



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **T. D.**, zastoupeného Ing. J.P., daňovým poradcem se sídlem v O.-P., N. M. 610/118, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5.6.2013 č.j. 14223/13/5000-14130-708571 a č.j. 14224/13/5000-14130-708571, ve věcech přezkoumání rozhodnutí, jimiž byly doměřeny daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. V řízení se **pokračuje**.
- II. Žaloba se **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5.6.2013 č.j. 14223/13/5000-14130-708571 a č.j. 14224/13/5000-14130-708571, jimiž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Třinci ze dne 31.10.2012 č.j. 157448/12/364910804363 a ze dne 10.9.2012 č.j. 143070/12/364910800238, kterými bylo rozhodnuto o přezkoumání rozhodnutí

Finančního úřadu v Třinci ze dne 17.9.2010 č.j. 82598/10/364910800238 a č.j. 82596//10/364910800238, jimiž byly žalobci doměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 7.932,- Kč a za zdaňovací období roku 2004 ve výši 326.400,- Kč.

Řízení bylo přerušeno usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 28.4.2015 č.j. 22Af 73/2013-54 do rozhodnutí Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. Pl.ÚS 18/14, v níž byla na návrh Nejvyššího správního soudu posuzována otázka zákonnosti ust. § 264 odst. 4 zákona č. 289/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění. Jelikož Ústavní soud ve věci rozhodl, a to nálezem ze dne 15.9.2015 sp. zn. Pl.ÚS 18/14, jímž byl návrh zamítnut, odpadla překážka řízení v této věci, a proto soud rozhodl výrokem I o pokračování řízení.

Žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Rozhodnutí ze dne 10.9.2012 č.j. 143070/12/364910800238 a rozhodnutí ze dne 5.6.2013 č.j. 14223/13/5000-14103-708571 byla vydána po lhůtě dle ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Je nespornou skutečností, že řízení ve věci přezkoumání daňového rozhodnutí bylo zahájeno dne 31.12.2010 podáním žádosti žalobce, a to ještě za účinnosti předcházející právní úpravy – zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). Na základě této žádosti žalovaný vydal dne 15.6.2011 rozhodnutí č.j. 1049/11-1102-807013 a č.j. 1131/11-1102-807013, kterými nařídil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci ze dne 17.9.2010 č.j. 82596/10/364910800238 a č.j. 82598/10/364910800238. Současně nařídil Finančnímu úřadu v Třinci zrušit tyto dodatečné platební výměry, což však Finanční úřad v Třinci nerespektoval a pokoušel se napravovat veškerá procesní pochybení. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je určení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 148 daňového řádu v návaznosti na přechodná ust. § 264 téhož zákona. Podle žalobce nelze podanou žádost o přezkum rozhodnutí překvalifikovat na podnět ve smyslu ust. § 123 odst. 3 daňového řádu (s přihlédnutím k ust. § 264 odst. 1 daňového řádu), ale je nutno ji posuzovat jako podání, které zahájilo řízení ve věci přezkumného řízení. Žalovaný v rozhodnutích ze dne 15.6.2011, jimiž nařídil přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci, tuto skutečnost potvrdil a konstatoval, že se řízení o mimořádném opravném prostředku dokončí podle daňového řádu. Přechodná ustanovení daňového řádu nepřipouští, aby zahájená daňová řízení podle ZSDP byla ukončena zákonným způsobem platností nové právní úpravy. Správnosti postupu žalovaného odpovídá i ust. § 122 odst. 3 daňového řádu, podle kterého lze nařídít přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Dále žalobce zdůraznil, že řízení zahájené doručením žádosti o přezkoumání daňového rozhodnutí dle ZSDP je řízením dvoufázovým, kdy v první fázi se zkoumá, zda jsou splněny zákonné podmínky pro povolení přezkoumání a v druhé fázi probíhá řízení nové. Proto teprve od rozhodnutí o povolení nařízení přezkoumání je možno odvíjet lhůty stanovené ZSDP. Žalobce poukázal na judikaturu k ust. § 55b odst. 4 ZSDP (rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen NSS – ze dne 9.3.2010 č.j. 1 Afs 97/2008-88). V návaznosti na uvedené by se podle žalobce lhůta ve smyslu ZSDP odvíjela od data doručení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.6.2011, jímž byl den 17.6.2011. Podle žalobce nelze v posuzované věci aplikovat prekluzivní lhůty v intencích rozsudku NSS ze dne 9.3.2010 sp. zn. 1 Afs 97/2008. Ust. § 122 odst. 3 daňového řádu odkazuje na lhůtu pro stanovení daně.

Odkazovaným je ust. § 148 daňového řádu jako celek; není zde výslovný odkaz na odst. 5 tohoto ustanovení. Podle žalobce je proto na místě vycházet z ust. § 148 odst. 1 a následně z ust. § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu. K odstranění právní nejistoty je pak v odst. 2 a 3 ust. § 148 daňového řádu stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. Pokud by došlo v průběhu posledního roku k vyjmenovaným úkonům, lhůta pro stanovení daně by se podle odst. 2 prodloužila o 1 rok. Ve smyslu ust. § 264 odst. 4 daňového řádu se pak při běhu lhůt postupuje podle ustanovení tohoto zákona, tedy daňového řádu, které upravují lhůtu pro stanovení daně a skutečnosti, které mají vliv na běh této lhůty a nastaly před účinností daňového řádu, se posuzují podle ZSDP. Na základě této argumentace zastává žalobce názor, že zahájení řízení o dozorčím prostředku je nutno odvíjet od data 17.6.2011, od něhož běží lhůta ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Proto podle žalobce již nelze stanovit daňovou povinnost. Argumentace žalovaného v napadených rozhodnutích, který odvíjí zahájení řízení od podání žádosti, je podle žalobce nesprávná. Závěrem žalobce uvedl, že ust. § 55b odst. 2 ZSDP neřeší pojem zahájení přezkumného řízení, avšak judikatura odvíjí počátek běhu prekluzivní lhůty od data nařízení přezkoumání rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 23.2.2010 č.j. 7 Afs 20/2007-74 a ze dne 9.3.2010 č.j. 1 Afs 97/2008-93).

2) V druhé části žaloby žalobce namítl procesní pochybení.

- V písemnosti ze dne 25.9.2012 č.j. 3574/12-1500-807169 žalovaný na str. 2 uvedl svůj právní názor a důvody nařízení přezkumného řízení a na str. 2 a 3 pak důvody odklonů od svého původně vysloveného právního názoru, kdy stěžejním důvodem je vydání rozsudku NSS ze dne 21.9.2011 č.j. 8 Afs 56/2010-71. Žalobce je toho názoru, že označený rozsudek na projednáváný případ nedopadá, neboť v něm byly hodnoceny důsledky neprojednání výsledků daňové kontroly v rámci odvolacího řízení. V posuzované věci však bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí správce daně I. stupně. Prvoinstanční správce daně činil veškeré úkony v rámci přezkumného řízení nikoliv v rámci řízení odvolacího. Žalovaný na podporu své argumentace poukazuje na rozsudek NSS ze dne 19.8.2009 č.j. 9 Afs 65/2009-185, z něž usuzuje, že je možno napravovat vady řízení spočívající ve zkrácení procesních práv žalobce. Označený rozsudek však zkoumal odstraňování jiných vad řízení, než je vada spočívající v neprojednání výsledků daňové kontroly. Žalobce se domnívá, že na rozdíl od řízení odvolacího, kdy je možno napravovat jakékoliv vady u nepravomocně vydaných dodatečných platebních výměrů, v případě přezkumného řízení takto postupovat nelze. Prvoinstanční správce daně je vázán právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Neprojednání výsledků kontroly je zhojitelnou vadou toliko v rámci odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, nikoliv však v rámci přezkumného řízení.
- Zpráva o daňové kontrole nebyla ve skutečnosti projednána ani dodatečně a uvedení dvou dat, kdy údajně k jejímu dodatečnému projednání došlo, tj. 9.11.2011 nebo 22.12.2011 je zcela zmatečné. Žalovaný se nevypořádal s konkrétním datem, k němuž měla být zpráva o daňové kontrole projednána. V napadeném rozhodnutí ze dne 5.6.2013 č.j. 14224/13/5000-14103-708571 žalovaný pak uvedl další datum, a to 24.4.2011, tedy ještě před zahájením vlastního přezkumného řízení. Tím je tato část rozhodnutí zcela nejasná a nesrozumitelná. Žalovaný v napadených rozhodnutích výslovně neuvádí, kdy

došlo k nápravě vady řízení, tj. projednání zprávy o daňové kontrole, pouze dovozuje, že zprávu je možno považovat za projednanou, protože se žalobce vyjádřil k závěrům správce daně, s nimiž byl seznámen. V posuzované věci se však žalobce vyjadřoval k závěrům správce daně fakticky již několik let a intenzivně je rozporoval. Fakticky tedy mělo v průběhu přezkumného řízení při řadě jednání, kdy se žalobce vyjadřoval mimoděk dojít i k projednání zprávy o daňové kontrole. Tento postup je podle žalobce v rozporu s judikaturou, daňovým řádem i s čl. 30 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce nepopíral, že byl se závěry žalovaného opakovaně seznámen, a to i před vydáním rozhodnutí na podkladě závěrů daňové kontroly. Namítal však neprojednání zprávy o daňové kontrole. Pokud tato okolnost byla důvodem nařízení přezkumu, nelze pochybení napravit jeho zopakováním. Správce daně opět opakovaně seznámil žalobce se svými závěry, žalobce se k nim opakovaně vyjadřoval, což však není podle žalobce projednání zprávy o daňové kontrole. Tento úkon musí být učiněn jednoznačným, přezkoumatelným a nezpochybnitelným způsobem s konkrétním uvedením konkrétního data. Dále je nutno uvést, při kterém jednání byla zpráva projednána s odkazem na protokol o ústním jednání, z něhož bude jednoznačně patrné, že k projednání zprávy došlo. Nedostatek projednání zprávy o daňové kontrole nebyl podle žalobce odstraněn.

3) V další části žaloby žalobce namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav, a to v následujících jednotlivostech, týkajících se rozhodnutí č.j. 14224/13/5000-14103-708571 (rok 2004).

- Při posuzování naplnění mandátní smlouvy uzavřené s dodavatelem Solomon Group Kft. (dále jen Solomon) žalovaný na str. 21 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že materiály poskytnuté touto společností byly výsledkem její aktivní činnosti. Žalobce k tomu zdůraznil, že má důkazní povinnost jen ke svým tvrzením, nikoliv k činnostem jiných daňových subjektů. Žalovaným použitý výklad důkazního břemene je nepřipustně extenzivní.
- Žalobce poukázal na str. 22 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že k prokázání požadovaných skutečností nepostačuje pouhé tvrzení daňového subjektu či doložení přehledu akvizic, ale je nutno takové tvrzené skutečnosti prokázat. Toto vyjádření podle je podle žalobce rozporné, když přehled provedených akvizičních činností je důkazním prostředkem, který správce daně mohl ověřit či jej vyvrátit jiným důkazním prostředkem. Na místo toho požadoval žalovaný prokázání tohoto přehledu akvizic, tedy prokázání důkazního prostředku, který žalobce předložil, což je v rozporu s daňovým řádem. Žalovaný musí uvést, jaké skutečnosti jsou rozporovány a na podkladě jakých důkazních prostředků k tomuto závěru dospěl. V opačném případě nelze dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno.
- V další části rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že překlad anglického textu správce daně a překlad předložený žalobcem jsou obsahově totožné. Podle žalobce došlo zřejmě k záměně hodnocených důkazů. Žalobce předložil vlastní odlišnou verzi překladu proto, aby poukázal na významové a obsahové odlišnosti anglického textu od překladu žalovaného. Žalovaný obě verze hodnotí jako shodné, avšak zcela nepřezkoumatelným způsobem, neboť toto své konstatování nijak nehodnotí. Jeho vyjádření je možno označit za překvapivé. V uvedeném překladu je jasně uvedeno, jaké služby byly společností Solomon poskytnuty, jakým způsobem je zajišťovala, takže tvrzení

žalovaného, že z této písemnosti nevyplývá jediná konkrétní informace jako důkaz o naplnění mandátní smlouvy, je v rozporu s touto skutečností. Žalovaný rovněž přehlédl, že součástí odpovědi byly rozsáhlé přílohy. Podle žalobce je tato část rozhodnutí zcela nepřezkoumatelná.

- Žalovaný v rámci mezinárodního dožádání postupoval tak, že požadoval společnou odpověď dožádaného správce daně pro více daňových subjektů. Následně obdrženou zprávu proškrtal a přílohy vytřídil dle své vlastní úvahy. Tento postup považuje žalobce za sporný a již v průběhu řízení navrhoval výslech svědka, tzv. druhého sportovce uvedeného v dožádání a navrhoval požádat jej o zproštění mlčenlivosti v dané věci. Tímto způsobem sledoval odstranění veškerých pochybností ohledně úplnosti neúplného textu, skutečného obsahu úplných příloh a dále, že tento svědek mohl také vysvětlit činnost společnosti Solomon v kontextu sdělení zahraničního správce daně. Tento návrh byl žalovaným zamítnut se sdělením, že to není možné. Žalobce v této souvislosti namítl nesprávnost a neúplnost vedení důkazního řízení ve věci sdělení zahraničního správce daně.
 - K otázce tréninkového pobytu ve Finsku žalovaný prokázal, že žalobce v roce 2004 na tréninkovém pobytu nebyl, ale byl tam až v roce 2005. Podle žalobce je žalovaným nesprávným způsobem hodnocen důkaz. Žalobci není zcela jasná správná úvaha provedená v této věci. Žalobce ve svém upřesnění sdělil žalovanému, že v roce 2004 byl ve Finsku na krátkém konzultačním pobytu a na vlastním tréninkovém pobytu až v roce 2005. Je zcela běžné, že se zahraniční tréninkové pobyty organizují v dostatečném předstihu. Společnost Solomon proto svou činností v roce 2004 zajistila tréninkový pobyt v roce 2005. Není proto zřejmé, co je ze strany žalovaného zpochybňováno. Pokud má pochybnosti, měl provést výslech navrhovaného svědka – zástupce finského klubu. Nepochybně je povinností správce daně zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji a nikoliv odmítnout dokazování za situace, kdy není zcela jasné, jaké skutečnosti byly prokázány, případně které byly zpochybněny či vyvráceny.
 - Žalobce považuje za vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné tvrzení žalovaného na str. 27 rozhodnutí, že: *„Předložené důkazní prostředky poskytnuté daňovým subjektem však byly pouze v úrovni deklarací, tzn. bylo tvrzeno, že služby proběhly, nebylo však nijak prokázáno, kdy a jak byly služby provedeny.“* Podle žalobce byly-li předloženy důkazní prostředky, pak to nemohla být deklarace, neboť deklarace nejsou důkazní prostředky. Žalovaný v této větě potvrzuje nesprávnost vedení důkazního řízení. Žalobce předložil řadu důkazních prostředků dokládajících jeho skutkovou verzi. Žalovaný je nijak nevyvrátil, pouze se v řízení držel správné úvahy vyslovené dříve. Citovaná závěrečná věta stejně jako předchozí úvahy dokládají nesprávnost a neúplnost vedení důkazního řízení.
- 4) Žalobce namítl, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná z důvodu absence základní náležitosti dle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, jímž je podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení. Na žalobou napadených rozhodnutích je uvedeno jméno, příjmení a pracovní zařazení JUDr. N. V., vedoucí odboru daní a daňového procesu. Elektronicky podepsána je však JUDr. Z. Š., tedy osoba zjevně odlišná od osoby, která je uvedena v rozhodnutí. Pracovní zařazení této osoby není uvedeno v rozhodnutí a ani nejsou seznatelné důvody, proč by měla rozhodnutí podepisovat namísto JUDr. V. JUDr. Š. Rozhodnutí vykazuje vady a vzájemné rozpory, tedy nezákonnosti, které jsou důvodem pro jeho zrušení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl:

K bodu 1) žaloby: Žalovaný setrvává na právním názoru, že napadená rozhodnutí byla vydána ve lhůtě pro vyměření daně. Pokud jde o zdaňovací období roku 2004, pak vznikla daňová povinnost v roce 2004 a lhůta podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP měla skončit dne 31.12.2007. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11.7.2007, což představovalo úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 věta první ZSDP a tříletá lhůta podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP běžela znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven a měla skončit dne 31.12.2010. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2004 byl žalobci doručen dne 20.9.2010. Žalobce podal dne 31.12.2010 žádost o přezkum dodatečného platebního výměru podle ust. § 55b odst. 1 ZSDP. Toto ustanovení nenormuje, kdy je přezkumné řízení zahájeno, a proto je nutno vyjít z obecných ustanovení ZSDP. Podle § 21 odst. 1 první části souvětí ZSDP je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně. Na žalobcem podanou žádost o přezkum doručenou správci daně dne 31.12.2010 proto nelze hledět jinak, než jako na podání, které zahájilo přezkumné řízení, což také uvádí sám žalobce na str. 2 žaloby. S ohledem na účinnost daňového řádu od 1.1.2011 probíhal přezkum podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ust. § 121 a násl. daňového řádu. Na běh a délku lhůty pro vyměření daně bylo nutné aplikovat ust. § 264 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu. Přezkumné řízení bylo zahájeno za účinnosti předchozí právní úpravy dne 31.12.2010, a proto bylo nutno pro výpočet lhůty pro vyměření daně použít úpravu § 47 ZSDP v intencích usnesení NSS ze dne 23.2.2010 č.j. 7 Afs 20/2007-73. Pokud byl dotýčný platební výměr za zdaňovací období roku 2004 žalobci doručen dne 20.9.2010 a žalobce podal dne 31.12.2010 žádost o jeho přezkum, přičemž přezkum byl nařízen dne 15.6.2011, byla lhůta dle ust. § 55b odst. 2 ZSDP zachována. Přezkumné řízení bylo pravomocně ukončeno dne 10.6.2013 doručením žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání č.j. 14224/13/5000-14103-708571. Nejzazší lhůta pro dokončení přezkumného řízení trvala do 31.12.2014. Napadené rozhodnutí stejně jako jemu předcházející rozhodnutí č.j. 143070/12/364910800238 bylo vydáno ve lhůtě pro vyměření daně a k prekluzi v daném případě nedošlo.

Pokud jde o zdaňovací období roku 2005, daňová povinnost vznikla v roce 2005 a lhůta podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP měla skončit dne 31.12.2008. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11.7.2007 a tříletá lhůta běžela znovu od konce roku 2007. Lhůta podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP měla skončit dne 31.12.2010. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2005 byl žalobci doručen dne 20.9.2010. Žalobce podal žádost o přezkum dodatečného platebního výměru podle ust. § 55b odst. 1 ZSDP dne 31.12.2010. V dalším žalovaný odkazuje na stejnou argumentaci jako pro zdaňovací období roku 2004 s tím rozdílem, že pro zdaňovací období roku 2005 trvala nejzazší lhůta pro dokončení přezkumného řízení do 31.12.2015. Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí č.j. 14223/13/5000-14103-708571 doručené žalobci dne 10.6.2013 bylo vydáno ve lhůtě pro vyměření daně a k prekluzi ani v tomto případě nedošlo.

K bodu 2) žaloby: Žalovaný uvedl, že považuje domněnku žalobce, že neprojednání výsledků daňové kontroly je zhojitelnou vadou toliko v rámci odvolacího řízení a nikoliv řízení přezkumného, za mylnou. Pokud bylo přezkumné řízení nařízeno mj. pro neprojednání výsledků daňové kontroly, bylo by zcela proti smyslu a účelu institutu

přezkumného řízení, kdyby se tato procesní vada nedala v rámci přezkumného řízení odstranit. Rovněž není pravdou, že by se žalovaný námitkou neprojednání výsledků přezkumného řízení resp. neprojednání zprávy o daňové kontrole nezabýval. Žalovaný se námitkou zabýval v případě rozhodnutí č.j. 14224/13/5000-14103-708571 na str. 15 a na str. 18-20 tohoto rozhodnutí a v případě rozhodnutí č.j. 14223/13/5000-14103-708571 na str. 14 a dále na str. 19-20 tohoto rozhodnutí. Podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu správce daně na žádost daňového subjektu stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledkům kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledků kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Pro rok 2004 žalovaný vychází z toho, že dne 23.4.2012 zaslal zmocněnec žalobce vyjádření k protokolu ze dne 22.12.2011, přičemž nedošlo k doložení žádných dalších důkazních prostředků. Pouze byl navržen výslech svědka – zástupce finského klubu, který byl správcem daně shledán nadbytečným. Pokud je na str. 20 rozhodnutí č.j. 14224/13/5000-14103-708571 uvedeno datum 24.4.2011, jedná se o překlep. Podle žalovaného mělo být správně uvedeno datum 23.4.2012, jak vyplývá z předchozího odstavce textu. Uvedené nic nemění na skutečnostech uvedených dále na str. 20 rozhodnutí č.j. 14224/13/5000-14103-708571, tzn. pochybení správce daně, pro něž byl přezkum nařízen, bylo odstraněno. V případě roku 2005 žalovaný vychází z toho, že dne 9.11.2011 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání za účelem projednání doplnění zprávy o daňové kontrole za rok 2004 a 2005, to vše v rámci přezkumného řízení. V závěru protokolu byla žalobci poskytnuta patnáctidenní lhůta k vyjádření. Na žádost zmocněnce žalobce byla lhůta prodloužena. Dne 5.12.2011 obdržel správce daně vyjádření zmocněnce žalobce k protokolu ze dne 9.11.2011 a další důkazní prostředky, které se však vztahovaly pouze ke zdaňovacímu období roku 2004 a nikoliv k roku 2005. Podle žalovaného není podstatné, zda zpráva o daňové kontrole byla v rámci přezkumného řízení s žalobcem určitého dne projednána, podstatné je, zda byly splněny zákonné podmínky pro ukončení daňové kontroly spočívající v seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předložení tohoto výsledku žalobce k vyjádření. Pochybení správce daně, pro které došlo k nařízení přezkumu totiž spočívalo v neprojednání zprávy o daňové kontrole, kdy byl žalobce dne 27.8.2010 po několikáté seznámen s textací zprávy o daňové kontrole, která neobsahovala všechny náležitosti a zasláním této zprávy správce daně neumožnil žalobci se k těmto zjištěním vyjádřit. Dle žalovaného se tyto nedostatky podařilo správci daně v rámci přezkumného řízení odstranit. K problematice zhojení vady neprojednání výsledků daňové kontroly v rámci přezkumného řízení žalovaný pro úplnost odkázal na rozsudek NSS ze dne 14.10.2008 č.j. 9 Afs 110/2007-113. Dále zdůraznil rozsudek NSS ze dne 21.9.2011 č.j. 8 Afs 56/2010-73, v němž byl nově vysloven právní názor NSS na danou problematiku. V rozhodnutích ze dne 15.6.2011 č.j. 1049/11-1102-807013 (pro rok 2004) a č.j. 1131/11-1102-807013 (pro rok 2005) byl nejdříve vysloven právní názor (v souladu tehdejší judikaturou), dle kterého nedošlo-li k řádnému ukončení daňové kontroly, nebyl dodatečný platební výměr vydán v souladu se zákonem a nezbyvá nic jiného, než jej zrušit, neboť skutkové závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole nejsou procesně použitelné a nelze pokračovat v neskončeném daňovém řízení z důvodu překážky opakované daňové kontroly, tj. není možné opakovaně vydat dodatečný platební výměr. Nicméně dne 21.9.2011 (několik měsíců po vydání citovaných rozhodnutí) vydal NSS rozsudek č.j. 8 Afs 56/2010-73, v němž naopak dospěl k závěru, že nápravu procesního pochybení spočívajícího

v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze provést i v odvolacím řízení. Tato změna právního názoru pak byla zohledněna v posuzované věci.

K bodu 3) žaloby: Žalovaný odkázal na ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen ZDP), podle něhož je daňové řízení založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň a rovněž povinnost své tvrzení prokázat. Břemeno důkazní nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Ten je pak povinen skutečnosti prokázat. Pokud žalobce namítl, že po něm chtěl žalovaný prokázat skutečnosti, které stíhají jiný daňový subjekt, není žalovanému patrné, z čeho tak žalobce usuzuje. Žalovaný požadoval vždy pouze prokázání, že služby fakturované společností Solomon byly u žalobce skutečně výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále žalovaný nevidí žádný rozpor v požadavku na prokázání akviziční činnosti s tím, že tvrzení žalobce či pouhé doložení přehledu akvizic nepostačuje. K námitce nesprávnosti a neúplnosti vedení důkazního řízení ve věci sdělení zahraničního správce daně žalovaný uvedl, že žalobce byl seznámen se všemi částmi mezinárodního dožádání, které se jej týkaly. Správce daně nemohl žalobci poskytnout informaci o druhém daňovém subjektu, který v tomto dožádání figuroval, neboť je vázán povinností mlčenlivosti ohledně skutečností, které se při správě daní dověděl o poměrech jiných osob (§ 52 a násl. daňového řádu).

K bodu 4) žaloby: Žalovaný uvedl, že dle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Dle Podpisového řádu žalovaného, tj. dle interního předpisu spadá oprávnění k podepisování rozhodnutí obdobného typu, jako jsou žalobou napadená rozhodnutí o odvolání do kompetence vedoucí odboru daní a daňového procesu žalovaného JUDr. N. V. Dle čl. 4 bod 2 Podpisového řádu žalovaného je v případě nepřítomnosti vedoucí odboru daní a daňového procesu oprávněna k zastoupení za ně podepisovat vedoucí oddělení daně z příjmů fyzických osob pojistného a daně silniční JUDr. Z. Š. Ačkoliv není na první pohled z napadených rozhodnutí o odvolání patrné pracovní zařazení a důvod uvedení podpisu JUDr. Z. Š., jde o skutečnosti, které jsou zjistitelné a jednoznačně prokazatelné. Obě napadená rozhodnutí byla zmocněnci žalobce doručována do datové schránky podle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. Rozhodnutí doručené v elektronické podobě prostřednictvím datové schránky bylo opatřeno uznávaným elektronickým podpisem. Uznávaný elektronický podpis je tvořen zaručeným elektronickým podpisem, k němuž je připojen kvalifikovaný certifikát (§ 2 písm. b) a písm. l) ve spojení s § 12 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, v platném znění). Dle žalovaného nedošlo k absenci zákonné náležitosti rozhodnutí a z tohoto důvodu není možné hledět na napadená rozhodnutí jako na nezákonná. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 7.11.2013 setrval na právní argumentaci uvedené v žalobě.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu

(§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 17.9.2010 vydal Finanční úřad v Třinci jako správce daně I. stupně (dále jen finanční úřad) dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 č.j. 82596/10/364910800238 a dodatečný platební výměr na tutéž daň za rok 2005 č.j. 82598/10/364910800238. Na základě žádosti žalobce ze dne 31.12.2010 doručené finančnímu úřadu téhož dne podané ve smyslu ust. § 55b ZSDP bylo rozhodnutími finančního ředitelství ze dne 15.6.2011 č.j. 1131/11-1102-807013 a č.j. 1049/11-1102-807013 nařízeno přezkoumání obou rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.9.2010, mimo jiné proto, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána. Správce daně totiž vyzval daňový subjekt k projednání zprávy o daňové kontrole, k němuž mělo dojít dne 27.8.2010. Dle protokolu z tohoto ústního jednání (č.j. 78212/10/364930801531) byl žalobci předán nový koncept zprávy o daňové kontrole s tím, že se k němu má vyjádřit do dne 10.9.2010. Uvedeného dne proběhlo na finančním úřadu ústní jednání, během kterého daňový subjekt předložil důkazní prostředky s tím, že doloží další v termínu do 16.9.2010. Správce daně uvedené vzal na vědomí a ujednal termín dalšího jednání na 16.9.2010. Tohoto dne se daňový subjekt z jednání omluvil, což správce daně vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole a zprávu spolu s dodatečnými platebními výměry zaslal žalobci poštou. Uvedený postup byl v rozporu s ust. § 16 odst. 8 ZSDP, neboť daňový subjekt se z jednání řádně omluvil, a proto jej měl správce daně podle ust. § 29 odst. 1 ZSDP předvolat k projednání zprávy o daňové kontrole v novém termínu. Správce daně rovněž nijak nereagoval na doplnění daňového subjektu ze dne 10.9.2010 a zprávu o vyhodnocení důkazů nedoplnil. V rámci přezkumného řízení byl finančním úřadem dne 9.11.2011 vyhotoven protokol č.j. 145727/11/364930801531, jehož předmětem bylo projednání doplnění zprávy o daňové kontrole za roky 2004 a 2005 v rámci přezkumného řízení. Dle obsahu protokolu bylo předmětem projednání doplnění zprávy o daňové kontrole č.j. 75604/10/364930801531 ze dne 11.8.2010. Závěrem bylo ujednáno, že daňový subjekt se vyjádří v termínu do 15 dnů. Následně dne 24.11.2011 požádal zástupce daňového subjektu o prodloužení lhůty pro předložení dalších důkazních prostředků do 5.12.2011. Dne 24.11.2011 pak předložil správce daně důkazní prostředky, které měly prokázat oprávněnost zaúčtování faktury č. 17 vystavené společností Solomon dne 25.10.2004 do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2004. Dne 5.12.2011 obdržel správce daně rovněž vyjádření k protokolu o ústním jednání ze dne 9.11.2011, které se týkalo opět oprávněnosti zaúčtování přijatých faktur od společnosti Solomon pro rok 2004. Dne 22.12.2011 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání za účelem vyhodnocení důkazních prostředků předložených v rámci přezkumného řízení. Jelikož správce daně na základě doložených důkazních prostředků konstatoval, že žalobce prokázal poskytnutí služeb uvedených na faktuře č. 16 vystavené společností Solomon dne 16.8.2004, byla daňovému subjektu dána další možnost vyjádření k závěrům správce daně. Tato lhůta byla prodloužena do 23.1.2012. Dne 22.1.2012 podal zástupce daňového subjektu žádost o prodloužení lhůty z důvodu podané stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu. Vyrozumění o vyřízení stížnosti, která byla finančním úřadem shledána nedůvodnou, bylo doručeno žalobci dne 26.3.2012. Lhůta k vyjádření se k obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 22.12.2011 byla správcem daně prodloužena do 23.4.2012. Tohoto dne zaslal žalobce své vyjádření k protokolu ze

dne 22.12.2011 a nepředložil již žádné další důkazní prostředky. Navrhl pouze výslech svědka – zástupce finského klubu. Správce daně shledal tuto svědeckou výpověď nadbytečnou, o čemž žalobce vyrozuměl. Vzhledem k tomu, že nedošlo na základě vyjádření žalobce ze dne 24.4.2011 ke změně výsledků kontrolního zjištění, nebylo možné v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu navrhnout další doplnění. Finanční úřad vydal dne 10.9.2012 rozhodnutí č.j. 14223/13/5000-14103-708571 (zdaňovací období roku 2005) a č.j. 14224/13/5000-14103-708571 (zdaňovací období roku 2004) o výsledku přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.9.2010, jimiž byly žalobci doměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a roku 2004. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

Krajský soud neshledal důvodným první žalobní bod, v němž žalobce namítl prekluzi práva daň vyměřit. Krajský soud se naopak ztotožnil s argumentací žalovaného vyjádřenou nejen v odůvodnění napadených rozhodnutí, ale také ve vyjádření k podané žalobě a shoduje se s ním v závěru, že obě daně byly žalobci doměřeny v souladu se zákonnou právní úpravou ve lhůtě rozhodné pro stanovení daně. V posuzované věci je nespornou skutečností, že žalobci byly dne 17.9.2010 vydány dodatečné platební výměry, jimiž byly doměřeny daně z příjmů fyzických osob pro rok 2005 (č.j. 82598/10/364910800238) a také pro rok 2004 (č.j. 82596/10/364910800238). Žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně nepodal odvolání. Další nespornou skutečností je, že dne 31.12.2010, tj. za účinnosti právní úpravy ZSDP, učinil žalobce úkon – podání žádosti o přezkum obou rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.9.2010.

Krajský soud za zcela zásadní pro posouzení otázky prekluze v posuzované věci považuje ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, podle kterého: *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*; a dále také ust. § 264 odst. 3 daňového řádu, podle kterého: *„pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.“* Podání žádosti o přezkum, které učinil žalobce dne 31.12.2010, bylo tedy učiněno ve smyslu ust. § 55b ZSDP. Tento úkon byl nepochybně ve smyslu ust. § 264 odst. 4 právní skutečností s účinky na běh lhůty a současně tyto účinky nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. Proto bylo nezbytné tyto účinky posuzovat podle dosavadních právních předpisů. Ust. § 55b odst. 2 ZSDP běh lhůty ve vztahu k přezkumnému řízení neřešilo. Tato problematika však byla poměrně podrobně vyložena judikaturou k ust. § 55b ZSDP. Je třeba zmínit především usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 9.3.2010 č.j. 1 Afs 97/2008-88.

NSS zde dospěl k závěru, že: *„Úkony správce daně provedené v řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nemají účinek předvídaný v § 47*

odst. 2 věty první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nové.“ V odůvodnění tohoto usnesení NSS vyslovil, že prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP se bez dalšího nevztahuje na řízení o mimořádných opravných prostředcích, neboť zákon pro možnost použití těchto procesních institutů stanoví zvláštní lhůty, které představují speciální úpravu vůči obecné úpravě § 47 odst. 1 ZSDP. Pokud je zvláštní lhůta pro zahájení daného řízení zachována, nemůže již tříletá prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP ovlivnit další běh tohoto řízení, resp. zabránit jeho řádnému dokončení. NSS dále zdůraznil, že § 55 odst. 2 ZSDP upravuje speciální lhůtu pro přezkoumání daňových rozhodnutí: „Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci“. Tato lhůta se tedy uplatní na místo lhůty stanovené § 47 odst. 1 ZSDP. Bylo by v rozporu se smyslem této zvláštní úpravy, aby i v případech, kdy by byla dvouletá lhůta pro zahájení přezkoumání zachována, nebylo možné přezkoumání daňového rozhodnutí provést, protože by již uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu. NSS jednoznačně určil, že přezkoumání daňového rozhodnutí je možné, pokud je rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydáno ve lhůtě 2 let následujících po roce, v němž rozhodnutí přezkoumávané nabylo právní moci, byť se tak stalo již po uplynutí lhůty dle § 47 odst. 1 ZSDP. Z toho je zřejmé, že ani další průběh takto zahájeného přezkumného řízení, ani průběh případného řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání již lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP ovlivnit nemůže.

Podle názoru krajského soudu žalovaný postupoval ve své úvaze správně, když lhůtu, jejíž běh založil žalobce svým úkonem ze dne 31.12.2010 (žádost o přezkumné řízení), vyložil s pomocí shora citované judikatury k ust. § 55b ZSDP. Ust. § 122 odst. 3 daňového řádu sice uvádí, že přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, podle názoru krajského soudu a v návaznosti na judikát NSS sp. zn. 1 Afs 97/2008 je nutno tuto zákonnou formulaci vnímat jako odkaz na lhůtu objektivní. V opačném případě ve smyslu argumentace předestřené žalobcem by došlo k rozporu s ust. § 264 odst. 3 věty za středníkem daňového řádu, podle kterého lhůta neskončí dříve, než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů. Lze tedy uzavřít, že přezkumné řízení započaté za platnosti ZSDP je nezbytné dokončit v objektivní lhůtě určené dle dřívější platné úpravy (§ 47 odst. 2 ZSDP). V intencích shora uvedené argumentace krajský soud doplňuje, že žádost žalobce ze dne 31.12.2010 o nařízení přezkumného řízení nemohla být úkonem ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu, tedy úkonem „*zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku*“, který lhůtu pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, byl-li učiněn v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, neboť citované ustanovení daňového řádu se vztahuje k lhůtě subjektivní. Pro aplikaci ust. § 148 daňového řádu v posuzované věci nebyly splněny zákonné předpoklady.

Pokud jde o druhý žalobní bod, žalobce v první řadě namítl, že v rámci přezkumného řízení není možno napravovat jakékoli vady u pravomocně vydaných platebních výměrů a neprojednání výsledků daňové kontroly, není zhojitelnou vadou v rámci přezkumného řízení.

Při posouzení tohoto žalobního bodu je především nutno zmínit rozsudek NSS ze dne 21.9.2011 č.j. 8 Afs 56/2010-71, v němž došlo ke změně dosud platné judikatury, která zastávala názor, že zrušením rozhodnutí správce daně I. stupně

v odvolacím řízení je současně možno vrátit věc tomuto správci daně k dalšímu řízení. Obrat v tomto právním názoru přineslo již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž bylo vysloveno, že rozhodnutím odvolacího orgánu, jímž je zrušen vydaný platební výměr, daňové řízení končí. NSS proto v následném rozsudku sp. zn. 8 Afs 56/2010 vyslovil, že ust. § 50 odst. 3 ZSDP musí dávat odvolacímu orgánu také oprávnění napravit procesní pochybení, k němuž došlo v řízení před správcem daně a které by jinak mohlo být důvodem pro vrácení věci při současném zrušení prvostupňového rozhodnutí. Jestliže tedy není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně I. stupně, musí být náprava možná v odvolacím řízení. Tato zásadní změna judikatury pak vedla žalovaného k odklonu od původně vysloveného názoru, že správce daně má původní platební výměry ze dne 17.9.2010 zrušit (jak je uvedeno v rozhodnutích o nařízení přezkumného řízení). Jelikož tento postup žalovaného odpovídá vývoji judikatury, která má ve vztahu k praxi správních orgánů sjednocující účinek, krajský soud shledává změnu názoru žalovaného v průběhu vlastního přezkumného řízení zcela legitimní a nespatřuje v ní skutečnost, která by zatížila řízení, případně vydaná rozhodnutí vadou, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či nezákonnost.

Za správnou považuje krajský soud také argumentaci žalovaného rozsudkem NSS ze dne 19.8.2009 č.j. 9 Afs 65/2009-185, v němž se NSS vyslovil kladně k postupu správce daně, jímž v rámci povoleného přezkumného řízení došlo k rozsáhlému doplnění dokazování.

Žalobce svou argumentací zpochybňuje přílehavost obou rozsudků v posuzované věci. Krajský soud tyto jeho pochybnosti nesdílí. Je pravdou, že první z uvedených rozsudků se zabýval procesní situací, kdy se nedostatky v projednání výsledků daňové kontroly řešily v rámci odvolacího řízení a nikoliv v rámci řízení přezkumného. Z žádného ustanovení daňových předpisů či platné judikatury však nelze dovodit, že by taková vada řízení nemohla být odstraněna v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku. Ani žalobce svou argumentaci neopírá o nic jiného, než o porovnání procesní situace v citovaných rozsudcích NSS. Krajský soud sdílí názor žalovaného, že výklad zastávaný žalobcem by popíral smysl a účel institutu přezkumného řízení jako nástroje nápravy procesních pochybení. Pokud jde o druhý rozsudek, který aproboval rozsáhlé doplnění dokazování v rámci přezkumného řízení, ani ten nevylučuje dodatečné projednání daňové kontroly v rámci přezkumného řízení, zvláště když byla spojena s vypořádáním žalobcem předložených důkazů a dále s provedením dalších důkazů navržených žalobcem. Žalobce. Krajský soud proto ani druhý žalobní bod v této části důvodným neshledal.

V další části druhého žalobního bodu žalobce namítl, že zpráva o daňové kontrole nebyla ve skutečnosti projednána ani dodatečně a žalovaný v napadených rozhodnutích zmatečně uvádí data 9.11.2011, případně 22.12.2011, v jednom případě pak dokonce zcela mylně datum 24.4.2011 a napadená rozhodnutí jsou v tomto směru nepřezkoumatelná. Krajský soud se s tímto žalobním tvrzením neztotožňuje a považuje je za rozporné s obsahem správních spisů i s odůvodněním napadených rozhodnutí. Je pravdou, že datum 24.4.2011, které spadá do období před zahájením vlastního přezkumného řízení, je zcela jistě nesprávné, jedná se však o již z hlediska této zcela zjevné časové nesprávnosti o zjevnou chybu v psaní, která nemohla způsobit jakékoli pochybnosti a založit nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost napadených rozhodnutí. Pokud jde o vlastní projednání zprávy o daňové

kontrole, obsahem správních spisů má krajský soud za prokázanou správnost vyhodnocení žalovaného, které učinil v napadených rozhodnutích. Žalovaný dospěl k závěru, že v případě doměření daně za zdaňovací období roku 2005 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole protokolem ze dne 9.11.2011 č.j. 145727/11/364930801531, neboť v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu žalobce v dalších vyjádřeních již nenavrhoval doplnění kontrolních zjištění ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005. Jiná byla situace u zdaňovacího období roku 2004, kdy lze mít zprávu o daňové kontrole včetně doplnění dokazování za projednanou protokolem ze dne 22.12.2011, neboť žalobce se sice následně k tomuto protokolu ještě vyjádřil, ale nepředložil již žádné nové důkazní návrhy, ani ve vyjádření nebyla uvedena zjištění, která by vedla ke změně výsledků kontrolního zjištění správce daně. Jediný navržený důkaz žalovaný vyhodnotil jako nadbytečný. Požadavky žalobce uvedené v této části žalobního bodu 2), a sice že úkon projednání zprávy o daňové kontrole má být jednoznačný, nezpochybnitelný a je nutno přesně uvést, při kterém jednání byla zpráva projednána, považuje krajský soud za nadbytečně formalistické, když má za to, že tyto skutečnosti jsou z obsahu správních spisů jednoznačně seznatelné a že žalovaný je také náležitě vyhodnotil v rámci vypořádání se se stejnou odvolací námitkou v napadených rozhodnutích. Ani tuto část žalobního bodu 2) krajský soud důvodnou neshledal.

V třetím žalobním bodě žalobce namítl konkrétní nedostatky zjištění skutkového stavu a vyhodnocení důkazů.

Nejprve je nutno zdůraznit, že tato část žaloby se dotýká pouze rozhodnutí č.j. 14224/13/5000-14103-708571 (zdaňovací období roku 2004).

Žalobce v první řadě namítl, že žalovaný nesprávně požadoval po žalobci, aby prokázal, že materiály poskytnuté společností Solomon byly výsledky aktivní činnosti této společnosti. Žalobce shledává takto požadovaný rozsah důkazní povinnosti za extenzivní, neboť není povinen prokazovat činnost jiných daňových subjektů, ale toliko svou vlastní. Požadavek žalovaného proto považuje za rozporný s daňovým řádem. K žalobcem namítané argumentaci žalovaného na str. 21 napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí, že žalovaný se skutečně v této části rozhodnutí zabýval vyhodnocením tvrzeného plnění ze strany společnosti Solomon na základě mandátní smlouvy ze dne 25.1.2004, a to především primárně s odkazem na rozhodnutí správce daně I. stupně, který provedl podrobné hodnocení předložených materiálů z pohledu, zda mohly být vytvořeny aktivní činností společnosti Solomon ve prospěch žalobce, přičemž vyhodnotil, že vznikly pouhým okopírováním odborné literatury běžně dostupné v České republice a že samotná existence těchto materiálů neprokazuje skutečné plnění mandátní smlouvy. Ostatně tyto závěry správce daně potvrdil také daňový subjekt během ústního jednání dne 20.7.2007. Následně žalovaný rekapitulací vyhodnocení správce daně I. stupně dospěl k závěru, že žalobce žádnými důkazními prostředky neprokázal, že vypracování materiálů bylo výsledkem činnosti Solomon. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že toto vyhodnocení žalovaného by představovalo extenzivní výklad důkazního břemene žalobce nad rámec jeho zákonných povinností. Naopak soud připomíná, že: „...*pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a utržení příjmů.*“ (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30.4.2008 sp. zn. 1 Afs 15/2008).

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a dle nové právní úpravy podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) ZSDP a dle nové právní úpravy ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. V dané věci je rozhodující ust. § 24 odst. 1 ZDP, podle něhož má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň a rovněž povinnost své tvrzení prokázat. Důkazní břemeno nastává tehdy, kdy správce daně vyjádří pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Správce daně je v takovém případě povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto může unést své důkazní břemeno. Pokud je unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30.8.2005 č.j. 5 Afs 188/2004-63, rozsudek NSS ze dne 12.4.2006 č.j. 5 Afs 40/2005-72).

V posuzované věci žalovaný, resp. správce daně zcela konkrétně zpochybnili tvrzení žalobce a tudíž lze uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno, když identifikoval skutečnosti, které zakládají dle jeho názoru nevěrohodnost a neprůkaznost tvrzení žalobce. V tomto okamžiku přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který byl povinen tyto pochybnosti správce daně vyvrátit. Pokud tak neučinil, nelze než dospět k závěru, že své důkazní břemeno neunesl. Rozhodně popsany procesní postup nesvědčí o tom, že by správce daně potažmo žalovaný požadovali po žalobci více, než je povinen na základě platných právních předpisů a že by přistupovali k rozsahu jeho důkazního břemene extenzivním výkladem.

V další části tohoto žalobního bodu žalobce namítl, že přehled jím předložených akvizic je již sám o sobě důkazním prostředkem a že tedy požadavek žalovaného na prokázání tohoto přehledu akvizic je rovněž nad rámec povinností žalobce. Ve vztahu k této části žalobního bodu platí obdobně to, co již bylo uvedeno krajským soudem k části předchozí, neboť pouhý přehled akvizic předložený žalobcem nemá žádnou vypovídací hodnotu bez toho, aniž by byly blíže vysvětleny a doloženy konkrétní činnosti spojené s jednotlivými položkami v tomto akvizičním

seznamu uvedenými. Požadavek správce daně zde byl rovněž zcela opodstatněný, neboť žalobcem předložený přehled sám o sobě nemá relevantní vypovídací hodnotu. Rovněž nelze souhlasit s žalobcem, že žalovaný neuvedl, jaké skutečnosti jsou ve vztahu k tomuto akvizičnímu přehledu rozporovány. Žalovaný na str. 22 napadeného rozhodnutí uvádí, že přehled akvizic nevypovídá o tom, kdo, kdy, kde a s jakým výsledkem osobní akvizice prováděl a neprokazuje, že by společnost Solomon pro žalobce tyto činnosti realizovala. Jeho výhrady tedy byly formulovány dostatečně konkrétně.

V další části tohoto žalobního bodu žalobce rozporuje překlad anglického textu. Ačkoliv je žalobce v této části žalobního tvrzení velmi nekonkrétní, porovnáním s obsahem napadeného rozhodnutí je seznatelné, že má na mysli překlad odpovědi dožádaného maďarského správního orgánu učiněné v angličtině. Žalobce nesouhlasil s provedeným překladem již v průběhu správního řízení, a proto dne 20.8.2009 předložil správci daně svůj vlastní překlad. Tento překlad byl doslovně citován správcem daně I. stupně na str. 30-31 prvostupňového rozhodnutí. Obsahem správního spisu má soud za prokázané, že obě verze překladů, tedy jak překladu žalobce, tak překladu, který nechal vyhotovit správce daně, jsou obsahově shodné. Obsahem listiny je výsledek kontroly daňových přiznání subjektu Solomon, kterou provedlo maďarské daňové ředitelství za zdaňovací období 2002-2006. Rovněž bylo provedeno ústní jednání s výkonnou ředitelkou tohoto subjektu M. V., z něhož mj. vyplynulo, že společnost Solomon fungovala jako zprostředkovatel mezi daňovým subjektem a Solomon International Ltd. Předmětné faktury byly vystaveny společností Solomon a jsou zahrnuty v jejím účetnictví. Společnost neměla během sledovaného období žádné zaměstnance nebo dodavatele kromě společnosti Solomon International Ltd. Společnost Solomon nemohla předložit objednávky, ke kterým se předmětné faktury vztahují, neboť jimi nedisponuje. Účelem poskytnutých služeb daňovému subjektu bylo sjednání možnosti přestupů žalobce jako hokejového hráče do zahraničních hokejových klubů nebo to, že mohl zůstat ve svém stávajícím klubu, dále to, aby dosáhl co největší fyzické kondice a mohl tak mít možnost hrát déle a častěji, dále v rámci propagace byla prováděna aktualizace webových stránek. Objednávka daňového subjektu byla paní V. předkládána společnosti Solomon International Ltd. Ze strany této společnosti pak byly naopak paní V. předávány podklady, programy, doporučení, výsledky propagační činnosti a ta je dále předávala daňovému subjektu. Žádné kopie si neponechávala. Za zprostředkování společnost Solomon měla nárok na určitou provizi, která jí byla fakturována a následně byla v celkové částce hrazena společností Solomon International Ltd. Maďarské správní orgány uzavřely, že poskytnutí služeb může být spolehlivě ověřeno pouze v případě, jestliže bude zahájena další kontrola u Solomon International Ltd. registrované na Bahamách.

Krajský soud se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že na základě této listiny nebylo prokázáno konkrétní plnění ve vztahu k fakturám vystaveným společností Solomon a veškerá tvrzení paní V. jsou uváděna v tak obecné a vágní rovině, že nemohou prokázat rozsah plnění mandátní smlouvy. Ani tuto část žalobního bodu neshledal krajský soud důvodnou a nepovažuje hodnocení žalovaného v tomto směru za nepřezkoumatelné.

V další části žalobního tvrzení žalobce namítl postup správce daně v případě mezinárodního dožádání, které směřovalo vůči více daňovým subjektům. Žalobce má

za to, že vyřízení obdržené zprávy a jejích příloh ze strany správce daně je netransparentní a důkazní řízení tak bylo vedeno neúplně. Krajskému soudu je z úřední činnosti známo, že postup daňových orgánů, které v případě mezinárodních dožádání vyžadují jednu žádostí informace k několika daňovým subjektům, je zcela běžnou praxí, která není v rozporu s právní úpravou. V případě rovněž hromadné odpovědi na takovou žádost je pak nezbytné, aby správce daně chránil právní zájmy jednotlivých daňových subjektů, a tomu odpovídá přiměřená selekce informací ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům. Seznámení žalobce s komplexní podobou takto poskytnuté informace ze strany maďarských správních orgánů by bylo v rozporu s ust. § 52 a násl. daňového řádu, a proto správce daně ani jiným způsobem postupovat nemohl. Ani toto žalobní tvrzení proto krajský soud neshledal důvodným. Pro úplnost soud podotýká, že žalobcovy pochybnosti jsou zcela obecné a spekulativní. Žalobce neuvádí, jak byla postupem správce daně jeho práva konkrétně zkrácena.

V další části žalobního bodu žalobce namítl nesprávné vyhodnocení důkazů ve vztahu k jeho pobytu ve Finsku v roce 2004 a odmítnutí provedení výsledku navrhovaného svědka – zástupce finského klubu. Žalovaný velmi podrobně na str. 26-27 popsal postup správce daně v případě ověření důvodnosti faktury vyúčtované společností Solomon za jednání s klubovými manažery ve Finsku. Daňovému subjektu byla mj. zaslána výzva ze dne 3.5.2012 k prokázání, kdy, konkrétně ve kterých dnech roku 2004 se účastnil hokejového pobytu ve Finsku. Žalobce v odpovědi sdělil, že tam pobýval na krátkém konzultačním pobytu v roce 2004, konkrétně v době od 10.11.2004 do 15.11.2004. Správce daně následně z archivu Mladé fronty DNES z článků ze dne 10.11., 11.11. a 15.11.2004 zjistil, že žalobce byl v této době nikoliv na tréninkovém pobytu v hokejovém klubu SaiPa Lappeenranta, ale s českou hokejovou reprezentací na turnaji v Helsinkách, což odpovídá také knize jízd daňového subjektu za rok 2004, kde má uvedenu s datem 8.11.2004 pracovní „cestu Plzeň – Praha a účel cesty“ soustředění mezinárodního týmu před turnajem. Dne 15.11.2004 je pak uvedena pracovní cesta Praha – Plzeň. Správce daně na základě těchto zjištění dospěl k závěru, že žalobcem navrhovaný důkaz výsledkem svědka zástupce finského hokejového klubu SaiPa Lappeenranta je nadbytečný. Na základě uvedeného má krajský soud za to, že správce daně rozhodné skutečnosti zjistil co nejúplněji a byl tedy v procesní situaci, kdy s ohledem na zjištěné opodstatněně dospěl k závěru, že důkaz navržený žalobcem lze odmítnout pro nadbytečnost. Krajský soud tento postup správce daně, jakož i žalovaného plně aprobuje.

V poslední části tohoto žalobního bodu citovanou pasáž ze str. 27 napadeného rozhodnutí, kterou považuje žalobce za rozpornou a prokazující nesprávnost vedení důkazního řízení, považuje krajský soud za účelově vytrženou z kontextu celkového hodnocení důkazů a z celkové správní úvahy žalovaného. Soudní přezkum nespočívá v hodnocení jednotlivých vět uvedených v napadených rozhodnutích, ale v hodnocení komplexním, zahrnujícím celkový postup a úvahy správních orgánů v kontextu námitek vznesených daňovým subjektem. V rámci takového hodnocení závěry žalovaného obstojí, jsou skutkově podložené s odpovídající právní argumentací. Krajský soud neshledal důvody, pro které by napadená rozhodnutí označil za nepřezkoumatelná nebo nezákonná.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl formální nedostatek spočívající v tom, že napadená rozhodnutí obsahují podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmením a pracovního zařazení, avšak elektronický podpis osoby jiné. Ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu určuje jako jednu ze základních náležitostí rozhodnutí podpis úřední osoby s uvedením jména, pracovního zařazení a otisku úředního razítka. V napadených rozhodnutích je tato náležitost splněna tím způsobem, kdy je uvedena úřední osoba svým jménem, pracovním zařazením a razítkem, nicméně podpis patří osobě jiné. Tento nesoulad je vysvětlitelný organizačními důvody, které jsou předvídaný interními předpisy žalovaného. Lze konstatovat, že takováto řešení pro případ nepřítomnosti úřední osoby na pracovišti jsou v rámci výkonu státní správy zcela běžným jevem. Nicméně lze souhlasit s žalobcem, že dikce zákona není v plné míře dodržena. Žalobce však tvrdí tento nedostatek toliko v jeho formální podobě, aniž by uvedl, jakým způsobem se dotkl jeho právní sféry. Jen v takovém případě by totiž mohlo mít žalobní tvrzení relevanci, jež by mohla zpochybnit napadená rozhodnutí. Při absenci tvrzení o konkrétním dotčení žalobcových práv však krajský soud tento žalobní bod důvodným neshledal.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 31. března 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu