



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka v právní věci žalobce **V. P.**, bytem x, zastoupeného Mgr. Hanou Ižovskou, advokátkou se sídlem Oblouková 1302/3, Rudná, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 16697/15/5200-10424-703916,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 16697/15/5200-10424-703916, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku **12.228,- Kč** k rukám jeho zástupkyně Mgr. Hany Ižovské, advokátky se sídlem Oblouková 1302/3, Rudná, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 3. 8. 2015 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2015, č. j. 16697/15/5200-10424-703916 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2013, č. j. 3935207/13/2105-0531-204648, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 344.490,- Kč a zároveň rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 68.898,- Kč.

Žalobce namítá, že žalovaný nebyl oprávněn napadené rozhodnutí vydat, neboť dosud nebylo v souladu se zákonem rozhodnuto o jeho návrzích na vyloučení úředních osob, které vznesl dne 7. 10. 2014 při výslechu svědka J. P.. O námitce podjatosti rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 17. 10. 2014, č. j. 3904927/14/2100-14500-204230 (dále jen „rozhodnutí o námitce podjatosti“). Podle žalobce o námitce fakticky rozhodl Ing. M. P.. Ředitel správce daně PhDr. P. T., CSc. si rozhodnutí o námitce podjatosti maximálně přečetl nebo spíše jen elektronicky podepsal. Žalobce dále namítá, že pokud správce daně dospěl k závěru, že není splněna podmínka existence řízení ani jiného úředního postupu ve smyslu § 77 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a proto nemohou být úřední osoby vyloučeny, měl návrh zamítnout. Správce daně v rozhodnutí o námitce podjatosti rovněž neodůvodnil závěr o tom, že se jednalo o neodkladný úkon. Podle žalobce vyplývá podjatost úředních osob zejména z jejich postupu vůči žalobci v rámci daňové kontroly na silniční daň, dále z toho, že uváděly nepravdivé údaje o daňovém poradci žalobce a že nezákonně rozhodly o uložení pokuty žalobci, přičemž toto rozhodnutí bylo následně zrušeno. Podjatost úředních osob podle žalobce dokládá i postup při vyřizování podaných stížností a jeho omluvy z ústního jednání dne 4. 9. 2013.

Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Na základě dožádání žalovaného správce daně po provedení výslechu svědka J. P. opakovaně předvolával žalobce, což odůvodňoval pochybnostmi o zjištěném skutkovém stavu. Žalobce ho odkázal na daňového zástupce, který mohl poskytnout vysvětlení. Žalovaný nicméně v napadeném rozhodnutí neuvedl, jaké pochybnosti měl a jak je pozbyl. Takový postup je nepředvídatelný a z rozhodnutí nelze zjistit, jakými úvahami se žalovaný řídil.

Žalobce dále namítá, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena a konečnou zprávu nelze považovat za zákonný podklad dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí, přičemž poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 2 Afs 30/2008-82, a ze dne 7. 2. 2013, č. j. 9 Afs 59/2012-36 (všechna rozhodnutí NSS uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz). K projednání výsledků daňové kontroly nepostačí pouhé přečtení konečné zprávy. Žalobce žádal o poskytnutí třicetidenní lhůty k seznámení se s výsledky daňové kontroly, což správce daně odmítl. Takový postup je nezákonný a odporuje zásadě legitimního očekávání, neboť jiná územní pracoviště správce daně lhůtu poskytují. Žalovaný se s touto odvolací námitkou žalobce vůbec nevypořádal. Žalobce rovněž nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně odepření podpisu konečné zprávy. Dále namítá, že v řízení o odvolání bylo doplňováno dokazování, aniž by s ním nový skutkový stav a závěry žalovaného byly projednány. Daňová kontrola tedy nebyla ukončena a dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí se nemohou opírat o její závěry. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje úvahy o tom, jak byly hodnoceny provedené důkazy a jaké právní závěry byly na základě provedených důkazů učiněny. Tuto vadu neodstranilo ani napadené rozhodnutí. Žalovaný a správce daně se rovněž nevypořádaly řádně s důkazními návrhy žalobce.

Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí není řádně podepsáno, neboť neobsahuje údaj o elektronickém podpisu a platnost podpisu tak nelze ověřit. Rovněž namítá, že právo na doměření daně prekludovalo dne 20. 9. 2015.

V rámci dalšího žalobního bodu uvádí, že finanční orgány rozdělily společné příjmy a výdaje sdružení, jehož je žalobce účastníkem, podle chybných údajů o podílech uvedených v daňovém přiznání. Způsob rozdělení zisku byl mezi účastníky sdružení, tj. žalobcem a J. P.,

ujednán ve smlouvě o sdružení ze dne 17. 9. 2008 (dále jen „smlouva o sdružení“) a v dohodě o rozdělení příjmů a výdajů o sdružení ze dne 20. 6. 2010 (dále jen „dohoda o rozdělení příjmů a výdajů“), která je projevem vůle účastníků, již lze změnit pouze jejich dohodou. Údaje v daňovém přiznání představují pouze formální chybu, nikoliv změnu obsahu smlouvy o sdružení a dohody o rozdělení příjmů a výdajů. Na tom nic nemění ani skutečnost, že daňové přiznání obsahuje prohlášení žalobce o tom, že uvedl pravdivé a úplné údaje.

Žalobce namítá, že finanční orgány nesprávně vyložily § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), týkající se pravidel pro uplatnění výdajů na nájemném u finančního pronájmu. Žalovaný vyložil tato ustanovení v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius* v neprospěch žalobce, přičemž uplatnil pravidla obsažená v pokynu Ministerstva financí č. D-300, publ. ve Finančním zpravodaji pod č. 11-12/2006 (dále jen „pokyn D-300“), která mají být pouze výkladovou pomůckou a nejsou obecně závazná. Žalobci nelze klást k tíži, že kvůli uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání daňové evidence nemohl doložit doklady o neuplatnění nájemného v prvním měsíci finančního nájmu.

Žalobce dále namítá, že vzhledem k délce a způsobu vedení daňového řízení došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces. Délka řízení je mj. v rozporu s pokynem Ministerstva financí č. MF-4 (dále jen „pokyn MF-4“; dostupný na www.mfcr.cz). Žalobce rovněž nesouhlasí s vyjádřením žalovaného k jeho námitce o tom, že pokud byl žalobce předvolán jako daňový subjekt, měl být zároveň předvolán i daňový zástupce. Postup dle § 25 odst. 2 daňového řádu podle jeho názoru nebyl na místě. Za nesprávné považuje žalobce hodnocení svědecké výpovědi J. P. Svědek potvrdil platnost dohody o rozdělení příjmů a výdajů. Navíc výslech tohoto svědka byl nezákonný, neboť mu nebyl dán prostor k tomu, aby se nejprve sám vyjádřil. Nezákonné je i neprovedení důkazu peněžními deníky J. P., které potvrzují tvrzení žalobce.

Finanční orgány v průběhu řízení neodůvodňovaly své postoje a závěry, čímž žalobci znemožnily unést důkazní břemeno. Nezákonný je rovněž postup, kdy správce daně činil závěry ve fázích řízení, během nichž je činit neměl, čímž vyloučil spolupráci se žalobcem. Nezákonnost spatřuje žalobce i v tom, že finanční orgány nikterak nezpochybnilly účetnictví předložené žalobcem, avšak učinily závěry, které účetnictví žalobce zcela odporují. Předložením účetních dokladů přešlo důkazní břemeno na žalovaného, který tomuto důkaznímu břemenu nedostál.

Závěrem žalobce namítá, že dodatečný platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, neboť do doby jeho vydání nebylo rozhodnuto o všech stížnostech žalobce. O stížnostech rozhoduje osoba bezprostředně nadřízená úřední osobě, proti níž stížnost směřuje. Stížnost lze proto považovat za vyřízenou až poté, co ji posoudí nezávislá úřední osoba v rámci nadřízeného správního orgánu. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě mj. uvedl, že výtky směřující proti rozhodnutí o námitce podjatosti žalobce nevznese v rámci odvolacího řízení, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Žalobcem namítané důvody podjatosti jsou podle žalovaného založeny pouze na postupu správce daně, z nichž žalobce dovozuje podjatost úředních osob. Takové skutečnosti ovšem nezakládají důvodné pochybnosti o jejich podjatosti a proto nebránily provedení výslechu svědka Jana Petříka. Samotné rozhodnutí o námitce podjatosti žalovaný považuje za

materiálně správné, byť jeho odůvodnění není zcela přiléhavé. Pokud jde o námitku, že svědkovi J.P. nebylo umožněno se k věci nejprve samostatně vyjádřit, odkázal žalovaný na § 96 daňového řádu, podle něhož v daňovém řízení není třeba výslech svědka provádět tímto způsobem. Dále uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o věrohodnosti rozdělení příjmů a výdajů účastníků sdružení podle žalobcem předložené dohody o rozdělení příjmů a výdajů. Z tohoto důvodu byl vyslechnut J. P. a následně žalovaný považoval za žádoucí zajistit vyjádření žalobce. Ten se však k ústnímu jednání nedostavil a z toho důvodu tedy žalovaný neosvědčil dohodu o rozdělení příjmů a výdajů jako důkaz pro zjištění podílů. Pokud jde o ukončení daňové kontroly, žalovaný uvedl, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, přičemž dvakrát byl výslech na základě vyjádření žalobce upraven, potřetí však již ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo. Nastala tak koncentrace, a proto nebylo důvodu poskytovat žalobci lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění při ukončení daňové kontroly. K závěrům zprávy o daňové kontrole se žalobce mohl vyjádřit při jejím projednání. Závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, na něž žalobce poukázal, se v daném případě neuplatní, neboť se týkají dřívější právní úpravy. Odepření podpisu na zprávy o daňové kontrole ze strany žalobce tak bylo bezdůvodné. Pokud jde o rozdělení příjmů a výdajů sdružení uvedl, že tvrzení žalobce obsažené v jeho daňovém přiznání a údaje plynoucí z dohody o rozdělení příjmů a výdajů představují dva rozporné důkazní prostředky o poměru rozdělení příjmů a výdajů. Poměr uvedený v daňovém přiznání vychází z evidence příjmů a výdajů a koresponduje s předloženým peněžním deníkem. Žalobce předložením dohody o rozdělení příjmů a výdajů tento poměr zpochybnil. Žalovaný proto provedl výslech pana J. P., kterým hodlal zjistit, zda dohoda o rozdělení příjmů a výdajů odpovídá skutečnosti. Předmětný výslech ovšem nepotvrdil, že údaje uvedené v dohodě jsou věrohodné a správné. Žalovaný hodlal v rámci odvolacího řízení zajistit vyjádření žalobce, který se ovšem k ústnímu jednání nedostavil. Po provedeném dokazování tak žalovaný jako důkaz osvědčil tvrzení žalobce obsažené v jeho daňovém přiznání. K výdajům na nájemné z finančního leasingu žalovaný konstatoval, že § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů je třeba vykládat tak, že započal-li nájem některý den v měsíci, od tohoto dne je nutné uplatňovat poměrnou část nájemného. Poměrná část nájemného se stanoví tak, že celá částka nájemného se vydělí počtem měsíců, které bude nájem trvat. Jako výdaj za jednotlivé zdaňovací období se pak dle zákona uplatní součin počtu měsíců, v kterých v daném zdaňovacím období nájem trval, a výše splátky určené na jeden měsíc. Žalobce tak měl povinnost si poměrnou část odpovídající jednomu měsíci uplatnit poprvé jako daňově účinný výdaj již za měsíc, ve kterém bylo započato s nájmem. Poměrná částka měla být jako výdaj uplatněna naposledy v měsíci, který předcházel skončení nájmu, neboť byla-li by jako výdaj uplatněna i poměrná část za poslední měsíc, byla by celkově uplatněna částka o jednu poměrnou část vyšší, než činila celková částka nájemného. Žalobce ovšem poměrnou část nájemného uplatňoval jako výdaj i v posledním měsíci nájmu. K námitce, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť nezpochybnil žalobcem předložené účetnictví, žalovaný uvedl, že § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ukládá prokázat pochybnosti ohledně jakýchkoliv důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Správce daně své pochybnosti ohledně jím předložených podkladů sdělil zejména ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 7. 2012. Za nedůvodnou považuje žalovaný námitku, podle níž byl dodatečný platební výměr vydán v rozporu se zákonem před prošetřením všech stížností žalobce. Žalobce toto v odvolání nenamítal, proto se touto otázkou žalovaný nemohl ani zabývat. Poukázal dále na skutečnost, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vyřízené dne 4. 11. 2013 byla podána v den projednání závěrečné zprávy, ačkoliv tak žalobce mohl učinit již dříve. Jde tedy o obstrukční postup, který nepožívá právní ochrany.

Soud doručil žalobci dne 5. 11. 2015 vyjádření žalovaného k podané žalobě a stanovil mu lhůtu dvou týdnů od doručení k podání repliky. Žalovaný v podání ze dne 17. 11. 2015 požádal o prodloužení lhůty k podání repliky do 30. 11. 2015, přičemž uvedl, že chce předložit další důkazy, na jejichž shromáždění pracuje. V době do 30. 11. 2015 ani později žádné vyjádření nepodal, ačkoliv tak jistě mohl učinit i po uplynutí stanovené lhůty, neboť se jedná o lhůtu soudcovskou. Soud z tohoto důvodu o prodloužení lhůty nerozhodoval.

Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobce vyvíjí podnikatelskou činnost ve sdružení se synem J. P. Ve smlouvě o sdružení bylo sjednáno, že zisk se dělí mezi účastníky sdružení dle podílu jednotlivých účastníků na jednotlivých akcích. Pokud by se smluvní strany nedohodly jinak, zisk do konce kalendářního roku nemá být rozdělen a má být věnován pro činnost sdružení. Celkové vypořádání hospodářského výsledku mezi účastníky sdružení se podle smlouvy o sdružení provádí ročně, pokud nebude dohodnuto jinak. Žalobce se zavázal zajistit administrativu sdružení včetně vedení účetnictví.

V řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 žalobce uvedl, že dosáhl v tomto zdaňovacím období příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 22.862.891,- Kč a jeho výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů činily 11.414.543,- Kč. Dále uvedl, že příjmů dosáhl jako člen sdružení s J. P., jehož podíl na příjmech sdružení činil 20 % a podíl na výdajích 32,65 %. Podíl žalobce na příjmech tedy měl činit 80 % a podíl na výdajích 67,35 %.

Správce daně zahájil u žalobce dne 19. 9. 2011 daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009. Výzvou ze dne 4. 7. 2012 vyzval žalobce k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, které uvedl ve výzvě. Žalobce v odpovědi na tuto výzvu mj. uvedl, že sdružení vynaložilo v roce 2009 výdaje v celkové výši 25.430.612,- Kč, z čehož výdaje připadající na žalobce činily 5.535.722,- Kč (cca 78,23 %).

Správce daně přípisem ze dne 23. 1. 2013 seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění podáním ze dne 7. 3. 2013. Na základě žalobcova vyjádření vydal správce daně dne 8. 4. 2013 písemné stanovisko a upravený výsledek kontrolního zjištění, s nímž seznámil žalobce. Žalobce se k upravenému výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 4. 2013 vyjádřil podáním ze dne 10. 5. 2013. K tomuto vyjádření přiložil dohodu o rozdělení příjmů a výdajů, podle níž se účastníci sdružení dohodli na tom, že z celkových příjmů sdružení ve výši 27.162.944,- Kč připadá na žalobce 21.447.222,- Kč (cca 78,96 %) a z celkových výdajů sdružení ve výši 23.973.174,- Kč připadá na žalobce 17.639.251,- Kč (cca 73,58 %). Dne 26. 6. 2013 vydal správce daně stanovisko k vyjádření žalobce a nově upravený výsledek kontrolního zjištění, které zaslal žalobci. Správce daně stanovil žalobci na jeho žádost dvacetidenní lhůtu k vyjádření. Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 26. 6. 2013 vyjádřil podáním ze dne 20. 8. 2013.

Správce daně předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole dne 4. 9. 2013. Dne 4. 9. 2013 daňový zástupce žalobce zaslal správci daně omluvu z jednání z důvodu nevyřízení dříve podaných stížností na jeho postup. Správce daně následně předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole na den 2. 10. 2013. Zástupce žalobce se dne 30. 9. 2013 z jednání omluvil z důvodu zahraničního pobytového zájezdu. Správce daně následně předvolal žalobce k projednání daňové kontroly dne 6. 12. 2013.

Dne 12. 9. 2013 podal žalobce správci daně na územním pracovišti v Neratovicích stížnost, v níž vytýkal správci daně nedostatky při vedení spisu o daňové kontrole. Stížnost byla vyřízena ředitelkou územního pracoviště správce daně dne 4. 11. 2013. Žalobce podal dne 6. 12. 2013 před zahájením jednání o zprávě z daňové kontroly žádost o prošetření způsobu vyřízení uvedené stížnosti.

Dne 6. 12. 2013 byla projednána zpráva o daňové kontrole a žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, v němž správce daně uvedl, že kontrolní zjištění vydané ze dne 26. 6. 2013 nezměnil. Žalobce požádal o lhůtu třiceti dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, tomuto návrhu však správce daně nevyhověl. Zástupce žalobce z tohoto důvodu odmítl závěrečnou zprávu podepsat. Zároveň namítl, že kontrola nemůže být ukončena, neboť dosud nebyla vyřízena podaná stížnost, aniž by však specifikoval, o jakou stížnost se jedná.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 12. 2013 doměřil správce daně žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 344.490,- Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 68.898,- Kč. Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním.

V rámci odvolacího řízení doplnil žalovaný dokazování o výslech svědka J. P., který provedl správce daně dne 7. 10. 2014 na základě dožádání. Svědek uvedl na dotaz správce daně, že dohodu o rozdělení příjmů a výdajů. Na další dotazy správce daně uváděl, že o způsobu dělení příjmů a zisků mezi účastníky sdružení nic bližšího neví a odkázal na žalobce nebo a daňového poradce. Podáním ze dne 7. 10. 2014 žalovaný namítl podjatost úředních osob provádějících výslech J. Ř. aj. K. Ředitel správce daně o námitce rozhodl tak, že se úřední osoby nevylučují z důvodu neexistence podmínky řízení nebo jiného postupu podle § 77 odst. 1 daňového řádu. V průběhu odvolacího řízení dále žalovaný dožádal správce daně o provedení výslechu žalobce. Správce daně opakovaně předvolal žalobce k poskytnutí vysvětlení dne 16. 12. 2014 a 8. 1. 2015, přičemž o jednání vždy vyrozuměl daňového zástupce. Žalobce ani daňový zástupce se k jednání nedostavili a správce daně z tohoto důvodu sdělil žalovanému, že úkon nelze provést. Přípisem ze dne 10. 2. 2015 žalovaný seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval jej k vyjádření, což žalobce učinil podáním podaným dne 25. 2. 2015.

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr. V odůvodnění uvedl, že do podpisu zprávy o daňové kontrole postačí, aby stížnost byla vyřízena správcem daně podle § 261 odst. 4 daňového řádu, není nutné, aby byl prošetřen způsob jejího vyřízení nadřízeným správcem daně podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Podal-li žalobce v den projednání zprávy o daňové kontrole podnět k prošetření stížnosti vyřízené dne 4. 11. 2013, jedná se o obstrukční jednání. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly seznamován průběžně s výsledky kontrolního zjištění a měl možnost se k nim průběžně vyjadřovat. Výsledek kontrolního zjištění byl na základě jeho vyjádření opakovaně změněn a žalobce byl se změnami vždy seznámen. Odmítnutí podpisu závěrečné zprávy bylo proto ze strany žalobce bezdůvodné. Pokud jde o neuznané výdaje na finanční leasing vozidel, žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s § 24 odst. 2 písm. h) a odst. 4 zákona o daních z příjmů. Správce daně pouze upozornil žalobce na pokyn D-300, který stanoví, že se doba nájmu stanoví maximálně s přesností na měsíce. Pokyn není obecně závazným právním předpisem, zavádí pouze správní praxi a jednotný postup při uplatňování

dotčených ustanovení. Žalobce tvrdil, že si neuplatnil nájemné v prvním měsíci platnosti leasingových smluv. Toto tvrzení však nelze ověřit. Pokud jde o dělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení, žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 deklaroval příjmy, které odpovídají 80 % příjmů sdružení, a výdaje odpovídající 67,35 % výdajů sdružení podle peněžního deníku sdružení. Tyto poměry tedy použil správce daně pro rozdělení příjmů a výdajů sdružení. V souladu s vyjádřením žalobce ze dne 10. 5. 2013 pak správce daně přiřadil část příjmů a výdajů sdružení mezi individuální příjmy žalobce a zbylé příjmy a výdaje sdružení pak rozdělil podle shora uvedených poměrů. Tím došlo k zvýšení příjmů žalobce o 283.133,- Kč a ke zvýšení výdajů o 7.022.919,- Kč oproti částkám deklarovaným v daňovém přiznání. Svědek J. P. potvrdil, že podepsal dohodu o rozdělení příjmů a výdajů, na většinu otázek týkajících se této problematiky však odpověděl, že neví, nebo odkázal na žalobce či zástupce žalobce v daňovém řízení. Žalobce tak nevyvrátil pochybnosti o výši podílů na společných příjmech a výdajích. V daňovém přiznání deklaroval žalobce podíl na příjmech a výdajích odpovídající evidenci příjmů a výdajů podle peněžního deníku, a proto z nich žalovaný vycházel. K návrhu žalobce, aby žalovaný v případě pochybností o platnosti dohody o rozdělení příjmů a výdajů obstaral znalecký posudek, žalovaný uvedl, že platnost této dohody nezpochybňuje. Podle žalovaného nebyly dohodou o rozdělení příjmů a výdajů ani výsledkem svědka J. P. vyvráceny pochybnosti o rozdělení zisku mezi účastníky sdružení podle jejich účasti na jednotlivých akcích. Žalobce neprokázal, že příjmy a výdaje byly rozděleny jinak, než bylo uvedeno v daňovém přiznání.

Vzhledem k tomu, že podklady obsažené ve správních spisech poskytují dostatečnou oporu pro rozhodnutí ve věci samé, nepovažoval soud z důvodu nadbytečnosti za nezbytné provádět žalobcem navržené důkazy písemnými prohlášeními J. P., Ing. L. a jejich výsledky, spisem správce daně ve věci silniční daně, emailovou korespondencí, účastnickým výsledkem žalovaného, stížnostmi, peněžním deníkem J. P., jakož i žalobcem navrženými listinami, které jsou součástí správního spisu.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil a souhlas žalobce je presumován dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Soud se v první řadě zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí. Obecně lze konstatovat, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. O nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost rozhodnutí se jedná zejména tam, kde z výroku a obsahu přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu není vůbec zřejmé, jak vůbec správní orgán rozhodl. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatků odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, jehož náležitosti v daném případě vyplývají z § 102 a § 116 odst. 2 daňového řádu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se bude jednat zejména tehdy, pokud z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu není patrné, proč správní orgán rozhodl způsobem uvedeným ve výroku rozhodnutí nebo jak se vypořádal s připomínkami a námitkami účastníků řízení.

Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, které žalobce uplatnil v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a jeho doplněním. Řádně popsal skutková zjištění, k nimž dospěl, právní úvahy, jimiž se při posouzení věci řídil i závěry, které na základě těchto úvah

učinil. V odůvodnění uvedl, jakým způsobem hodnotil výslech svědka J. P. a jaké skutkové závěry z něj dovodil. Stejně tak popsal důvody, proč v rámci odvolacího řízení považoval za potřebné zjistit stanovisko žalobce k obsahu dohody o rozdělení příjmů a výdajů, proč tento úkon nebyl proveden a jaké důsledky z neprovedení úkonu vyplynuly pro posouzení věci. Namítá-li žalobce, že se žalovaný ani správce daně nevypořádali s jeho důkazními návrhy, pak je třeba konstatovat, že neuvedl, jaké konkrétní důkazní návrhy uplatněné v průběhu daňového řízení má na mysli. Pokud snad míní návrh na provedení důkazu výsledkem svědka J. P. a jeho peněžním deníkem, které uplatnil v písemném podání dne 2. 9. 2013, lze odkázat na stanovisko správce daně, které tvoří přílohu č. 1 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 12. 2013. Správce daně zde popsal důvody, proč tyto důkazy neprovedl. Navíc nelze přehlédnout, že navrhovaný peněžní deník J. P. žalobce správci daně ani nepředložil. V průběhu odvolacího řízení bylo dokazování doplněno o navrhovaný výslech svědka J. P. Odvolací námitka, v rámci níž žalobce namítal neprovedení tohoto výsledku, se tím stala bezpředmětnou. Finanční orgány se tedy i s uvedenými důkazními návrhy řádně vypořádaly. Shora uvedené námitky proto shledal soud nedůvodnými.

Podle § 7 odst. 13 druhé věty zákona o daních z příjmů, vede-li každý z účastníků sdružení, které není právnickou osobou (§ 12), daňovou evidenci, mohou vést i daňovou evidenci, ve které evidují společné příjmy a společné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů; přitom na konci zdaňovacího období nebo při ukončení činnosti v průběhu zdaňovacího období, uvedou do své daňové evidence podíl na společných příjmech a podíl na společných výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Podle § 12 první věty zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání (...) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak.

Podle § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2 zákona o daních z příjmů je výdajem nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, ve výši a za podmínek uvedených v odstavcích 4 a 15; přitom u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období.

Podle § 77 odst. 1 daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.

Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Podle odst. 6 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.

Podle § 261 odst. 4 věty třetí daňového řádu stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Podle odst. 6, má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

K namítané prekluzi práva stanovit daň považuje soud za podstatné uvést, že k posouzení zákonnosti doměření daně je rozhodné, zda daň byla pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. V daném případě začala tříletá prekluzivní lhůta běžet znovu zahájením daňové kontroly dne 19. 9. 2011 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Následně došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k jejímu prodloužení o jeden rok oznámením dodatečného platebního výměru žalobci dne 11. 12. 2013. Lhůta k stanovení daně by tedy uplynula až dne 19. 9. 2015, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 2. 6. 2015. To tedy znamená, že daň byla pravomocně doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

Soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž žalovaný nebyl oprávněn vydat napadené rozhodnutí, což žalobce dovozuje zejména z toho, že nebylo podle jeho názoru řádně rozhodnuto o jeho námitce podjatosti úředních osob. Tomuto názoru však nelze přisvědčit, neboť uplatnění námítky podjatosti úřední osoby ani případná podjatost úředních osob nemá žádný vliv na pravomoc či příslušnost žalovaného k rozhodnutí odvolání, jak se mylně domnívá žalobce. Případná podjatost úředních osob je vadou řízení, která může mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003-23, publ. pod.č. 114/2004 Sb. NSS), nikoliv však na pravomoc žalovaného rozhodnout o podaném odvolání.

Nedůvodné je rovněž žalobcovo tvrzení o tom, že o námitce podjatosti nebylo platně rozhodnuto. Žalobce vznesl námitku podjatosti proti úředním osobám podílejícím se na výsledku svědka, který prováděl správce daně na základě dožádání žalovaného. O námitce podjatosti úředních osob tedy podle § 77 odst. 4 daňového řádu rozhodoval ředitel správce daně, který rozhodnutí rovněž elektronicky podepsal. V této souvislosti je třeba poznamenat, že rozhodnutí o námitce je úkonem orgánu veřejné správy, u něhož platí domněnka správnosti a pravosti. Žalobce nepřinesl ani nedoložil řádná relevantní tvrzení svědčící o tom, že rozhodnutí o námitce podjatosti bylo vydáno jinou osobou, než ředitelem správce daně. Skutečnost, že vypracováním rozhodnutí o námitce podjatosti pověřil podřízeného (odlišného od úředních osob, vůči nimž námitka směřuje) je projevem řídicí pravomoci ředitele správce daně. Daňový řád nepožaduje, aby všechna rozhodnutí ředitel správce daně osobně vypracoval, podepsal a předal k vypravení. Pokud ředitel správce daně rozhodnutí o námitce podjatosti vědomě schválil a podepsal, což žalobce žádnými relevantními důkazy nezpochybnil, bylo toto rozhodnutí platně vydáno.

Pokud jde o věcné posouzení podjatosti úředních osob, soud souhlasí s tím, že úřední osoby, proti nimž námitka podjatosti směřovala, nebyly z úkonů prováděných v rámci dožádání žalovaného vyloučeny. Nicméně shledává věcně nesprávnými důvody, o které ředitel správce daně rozhodnutí námitce podjatosti opřel. Pověřené úřední osoby se totiž

bezpochyby podílely na provedení úkonů v rámci probíhajícího odvolacího řízení, byť tak činily v rámci dožádaného správce daně. Skutečnost, že řízení před správcem daně již bylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, neznamená, že výslech svědka byl proveden mimo rámec správy daní. Nelze proto souhlasit se závěrem ředitele správce daně, že nebyla splněna podmínka existence řízení nebo jiného postupu při správě daní podle § 77 odst. 1 daňového řádu. I přes toto nesprávné posouzení je však závěr o tom, že úřední osoby nebyly vyloučeny, zcela správný. Žalobcem namítané skutečnosti a důvody podjatosti úředních osob uplatněné v podání ze dne 7. 10. 2014, které žalobce znovu obsáhle popsal i v žalobě, totiž nepředstavují žádný z taxativně stanovených důvodů vyloučení podle § 77 odst. 1 daňového řádu. Žalobce spatřuje důvody podjatosti výlučně v postupu správce daně resp. pověřených úředních osob během předchozí daňové kontroly, případně v rámci daňového řízení týkajícího se silniční daně. Takové skutečnosti však důvodem vyloučení úředních osob být nemohou. Rozhodnutí o námitce podjatosti proto materiálně ob stojí a nesprávnost jeho odůvodnění nepředstavuje vadu, která by mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitky brojící proti rozhodnutí o námitce podjatosti soud shledal nedůvodnými.

Správce daně nepochybil, pokud provedl výslech svědka J. P. i přesto, že před zahájením výslechu žalobce vznesl námitku podjatosti úředních osob. Skutečnost, že žalobce námitku podjatosti vznesl, sice není zachycena přímo v protokolu o výslechu svědka ze dne 7. 10. 2014, nicméně vyplývá z dalšího protokolu sepsaného téhož dne po výslechu svědka. Zákaz provádění úkonů úřední osobou, proti níž byla uplatněna námitka podjatosti, podle § 77 odst. 3 daňového řádu se však vztahuje pouze na případy, v nichž vzniknou důvodné pochybnosti o nepodjatosti úředních osob. Uplatnění zjevně bezdůvodné námitky podjatosti nepředstavuje překážku bránící provedení výslechu svědka (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K.: *Daňový řád, Komentář*, I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011). V daném případě žalovaný neuplatnil žádný z taxativně stanovených důvodů vyloučení úředních osob, důvodné pochybnosti o jejich nepodjatosti tedy nemohly vzniknout. Bylo proto možné výslech provést, byť soud nesouhlasí s názorem žalovaného, že se jednalo o neodkladný úkon podle § 77 odst. 3 daňového řádu. Obavy žalovaného, že by se nepodařilo výslech v případě jeho neprovedení provést v jiný den, nejsou totiž ničím podložené. I přes uvedené nedostatky však soud shledal tuto námitku nedůvodnou.

Soud nesdílí ani žalobcův názor, podle něhož nebyla daňová kontrola před vydáním dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí řádně ukončena. V daném případě správce daně průběžně seznamoval žalovaného s dosavadními výsledky kontrolního zjištění, jak mu ukládá § 88 odst. 2 daňového řádu. Nejprve tak učinil přípisem ze dne 23. 1. 2013, následně přípisem ze dne 8. 4. 2013 a přípisem ze dne 26. 6. 2013. Výsledky kontrolního zjištění žalobce ve všech těchto případech upravoval na základě žalobcových vyjádření a návrhů na doplnění. Správce daně tak opakovaně dával žalobci možnost, aby se vyjádřil, uplatnil připomínky k zjištěním správce daně a případně navrhl jejich doplnění, což také žalobce činil. K výsledku kontrolního zjištění ze dne 26. 6. 2013 se žalobce vyjádřil podáním ze dne 20. 8. 2013. Správce daně však již setrval na svých kontrolních zjištěních a na jejich výsledku i přes skutečnosti uvedené v posledním vyjádření žalobce nic nezměnil. S tímto stanoviskem seznámil žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole dne 6. 12. 2013.

Došlo tak k omezení možnosti žalobce vnášet novoty do skutkových zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu, který nepřipouští, aby daňový subjekt uplatňoval při projednávání zprávy o daňové kontrole další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud již dříve

uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Za této situace proto správce daně nepochybil, pokud při projednávání zprávy o daňové kontrole nevyhověl žádosti žalobce o stanovení lhůty k podání vyjádření. Namítá-li žalobce, že tímto postupem bylo dotčeno jeho legitimní očekávání, pak je třeba konstatovat, že tvrzení o tom, že správce daně na jiných územních pracovištích takovou lhůtu běžně stanovuje, nedoložil žádnými důkazy. Z § 88 daňového řádu nevyplývá povinnost poskytnout daňovému subjektu lhůtu k vyjádření ke zprávě o daňové kontrole (jako celku). Navíc byl žalobce fakticky seznámen již před projednáním zprávy o daňové kontrole jak s výsledky kontrolních zjištění, tak i s průběhem daňové kontroly jednak prostřednictvím písemností zaslaných žalobci a také při nahlížení do spisu. Žalobce tedy nebyl postupem správce daně nikterak zkrácen na svých procesních právech, jak namítá. Bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole nastaly v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu účinky ukončení daňové kontroly, o čemž byl žalobce řádně poučen. Uvedenou žalobní námitku proto soud shledal nedůvodnou.

K žalobcově námitce, podle níž po doplnění dokazování s ním nebyly projednány nové závěry o skutkovém stavu, konstatuje soud, že s výsledky dokazování provedeného v průběhu odvolacího řízení byl žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu řádně seznámen přípisem žalovaného ze dne 10. 2. 2015, k jehož obsahu se vyjádřil podáním doručeným žalovanému dne 27. 2. 2015. Daňový řád nestanoví povinnost, aby odvolací orgán výsledky dokazování projednával s daňovým subjektem, jak je tomu v případě ukončení daňové kontroly. Dovozuje-li snad žalobce, že k ukončení daňové kontroly nedošlo, a proto doplnění dokazování probíhalo v rámci daňové kontroly, pak je třeba znovu uvést, že k ukončení daňové kontroly došlo bezdůvodným odepřením zprávy o daňové kontrole dne 6. 12. 2013. Uvedená námitka je nedůvodná.

Na shora uvedené skutečnosti lze odkázat i ve vztahu k námitce, podle níž finanční orgány v průběhu řízení neodůvodňovaly své postoje a závěry. Žalobce byl během jak daňové kontroly, tak i během odvolacího řízení průběžně seznamován s výsledky kontrolního zjištění a byla mu dána vždy možnost uplatnit proti závěrům finančních orgánů svá vyjádření, připomínky případně navrhnou jejich doplnění. Nepřílehavá je rovněž námitka, podle níž správce daně činil průběžné závěry ve fázích řízení, během nichž je činit neměl. Soudu není zřejmé, na jaký postup správce daně žalobce směřoval, proto pouze obecně konstatuje, že i tuto námitku vyvrací již uvedené závěry.

K námitce, podle níž napadené rozhodnutí nebylo řádně podepsáno, soud odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, které se plně uplatní i v daném případě. Součástí správního spisu je originál napadeného rozhodnutí, který obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu, včetně vlastnoručního podpisu úřední osoby JUDr. Z. Š. U podpisu je obsažen text „*JUDr. Z. Š., ředitel Odboru DPFO a zástupce ředitele Sekce přímých a nepřímých daní, v. z.*“. Z toho je zřejmé, že JUDr. Z. Š. podepsala napadené rozhodnutí v zastoupení JUDr. N. V., jejíž jméno a funkce je rovněž vytištěno na poslední stránce rozhodnutí. Na rozhodnutí založeném ve správním spise je dále vytištěna doložka o tom, že rozhodnutí bylo opatřeno platným zaručeným elektronickým podpisem JUDr. Z. Š., který podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu plně nahrazuje vlastnoruční podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka.

Napadené rozhodnutí založené ve správním spise tedy bezpochyby obsahuje řádný podpis pověřené úřední osoby. Žalobcem namítané nedostatky se dotýkají pouze

elektronického vyhotovení rozhodnutí doručeného žalobci. Skutečnost, že na tomto vyhotovení je u zaručeného elektronického podpisu JUDr. Z. Š. uveden údaj „*Neznámá platnost*“, neznamená, že by se jednalo o podpis neexistující, či neplatný, jak namítá žalobce. Údaj svědčí pouze o tom, že v zařízení, na němž byl pořízen tištěný výtisk, nebylo možné ověřit platnost zaručeného elektronického podpisu, což může být dáno mnoha různými důvody, např. nastavením počítačového programu, nedostupností sítě internet apod. Zaručený elektronický podpis však byl k rozhodnutí připojen, nejde tedy o vadu napadeného rozhodnutí. Vadou napadeného rozhodnutí je pouze skutečnost, že kromě elektronického podpisu JUDr. Z. Š. neobsahuje elektronické vyhotovení napadeného rozhodnutí doručené žalobci na místě obvyklém pro podpis také údaj o tom, že JUDr. Z. Š. podepsala napadené rozhodnutí v zastoupení JUDr. N. V.. Jak však ve shora uvedeném rozsudku uvedl Nejvyšší správní soud, jde o vadu, která není natolik závažná, aby způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedenou žalobní námitku proto shledal soud nedůvodnou.

K námitce týkající se tvrzeného nevypořádání stížností uplatněných žalobcem v průběhu daňové kontroly soud konstatuje, že všechny žalobcem podané stížnosti proti postupu správce daně a proti chování úředních osob byly vyřízeny správcem daně před ukončením daňové kontroly v souladu s § 261 odst. 4 daňového řádu. V případě stížnosti ze dne 12. 9. 2013, v níž žalobce vytýkal správci daně nedostatky při vedení spisu o daňové kontrole, byl výsledek šetření žalobci oznámen sdělením ze dne 4. 11. 2013. Žalobce tedy měl dostatek času k podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, přičemž neuvedl žádnou skutečnost, která by mu v tom objektivně bránila. Žalobce však podal žádost až dne 6. 12. 2013 těsně před zahájením jednání o zprávě z daňové kontroly. Za těchto okolností soud plně souhlasí s hodnocením žalovaného, podle něhož se jednalo o obstrukční postup, jenž nepoživá právní ochrany a nelze k němu přihlížet (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015-107, dostupný na www.nssoud.cz, jehož závěry byly potvrzeny rozsudkem NSS ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41). Soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že za vyřízenou lze stížnost považovat až okamžikem, kdy je přešetřena nadřízeným správcem daně, neboť takový výklad odporuje § 261 daňového řádu.

Stížnost podle § 261 daňového řádu nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Prošetření stížnosti ani prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, *ultima ratio*, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71). Došlo-li v průběhu daňové kontroly k procesním vadám, je možné proti nim brojit odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru. V případě nedostatků, které byly předmětem stížnosti uplatněné žalobcem, se však zjevně o takové vady nejednalo. Ani způsob prošetření stížnosti tedy nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Namítá-li žalobce, že se žalovaný vyřízením stížnosti v napadeném rozhodnutí nezabýval, je třeba uvést, že žalobce takovou námitku v rámci odvolání neuplatnil. Tato námitka tedy není důvodná.

K námitce týkající se délky trvání daňového řízení včetně daňové kontroly lze uvést, že správce daně je povinen postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1

daňového řádu). Otázku, zda v řízení nedocházelo k neodůvodněným průtahům, nelze ovšem posuzovat pouze z hlediska doby trvání řízení. Je třeba přihlížet ke všem okolnostem konkrétního případu, různé míře skutkové a právní složitosti, možnostem správce daně dosáhnout řádného projednání věci, objektivním překážkám bránícím správci daně v postupu a v neposlední i k chování účastníků řízení. V řízení o odvolání byla sice překročena šestiměsíční lhůta pro rozhodnutí o odvolání stanovená v pokynu MF-4, žalovaný však nebyl zcela nečinný. S ohledem na rozsah úkonů provedených v odvolacím řízení (výzva k doplnění odvolání, dožádání výsledku svědka a stanoviska žalobce, seznámení žalobce se závěry zjištěnými doplněním dokazování) nelze v postupu žalovaného shledat neodůvodněné průtahy. Správci daně lze vytknout nečinnost v období mezi zahájením daňové kontroly dne 19. 9. 2011 a vydáním výzvy ze dne 4. 7. 2012, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by v tomto období správce daně činil jakékoliv úkony. Délku trvání daňové kontroly lze však do značné míry přičítat i žalobci, jenž svým chováním v dalším průběhu daňové kontroly přispěl k jejímu prodloužení, např. podáváním množství stížností, které často neměly přímou souvislost s předmětem daňové kontroly. I přes uvedené je však zřejmé, že dílčí průtahy nemohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce nic takového ani netvrdil. Soud proto shledal tuto námitku nedůvodnou.

Soud nepřisvědčil ani námitce týkající se předvolání žalobce a jeho daňového zástupce k podání vysvětlení v průběhu odvolacího řízení. Považoval-li žalovaný za vhodné, aby se žalobce osobně vyjádřil k obsahu dohody o rozdělení příjmů a výdajů, pak postupoval dožádaný správce daně zcela správně, pokud žalobce za tímto účelem předvolal a podle § 25 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl o tomto úkonu daňového poradce.

Námitka, podle níž správce daně nezpochybnil správnost, úplnost a věrohodnost předložené účetní evidence, v důsledku čehož nedošlo k přenesení důkazního břemene, se rovněž mívá podstatou sporu. Žalobce neoznačil konkrétní skutečnosti, jejichž prokázání bylo povinností správce daně. Obecně však lze konstatovat, že podle zprávy o daňové kontrole byla předložená účetní evidence zpochybněna, zejména pokud jde o účtování odpisů drobného hmotného investičního majetku, rozpuštění rezerv, leasingových výdajů a jejich uplatnění na straně daňově uznatelných výdajů. Pokud jde o posouzení otázky rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení nejednalo se o zpochybnění daňové evidence, nýbrž o zpochybnění obsahu dohody o rozdělení příjmů a výdajů, která však není součástí daňové evidence. Finanční orgány pouze hodnotily důkazní hodnotu této dohody, což však neznamená, že došlo k přenesení důkazního břemene.

Dále se soud zabýval námitkou, jež se týkala částek nájemného na finanční leasing, které správce daně vyloučil z daňově účinných výdajů uplatněných žalobcem. Z § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, je nájemné u finančního leasingu výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Nájemné lze tedy uplatňovat jako výdaj pouze rovnoměrným způsobem, tzn., že nelze v jednom zdaňovacím období uplatnit jako výdaj větší částku, než odpovídá poměrné části celkového nájemného připadajícího na dané zdaňovací období. V praxi se zpravidla postupuje tak, že celkové nájemné je rozděleno na rovnoměrné měsíční částky podle počtu měsíců trvání finančního leasingu. Jedná se o ustálenou praxi, která je aprobována pokynem D-300. Byť se nejedná o obecně závazný právní předpis, v čemž lze přisvědčit žalobci, jde o praxi, kterou finanční orgány respektují. Ostatně ani v daném případě není mezi stranami sporu o tom, že žalobce uplatňoval náklady na nájemné u finančního leasingu vozidel právě uvedeným způsobem. V každém zdaňovacím

období započítával u každého z dotčených vozidel jako daňově uznatelný výdaj částku odpovídající součinu poměrné částky nájemného a počtu měsíců trvání finančního leasingu v daném zdaňovacím období.

Při uvedeném způsobu uplatňování výdajů na nájem však platí, že nájemné lze uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj pouze do výše celkové částky nájemného, což vyplývá z § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Pokud by součet výdajů uplatněných na nájemném tuto částku přesáhl, jednalo by se o neoprávněně uplatněný výdaj. To je podstatné v případech, kdy doba nájmu začíná v jiný než první den kalendářního měsíce. Nelze totiž poměrnou měsíční část nájemného uplatnit v prvním i posledním měsíci trvání finančního leasingu. V takovém případě je tedy na daňovém subjektu, aby zvolil, zda uplatní poměrnou měsíční část nájemného v prvním nebo v posledním měsíci trvání finančního leasingu.

Soud se neztotožňuje s názorem žalovaného, podle něhož je daňový subjekt povinen uplatnit nájemné jako výdaj poprvé v kalendářním měsíci, v němž začal nájem. Taková povinnost z § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2 zákona o daních z příjmů ani jiných ustanovení zákona o daních z příjmů nevyplývá. Ustanovení obsažené v § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmu upravuje pouze podmínky trvání finančního leasingu a stanoví, že „*doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání*“. Smyslem citovaného ustanovení je stanovení počátku běhu doby nájmu pro účely zjištění, zda nájemné u finančního leasingu je daňově účinným výdajem. Z tohoto ustanovení však neplyne, že by povinností daňového subjektu bylo uplatnit nájemné jako daňový výdaj již v prvním kalendářním měsíci trvání leasingu.

Pokud však daňový subjekt uplatňuje ve zdaňovacím období nájemné v poměrné měsíční výši i za poslední (neúplný) měsíc trvání finančního leasingu, je jeho povinností prokázat oprávněnost takto uplatněného výdaje. Jinými slovy, musí prokázat, že neuplatnil poměrnou měsíční část nájemného i v prvním kalendářním měsíci nájmu. V daném případě žalobce tuto skutečnost nedoložil a neunesl důkazní břemeno. Na tento závěr nemá žádný vliv skutečnost, že již uplynula lhůta pro uschovávání daňové evidence za předmětná zdaňovací období. V § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů je stanovena toliko povinnost uschovávat daňovou evidenci po stanovenou lhůtu, nikoliv však povinnost daňovou evidenci po uplynutí této lhůty zničit. Je tedy na zvážení daňového subjektu, aby v obdobných případech daňovou evidenci uschoval i po uplynutí zákonem stanovené lhůty. V opačném případě se totiž vystavuje riziku, že dojde k vyloučení jím uplatněných daňových výdajů a k doměření daně. Správce daně tedy v daném případě oprávněně předmětné částky vyloučil z výdajů žalobce [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů]. Soud tedy shledal uvedenou žalobní námitku nedůvodnou.

Soud se dále zabýval žalobní námitkou týkající se rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení. Žalobce tvrdí, že údaje o podílech členů sdružení na příjmech a výdajích uvedené v daňovém přiznání jsou chybné a nelze z nich při stanovení žalobcovy daňové povinnosti vycházet. Na podporu tohoto tvrzení předložil smlouvu o sdružení a dohodu o rozdělení příjmů a výdajů, v níž jsou příjmy a výdaje mezi účastníky sdružení rozděleny odlišně. Podle žalovaného je tato smlouva nevěrohodná a nelze k ní přihlížet.

Způsob stanovení příjmů a výdajů účastníka sdružení, které není právnickou osobou, je stanoven v § 12 zákona o daních z příjmů, podle něhož se dosažené příjmy a vynaložené

výdaje rozdělují mezi účastníky sdružení rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Každý z účastníků sdružení je přitom samostatným poplatníkem (sdružení nemá právní subjektivitu), který podává samostatné přiznání k dani z příjmů, ve kterém může uplatnit příjmy a výdaje podle tohoto ustanovení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 7. 2014, č. j. 9 Afs 134/2013-57, uvedl v této souvislosti, že „[p]ro účely možnosti zahrnout příjmy a výdaje sdružení do dílčího základu daně dle ustanovení § 7 zákona o daních příjmů je přitom rozhodné, jakým způsobem je mezi účastníky sdružení upraveno rozdělení příjmů a výdajů sdružení, nikoli faktické vypořádání finančních prostředků mezi účastníky. (...) Otázka, zda mezi účastníky sdružení byl skutečně vypořádán zisk ze sdružení a v jaké reálné výši, proto není pro účely stanovení základu daně určující.“

V daném případě není sporu o tom, že byla dohoda o rozdělení příjmů a výdajů mezi žalobcem aj. P. platně uzavřena. Ostatně žalovaný sám uvedl, že platnost (a dobu uzavření) této dohody nikterak nezpochybňuje a navíc uzavření této dohody potvrdila i svědecká výpověď J. P., druhého účastníka sdružení, jenž uvedl, že dohodu podepsal. Sdružení vzniklo smlouvou o sdružení podle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obč. z.“), který stanoví, že se několik osob může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu, a že tato sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem. Sdružení bez právní subjektivity se vyznačuje značnou neformálností a smluvní volností při úpravě vztahů účastníků. Je plně na účastnících, aby si mezi sebou ujednaly, jakým způsobem mezi ně bude rozdělen zisk, resp. společné příjmy a výdaje sdružení (§ 835 obč.z.). Zákon nevylučuje ani to, aby se o rozdělení zisku dohodli účastníci sdružení odlišně v různých zdaňovacích obdobích.

Soud považuje způsob hodnocení dohody o rozdělení příjmů a výdajů finančními orgány za logicky nesprávný a vnitřně rozporný. Finanční orgány totiž na jednu stranu nezpochybnil, že mezi účastníky řízení byla uzavřena dohoda, na jejímž základě došlo k rozdělení zisku, resp. příjmů a výdajů sdružení ve zdaňovacím období roku 2009. Na druhou stranu však tuto dohodu považovali za nevěrohodnou z toho důvodu, že údaje o příjmech a výdajích žalobce, které jsou v ní obsažené, neodpovídají údajům obsaženým v daňovém přiznání a předložené daňové evidenci žalobce. Takto formulované závěry však nemohou obstát. Úvaha žalovaného o tom, že tvrzení žalobce obsažené v daňovém přiznání a dohoda o rozdělení příjmů a výdajů představují dva rozporné důkazní prostředky o poměru rozdělení příjmů a výdajů, je nesprávná. Je totiž třeba rozlišovat mezi tvrzením daňového subjektu a důkazními prostředky. Vzniknou-li v průběhu daňové kontroly pochybnosti o správnosti tvrzení uvedeného v daňovém přiznání, je na daňovém subjektu, aby v souladu s rozdělením důkazního břemene v daňovém řízení tyto pochybnosti vyvrátil. Avšak ani daňový subjekt, ani správce daně nejsou tvrzením uplatněným v daňovém řízení vázáni. Prokáže-li daňový subjekt během daňové kontroly, že skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jsou odlišné od tvrzení uvedených v daňovém přiznání, je třeba z takto zjištěných skutečností vycházet, ať svědčí ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu (§ 8 daňového řádu).

Výše podílů na příjmech a výdajích sdružení uvedené v daňovém přiznání žalobce představují pouze tvrzení o tom, jaký podíl příjmů a výdajů sdružení připadá na žalobce. Toto tvrzení však bylo v průběhu daňové kontroly důvodně zpochybněno tím, že žalobce tento údaj označil za chybný a předložil správci daně jako důkaz dohodu o rozdělení příjmů a výdajů, z níž vyplývají odlišné podíly žalobce. Dohoda představuje důkazní prostředek o tom, jakým způsobem bylo mezi účastníky sdružení ujednáno rozdělení příjmů a výdajů. Za této situace tedy bylo na správci daně, aby při rozdělení příjmů a výdajů sdružení postupoval podle

předložené dohody, anebo prokázal, že se účastníci sdružení ve skutečnosti dohodli o rozdělení příjmů a výdajů podle podílů uvedených v daňovém přiznání (nebo jinak). Tomuto důkaznímu břemeni však správce daně ani žalovaný nedostáli. Obsah dohody o rozdělení příjmů a výdajů totiž nezpochybňuje skutečnost, že údaje o výši příjmů a výdajů sdružení, které jsou v ní uvedené, neodpovídají skutečné výši příjmů a výdajů vyplývajících z žalobcova peněžního deníku. Stejně jako se žalobce dopustil pochybení při vedení daňové evidence, které odstranil správce daně při daňové kontrole, mohli účastníci sdružení uvést chybné údaje i v dohodě o rozdělení příjmů a výdajů. Tyto rozdíly však nemají žádný vliv na platnost a účinnost dohody o rozdělení příjmů a výdajů.

Soud si je samozřejmě vědom toho, že žalobce v průběhu daňové kontroly postupně měnil svá tvrzení o podílech jednotlivých účastníků sdružení na příjmech a výdajích, a to zpravidla v závislosti na postupu správce daně a výsledcích jeho kontrolních zjištění. Takový postup by mohl nasvědčovat účelovosti uplatněných tvrzení. Jestliže však nebylo prokázáno, že se účastníci sdružení dohodli na rozdělení příjmů a výdajů podle podílů uvedených v daňovém přiznání, je třeba respektovat obsah dohody o rozdělení příjmů a výdajů a vycházet z ní při stanovení výše doměřené daně. Jiná situace by mohla nastat, pokud by z obsahu správního spisu vyplývaly skutečnosti odůvodňující závěr o tom, že uzavření dohody o rozdělení příjmů a výdajů představuje zneužití práva či obcházení práva. K takovému právnímu jednání totiž nelze přihlížet. Pro tento závěr ovšem obsah spisu neposkytuje za daného stavu dostatečný podklad a ani finanční orgány se touto otázkou nezabývaly.

Soud tedy shledal důvodnou pouze shora uvedenou žalobní námitku týkající se rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení. I na základě tohoto jednoho žalobního bodu však je nutné dospět k závěru, že žaloba je jako celek důvodná, a proto soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci z procesního hlediska plně úspěšný, soud mu tedy přiznal plnou náhradu nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna advokáta ve výši 6.200,- Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) po 3.100,- Kč podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), náhrada hotových výdajů ve výši 600,- Kč za dva úkony právní služby podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a zaplacené soudní poplatky za podání žaloby a návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě v celkové výši 4.000,- Kč. Zástupkyně žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21% ve výši 1.428,- Kč. Celkem tak činí náhrada nákladů řízení 12.228,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 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.

V Praze dne 28. června 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová