalobce, že mu nebylo nic sděleno k procesní situaci, ve které se nachází, že mu není zřejmé, jaká zpráva o jaké daňové kontrole má být projednána a na základě jakého ustanovení je tak činěno v odvolacím řízení. Soud je toho názoru, že si zástupkyně žalobce byla velice dobře vědoma toho, o jakou zprávu o daňové kontrole se jedná; ostatně správce daně jí k její žádosti veškeré podstatné listiny zaslal (a to včetně rozsudku zdejšího soudu ze dne 5.6.2014, protokolu o zahájení daňové kontroly i dodatečného platebního výměru) a zástupkyně žalobce tak byla dostatečně poučena (postup žalovaného tak nebyl v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 29.9.2011, sp.zn. 8 Afs 12/2011). Nelze tedy souhlasit s tím, že by pro ni postup správce daně byl jakkoli překvapivý. Jestliže žalobce uvádí, že si jeho zástupkyně na základě poskytnutých listin úvahu o probíhajícím řízení neučinila, nelze to přičíst k tíži nikomu jinému než právě zástupkyni žalobce, resp. žalobci.

Zároveň soud považuje za řádný postup žalovaného, který po zrušení rozhodnutí zdejším soudem vyzval správce daně k tomu, aby se žalobcem zprávu o daňové kontrole projednal. Daňové řízení je totiž třeba vnímat jako jeden celek a i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni, tedy i

projednat zprávu o daňové kontrole, která nebyla řádně projednána před vydáním dodatečného platebního výměru – a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo správcem daně, kterému to uloží odvolací orgán (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný tedy neměl (a ani nemohl) rušit dodatečný platební výměr či vyslovovat jeho nicotnost, jak navrhuje žalobce v žalobě, neboť tím by bylo řízení ukončeno, nýbrž zcela v souladu se zákonem zavázal správce daně k tomu, aby se žalobcem zprávu o daňové kontrole řádně projednal. Tak se také stalo. Nebyl to tedy žalovaný (odvolací orgán) nýbrž správce daně, kdo se žalobcem zprávu o daňové kontrole projednával; postup v daném řízení tedy nebyl v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2012, sp.zn. 7 Afs 20/2012.

Již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14.4.2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007, konstatoval, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Citované usnesení rozšířeného senátu je přitom podle názoru zdejšího soudu na danou věc aplikovatelné i přesto, že se vztahuje k ZSDP; právě uvedené se totiž s přijetím daňového řádu nijak nezměnilo. Na zákonnosti výše popsaného postupu žalovaného nic nemění ani žalobcova námitka, že mu nebyla poskytnuta 30 denní lhůta k podání odvolání, neboť mu zpráva o daňové kontrole (odůvodnění dodatečného platebního výměru) byla sdělena až v odvolacím řízení. Předně je třeba uvést, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci poprvé doručena již dne 17.6.2011 (byť nikoli řádně) a žalobce tedy byl s podstatnou částí důvodů doměření daně seznámen. Navíc je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tj. že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoli že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Přestože tedy byla se žalobcem zpráva o daňové kontrole projednána až po vydání dodatečného platebního výměru, nejednalo se o postup nezákonný.

Soud nesouhlasí ani s tím, že mělo být ve zprávě o daňové kontrole (projednané dne 9.5.2015) reagováno na žalobcovy námitky, které uplatnil v předchozím odvolacím řízení a řízení před zdejším soudem. Rovněž soud nepovažuje takové projednání za pouze formální. Přestože byl již dodatečný platební výměr vydán, mohl být změněn napadeným rozhodnutím žalovaného.

Ani při vyřizování stížností žalobce dle § 261 daňového řádu soud neshledal žádné pochybení, které by mohlo jakkoli ovlivnit shora uvedené závěry v žalobcův prospěch. I kdyby skutečně stížnost vyřizovala nesprávná úřední osoba, jak namítá žalobce, nemohlo by to na právě uvedeném nic změnit.

Namítá-li žalobce, že výzva ze dne 6.8.2015 (doručená jeho zástupkyni dne 16.8.2015) je nezákonná, ani v tom mu soud zapravdu nedává. Touto výzvou byl žalobce vyzván k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření v rámci odvolacího řízení.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Pokud žalobce namítá, že mu důkazní prostředky a listiny, s nimiž se měl seznámit, nejsou známy, je třeba uvést, že právě proto jej žalovaný k seznámení s těmito podklady vyzýval. Jestliže žalobci nestačil popis těchto podkladů učiněný v předmetné výzvě, nic mu nebránilo se k žalovanému dostavit a do těchto podkladů nahlédnout. Jestliže tak žalobce neučinil, nelze to přičítat k tíži nikomu jinému než právě jemu.

Dovolává-li se žalobce žádosti o prodloužení lhůty doručené žalovanému dne 1.9.2015, tak v ní žádá o prodloužení lhůty k vyjádření, s tím, že se vyjádří do 15 dnů ode dne, kdy bude s podklady seznámen. Nežádá však o možnost nahlédnout do spisu (ani o zaslání předmětných listin ve fotokopii), ale toliko sděluje, že mu listiny nejsou známy a není tedy schopen se k nim vyjádřit. O prodloužení lhůty žalobce navíc nepožádal dne 31.8.2015, jak uvádí v doplnění žaloby, ale až dne 1.9.2015 (byť již v 00:00:24 hod.), a tedy po uplynutí ve výzvě stanovené lhůty, která uplynula dne 31.8.2015. V tomto duchu také žalovaný o žalobcově žádosti rozhodl a zcela správně ji zamítl rozhodnutím ze dne 7.9.2015.

Za této situace je bezpředmětná žalobcem tvrzená „centralizace“ žalovaného správního orgánu a vzdálenost sídla žalovaného od sídla žalobcovy zástupkyně. Žalobcova zástupkyně totiž žalovaného nepožádala o umožnění nahlédnutí do spisu v sídle správce daně. Žalovaný přitom nebyl povinen tuto možnost žalobci nabízet. V daném případě tím spíše, pokud ve výzvě k seznámení všechny podklady zevrubně popsal a oprávněně mohl předpokládat, že takový popis podkladů bude žalobci stačit. Žalobce byl navíc řádně zastoupen odborně zdatnou zástupkyní a bylo na ní, aby o to žalovaného spolu se žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření požádala. To však neučinila.

Jestliže žalobce namítá, že mu rozhodnutí o zamítnutí žádosti bylo doručeno až současně s rozhodnutím ve věci (tj. 15.9.2015), tak tuto skutečnost soud nemůže

ověřit, jelikož správní spis neobsahuje k předmětnému rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty doručenkou. Za této situace je tedy třeba žalobci věřit a vážit, zda takový postup žalovaného byl vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud však dospěl k závěru, že tomu tak nebylo.

Podle § 36 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon (odst. 1). Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší (odst. 2). Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty (odst. 3). Proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nelze uplatnit opravné prostředky (odst. 6).

V daném případě žalobce podal žádost o prodloužení lhůty dne 1.9.2015 (byť již v 00:00:24 hod.), přičemž lhůta 15 dní stanovená ve výzvě ze dne 6.8.2015 (doručené žalobci dne 16.8.2015), kterou žádal prodloužit, uplynula v pondělí 31.8.2015. V souladu s § 36 odst. 1 daňového řádu tedy nebylo možné žalobcově žádosti vyhovět, protože ji podal po uplynutí lhůty. Zároveň není žalobcova žádost dostatečně konkrétní, neboť z ní není zřejmé, kdy žalobcem požadovaná prodloužená lhůta má skončit. Spíše než žádost o prodloužení lhůty je třeba toto žalobcovo podání vnímat jako další pokus o obstrukci. Byť by tedy bylo vhodnější nejprve doručit žalobci rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty a teprve poté napadené rozhodnutí, nemohla skutečnost, že tomu tak v daném případě nebylo, jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV.e

Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že žalobce prokázal, že vozidla byla používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti pozemních komunikací, a že tedy daň byla doměřena nezákonně. Naopak ze spisu plyne, že k prokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 3 písm. e) zákona o dani silniční byl žalobce vyzván dne 2.11.2009. Ze zprávy o daňové kontrole pak plyne, že podle správce daně žalobcem předložené důkazní prostředky (objednávka ze dne 2.1.2007, smlouva s obcí Rádlo na

období od 1.11.2006 do 15. 4. 2007 a s městem Jablonec nad Nisou na období od 20.11.2007 do 31.3.2008, faktury, dodací listy a záznamy o provozu vozidel) neprokazují, že došlo k vyčlenění konkrétních vozidel pro potřeby daného odběratele po určitou dobu, ani nedokládají, že k realizaci plnění podle smlouvy skutečně došlo a že konkrétní vozidla byla v rozhodnou dobu používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací.

Soud se se závěrem správce daně plně ztotožňuje. Pokud § 3 písm. e) zákona o dani silniční v roce 2007 od daně osvobožoval mj. vozidla osob pověřených správcem komunikací, která jsou používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací, bylo na žalobci, aby prokázal, že konkrétní vozidla byla v rozhodném roce používána výlučně k zabezpečení sjízdnosti a schůdnosti pozemních komunikací. Právě splnění požadavku výlučnosti pak v daném případě žalobcem předložené doklady neprokazují.

Nic na tom nemění žalobcovo tvrzení obsažené až v replice, že žalobcem předložené listiny výlučné vyčlenění vozidel prokazovaly. Z předmětných listin totiž nic takového neplyne. Ničím nepodložené a zjevně účelové je pak žalobcovo tvrzení, že správci daně předložil ještě další listiny, které se však ve spisu předloženém soudu nenacházejí. Předně tuto skutečnost žalobce uvádí poprvé až v podané replice, navíc žalobce tyto listiny soudu nepředkládá.

Soud je přitom dalek představě, že by po deseti letech žalobcem navržení svědci mohli potvrdit, že vozidla konkrétních RZ (žalobce v replice vyjmenoval cca 20 vozidel) byla vyčleněna pro výlučné potřeby technických služeb města Jablonec nad Nisou a obce Rádlo. Vzhledem k tomu soud nepovažoval za potřebné tyto osoby vyslýchat. Stejně tak nepovažoval za potřebné vyžadovat blíže neurčené listiny ke smluvnímu vztahu žalobce a Technických služeb města Jablonec nad Nisou, resp. obce Rádlo. Bylo totiž na žalobci, aby ke svému tvrzení, že určitá vozidla byla vyčleněna ve smyslu § 3 písm. e) zákona o silniční dani, konkrétní důkazy navrhl a doložil, a to již v daňovém řízení.

Pokud žalobce namítá, že v případě návěsu RZ „X“ není zřejmé, jakým způsobem byla stanovena daňová povinnost, je třeba poukázat na zprávu o daňové kontrole, v níž je na str. 20 uvedeno, že u tohoto návěsu byla daň ve výši 27 300 Kč stanovena z technických průkazů srovnatelných vozidel – návěsů a je odkazováno na údaje uvedené ve zprávě výše. Na str. 15 zprávy o daňové kontrole je pak uvedeno, že k tomuto návěsu, který má 3 nápravy a součet největších povolených hmotností na nápravu 24 tun, nebyl předložen technický průkaz a pro výpočet daně tak budou použity údaje dle předložených technických průkazů obdobných vozidel. Výslovně je zde pak uveden třinápravový návěs se shodným součtem největších povolených hmotností na nápravu RZ „X“. Se žalobcem tedy nelze souhlasit, že není zřejmé, jak byla v případě návěsu RZ „X“ stanovena daňová povinnost.

Pokud žalobce uvádí, že požadavek na předložení technických průkazů byl v případě vozidel, která nevlastní, nereálný, je třeba poukázat na to, že správce daně žalobce vyzval, aby prokázal svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Technické průkazy pak uvedl toliko jako příklad listin, kterými žalobce může správnost svého tvrzení doložit.

V souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném ZSDP, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona). Břemeno důkazní tedy leží na daňovém subjektu.

Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz, kde uvedl: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.

Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků. Je tedy povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

Bez ohledu na tom, zda žalobce měl technické průkazy k dispozici či nikoli, byl povinen skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání k výzvě správce daně prokázat. Neměl-li k dispozici technické průkazy, měl tak učinit jiným způsobem. Pokud se tak nestalo, nelze jinak, než se žalovaným souhlasit.

Namítá-li žalobce, že stanovená daň je vyšší, než hodnota předmětu daně (předmětných vozidel), jedná se o skutečnost, kterou žalobce toliko tvrdí, aniž by ji jakkoli doložil. I kdyby tomu ale tak bylo a doměřená daň by skutečně převyšovala cenu vozidel, nejedná se podle názoru soudu o skutečnost, která by mohla mít na zákonnost postupu žalovaného jakýkoli vliv. Silniční daň totiž nijak nesouvisí s cenou předmětu daně. Základem daně je v souladu s § 5 zákona o dani silniční zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon, součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů, event. největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel. Faktická cena (hodnota) předmětu daně (vozidel) je pro stanovení výše daně zcela bezpředmětná. Opak neplyne ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2006, sp.zn. 2 Afs 101/2005, jehož se žalobce dovolává, neboť otázka ceny vozidel v tomto rozsudku vůbec řešena nebyla. Soud přitom nesdílí žalobcovu domněnku, že se jedná *de facto* o vyvlastnění a žalobcem tvrzený rozpor s čl. 11 Listiny základních práv a svobod tak neshledal. Za této situace nebylo třeba provádět důkaz navrženým znaleckým posudkem ani dalšími listinami, kterými žalobce cenu vozidel chtěl dokládat. Dovolává-li se žalobce testu proporcionality, nelze s ním souhlasit, neboť u stanovení daní se žádný takový test neuplatní.

IV.f

Žalobce dále namítá, že v rozhodnou dobu nebyl poplatníkem daně ve vztahu k vozidlům RZ „X“ a „X“.

Podle § 4 odst. 1 zákona o dani silniční účinného v rozhodném období byla poplatníkem daně fyzická nebo právnická osoba, která byla provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu (písm. a/) nebo která užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel (písm. b/).

Pokud jde o vozidlo RZ „X“, tak žalovaný dovodil, že je žalobce poplatníkem podle písm. b) citovaného ustanovení, neboť toto vozidlo koupil v květnu 2007 od společnosti Stanislav Havelka, s.r.o. Ze sdělení Městského úřadu Kroměříž ze dne 13.2.2015 pak vyplynulo, že původní provozovatel J. P. – Autodoprava odhlásil sebe jako provozovatele dne 12.3.2007 s tím, že jako „avizovaného provozovatele“ uvedl právě společnost Stanislav Havelka s.r.o. K zaregistrování nového provozovatele však nedošlo. Žalobce toto vozidlo zahrnul do svého obchodního majetku.

V případě vozidla RZ „X“ žalovaný uzavřel, že je žalobce poplatníkem podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční, neboť toto vozidlo koupil v květnu 2007 od společnosti Stanislav Havelka, s.r.o. Ze sdělení Městského úřadu Říčany ze dne 23.2.2015 pak vyplynulo, že původní provozovatel společnost Stavební závody

Olešovice a.s. dne 26.3.2007 ukončil vyřazení vozidla a odhlásil sebe jako provozovatele téhož dne s tím, že jako „avizovaného provozovatele“ uvedl společnost Stanislav Havelka s.r.o. K zaregistrování nového provozovatele však nedošlo. Rovněž toto vozidlo žalobce zahrnul do svého obchodního majetku.

Pokud žalobce namítá, že obě vozidla koupil na náhradní díly a že již od 21.7.2007 bylo vozidlo RZ „X“ objektivně neschopné jízdy, neboť mu skončila „platná technická prohlídka“, nemá tato skutečnost na žalobcovu daňovou povinnost žádný vliv. Jak již totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.5.2006, č.j. 2 Afs 101/2005-67, silniční daň představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno. „... *silniční daň je skutečně konstruována jako daň majetková, kdy pro stanovení její výše není rozhodující faktické využívání pozemních komunikací. Tento názor ostatně koresponduje i s doktrínou finančního práva (viz např. L. Grúň, Finanční právo a jeho instituty, Linde, 2004, str. 131; M. Bakeš a kol., Finanční právo, 3. vyd., str. 307 a násl.)*“. V kontextu právě uvedeného je třeba slovní spojení „užívá vozidlo“ použité v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o dani silniční vnímat jako „má v dispozici“. Bez ohledu na to, zda vozidlo mělo či nemělo „platnou technickou prohlídku“ a bylo tak způsobilé provozu na pozemních komunikacích, byl žalobce poplatníkem daně za toto vozidlo.

Nebylo tedy třeba provádět žalobcem navržené dokazování k technickému stavu obou vozidel ani jejich pojízdnosti.

Dovolává-li se žalobce názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, sp.zn. 7 Afs 64/2008, tak ten na danou věc nedopadá. Otázka pojmů „vozidla registrovaná v České republice“ a „vyřazení vozidla z registru“ není v dané věci vůbec posuzována.

Pokud žalobce namítá, že vozidla ze svého obchodního majetku vyřadil hned v červnu 2007, ničím to nedokládá. Naopak soud takový postup považuje za vysoce nepravděpodobný, neboť obě vozidla žalobce teprve dne 30.5.2007 koupil. Rovněž z kopií inventárních karet obsažených ve správním spisu plyne, že žalobce vozidla odpisoval ještě v roce 2008. Soud se přitom neztotožnil se žalobcovým zpochybněním inventárních karet. Byť z nich není zřejmé, kdo je vyhotovil ani neobsahují RZ předmětných vozidel, lze oprávněně předpokládat, že je správce daně získal při kontrole daně z příjmů u žalobce (jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí) spolu s daňovými doklady vystavenými společností Stanislav Havelka s.r.o., které se vztahují k předmětným vozidlům. V kombinaci s těmito daňovými doklady jsou pak vozidla dostatečně konkretizována. Soud nepovažuje za potřebné k této otázce vyslýchat pracovníky správce daně, neboť je zřejmé, že by vypověděli to, co je uvedeno v napadeném rozhodnutí (tj. že je předložil žalobce, resp. jeho zástupce při kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007).

Žalobce však dále namítá a kupní smlouvou dokládá, že obě vozidla RZ „X“ a „X“ prodal dne 5.6.2007 P. L. Předložil k tomu kupní smlouvu, v níž jsou do předtištěného formuláře doplněny rukopisně (nikoli však krasopisně) identifikační údaje obou vozidel, přičemž je evidentní, že údaje obou vozidel jsou psány odlišnou tužkou. Aniž by soud považoval za potřebné předvolávat P. L. jako svědka, považuje takový důkaz za nevěrohodný. Předně je to proto, že žalobce tuto skutečnost (že obě vozidla prodal dne 5.6.2007) tvrdí a dokládá až v řízení před soudem. K výslovnému dotazu soudu zástupkyně žalobce uvedla, že si není jista, zda tuto smlouvu v daňovém řízení předložila. Soud je přitom toho názoru, že je-li doměřována žalobci daň silniční u vozidel, které žalobce v rozhodnou dobu nevlastnil, je takové tvrzení (a jeho doložení kupní smlouvou) první, co by žalobce již v řízení před správcem daně rozumně učinil. Žalobce to však neučinil a teprve v řízení před soudem předložil smlouvu, kterou údajně obě vozidla prodal již v červnu 2007. Navíc tuto argumentaci předkládá soudu souběžně s argumentací o špatném technickém stavu vozidel a jejich nemožnosti je na pozemních komunikacích užívat, nadto s tvrzením, že u jednoho z vozidel „vypršela technická“ v červenci 2007. Pokud by žalobce skutečně vozidla již dne 5.6.2007 prodal, byla by taková informace zcela nelogická. Žalobce také opakovaně tvrdí, že vozidla zakoupil za účelem jejich použití na náhradní díly. S tímto jeho tvrzením se pak vůbec neslučuje to, že by je hned pátý den po jejich nákupu – tedy bez následného použití na náhradní díly – prodal někomu jinému. Právě uvedené by nemohl Pavel Luňák jakkoli zvrátit, navíc je vysoce nepravděpodobné, že by si k této obchodní transakci mohl po deseti letech cokoli pamatovat.

Pokud žalobce zpochybnil stanovené penále, učinil tak poprvé až v replice podané v červnu 2016, tedy mnoho měsíců po uplynutí lhůty k podání žaloby (ta uplynula v pondělí 16.11.2015). Vzhledem k tomu, že rozšířit žalobu o další žalobní body lze pouze ve lhůtě pro její podání (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), nemohl se soud tímto žalobním bodem zabývat. To samé je třeba uvést i ve vztahu k námitce, že nebylo řádně zahájeno doměřovací řízení, kterou žalobce poprvé uplatnil až při jednání soudu dne 9.6.2017.

V. Závěr

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

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

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Brně dne 9.6.2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu