



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobkyně Z. K.**, bytem K. V., Š. 1583/4, *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012 čj. 9590/12-1100-401062

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 21.837 Kč, do třiceti dnů od právní moci rozsudku, k rukám Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (*dále jen „žalovaný“*) ze dne 20. 12. 2012, čj. 9590/12-1100-401062 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (*dále jen „správce daně“*), dodatečný platební výměr ze dne 20. 1. 2012, čj. 6831/12/128912400709 (*dále jen „dodatečný platební výměr“*), na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 191.420 Kč.

2. Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství.

II. Důvody žaloby

3. Podle obsahu žaloby žalobkyně v žalobě namítala: 1) že jí byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, přestože uplynula lhůta pro její vyměření, neboť výzva k podání daňového přiznání z 19. 10. 2010 a zejména následně vydaná výzva k odstranění pochybností z 15. 11. 2010 byla neurčitá, proto nezákonná a nemohla být úkonem směřujícím k vyměření daně a přerušit běh lhůty pro vyměření daně; 2) že není schopna rozlišit, jaké úkony vyvolaly oprávněnost vydání dodatečného platebního výměru, když nebyla zahájena daňová kontrola a podmínky pro její zahájení ani nebyly dány; 3) že nebyla daňovým subjektem, když neprovozovala žádnou živnost; 4) že se žalovaný řádně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami; 5) že byly k vydání dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí účelově vybrány skutečnosti tak, aby mohl být dodatečný platební výměr vydán; 6) že unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*), resp. § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“* nebo „daňový řád“).

III. Vyjádření žalovaného

4. K žalobní námitce ad 1) žalovaný uvedl, že byla žalobkyně podle § 40 odst. 1 ZSDP vyzvána výzvou z 19. 10. 2010 k podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob (*dále též „DPFO“*) za rok 2007. Toto daňové přiznání podala. Správce daně zahájil podle § 43 ZSDP výzvou k odstranění pochybností z 15. 11. 2010 vytýkácí řízení. Dle žalovaného tak byla žalobkyně před uplynutím lhůty pro vyměření daně zpraveno o úkonu správce daně (výzva k podání daňového přiznání) směřujícímu k vyměření (stanovení) daně, čímž došlo k přerušení běhu lhůty, a nová tříletá lhůta běžela znovu od konce roku 2010 a skončila nejdříve 31. 12. 2013. Platební výměr byl vydán na základě sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2007. Na základě ustanovení § 264 odst. 4 d.ř. a § 148 odst. 1 d.ř. žalovaný dovodil, že i po nabytí účinnosti daňového řádu je lhůta pro stanovení daně tříletá, přičemž účinky právních skutečností, které mají vliv na její běh a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu se posuzují podle dosavadních právních předpisu, tj. podle ZSDP. Pro stanovení DPFO za rok 2007 je tak zachována lhůta, která běží znovu od konce roku 2010 a pokud nenastanou jiné skutečnosti, které by její běh dle § 148 d.ř. ovlivnily, uplyne dne 31. 12. 2013. Podle § 148 odst. 4 d.ř. lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví. Žalovaný se proto neztotožnil s námitkou žalobkyně, že tato lhůta již uplynula.

5. K námitce ad 2) žalovaný uvedl, že bylo v řízení do 31. 12. 2010 postupováno podle ZSDP a od 1. 1. 2011 podle daňového řádu. Platební výměr byl vydán na základě sdělení o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k DPFO za rok 2007, který byl vydán v souladu s § 90 d.ř.

6. K námitce ad 3) se žalovaný neztotožnil s názorem žalobkyně, že není daňovým subjektem. Uvedl, že byla žalobkyně správcem daně vyzvána k podání daňového přiznání k DPFO za rok 2007. Toto podala a v něm uvedla jako ostatní příjmy dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (*dále jen „ZDP“*) příjmy ve výši 760.642 Kč (tj. příjmy, které byly zjištěny správcem daně z obchodování na portálu AUKRO) a proti těmto příjmům uplatnil výdaje ve výši 691.213 Kč. Podle § 6 ZSDP se daňovým subjektem rozumí mimo jiné poplatník; poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Obdobně vymezuje daňový subjekt daňový řád. Podle ZDP jsou poplatníky DPFO fyzické osoby. Vzhledem k tomu, že žalobkyně podal jako poplatník DPFO daňové přiznání k DPFO za rok 2007, ve kterém vykázala příjmy podléhající této dani ve výši 760.642 Kč a daň ve výši 1.128 Kč, nelze se ztotožnit s názorem, že není a nebyla daňovým subjektem.

7. K námitce ad 4) žalovaný nesouhlasil, že by nebyla brána v úvahu odvolání žalobkyně. Pro úplnost však dodal, že správcem daně nebyly dostatečně zjištěny a vyhodnoceny všechny rozhodné skutečnosti, proto muselo být řízení odvolacím orgánem v souladu s § 114, § 115 a § 92 doplňováno. Veškeré postupy byly prováděny na základě platných zákonů a v jejich souladu.

8. K námitce ad 5) žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyla odvolacím orgánem přesvědčována o tom, že její postavení je jiné, než sama uvádí. Správce daně ani odvolací orgán nezpochybnili, že příjmy vykázané žalobkyní v daňovém přiznání byly dosaženy prodejem zboží přes internet (AUKRO). Uvedené skutečnosti však nemají žádný vliv na nutnost prokázat, že se v případě uplatněných výdajů jedná o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení vykázaných příjmů, a to bez ohledu na to, zda jsou internetové obchody realizovány v rámci rodiny, či nikoliv. Odvolací orgán žádným způsobem nezpochybnil příjmy vykázané žalobkyní v daňovém přiznání, ale zabýval se oprávněností uplatnění výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení vykázaných příjmů.

9. K námitce ad 6) žalovaný uvedl, že dle § 31 odst. 9 ZSPD 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, přičemž tento postup je shodný od 1. 1. 2011 s ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Z uvedeného plyne, že důkazní břemeno je na straně daňového subjektu, resp. je na něm, aby dostatečně prokázal svá tvrzení rozhodná pro správné vyměření daně a správce daně má v rámci zásady volného hodnocení důkazů posoudit každý z důkazů jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti. (§ 8 odst. 1 d.ř.). Takto správce daně postupoval i v tomto případě.

IV. První rozhodnutí krajského soudu ve věci

10. Krajský soud rozsudkem ze dne 25.6.2014, čj. 57 Af 19/2013-83 zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost.

11. Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, že úkonem směřujícím ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP k vyměření daně byla výzva ze dne 19.10.2010, již správce daně vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání, a tím počala znovu od konce roku 2010 běžet nová tříletá lhůta pro vyměření daně, která uplyne, pokud nenastanou jiné skutečnosti, které by její běh ovlivnily, dne 31.12.2013. Dle krajského soudu bylo nutno i na výzvu k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 ZSDP klást požadavky stanovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16.5.2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, na úkon způsobilý přerušit běh základní tříleté lhůty pro vyměření daně. Neměl při tom pochyby o tom, že výzva k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 ZSDP je úkonem směřujícím k vyměření daně a žalobkyně o něm byla zpravena. Další podmínkou však je, že musí takový úkon vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu. Výzva k podání daňového přiznání z 19. 10. 2010 však tuto podmínku nesplňuje, neboť i když je z protokolu ze dne 19.10.2010 zřejmé, že bylo žalobkyni sděleno, že získal správce daně informace k prodeji žalobkyně přes portál AUKRO a žalobkyni bylo sděleno, o jakou částku se za rok 2007 jedná, tyto údaje nejsou v následně žalobkyni doručené výzvě k podání daňového přiznání již nijak vyjádřeny. Výzva je tak nekonkrétní a nemohla sama o sobě být považována za úkon, který by bez dalšího přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. To znamená bez následně před uplynutím lhůty k vyměření daně řádně zahájeného vytýkacího řízení nebo daňové kontroly.

12. Námitky žalobkyně směřovaly zejména vůči následující výzvě k odstranění pochybností ze dne 15.11.2010 vydané správcem daně podle § 43 odst. 1 ZSDP. Pokud by správce daně kvalifikovaným způsobem touto výzvou zahájil vytýkací řízení, bylo by možné výzvu z 15.11.2010 považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, který je způsobilý přerušit běh základní tříleté lhůty pro vyměření daně. To se však v daném případě nestalo a žalobkyni nebyly výzvou ze dne 15.11.2010 náležitě sděleny konkrétní důvody zahájení vytýkacího řízení, proto krajský soud označil i tuto výzvu za nezákonnou, nesplňující požadavky stanovené v § 43 odst. 1 ZSDP, již proto nebylo kvalifikovaně zahájeno vytýkací řízení a nebyla úkonem, který by ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

13. Krajský soud proto v uvedeném rozsudku učinil závěr, že byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, přestože uplynula lhůta pro její vyměření, a došlo tedy k prekluzi práva tuto daň vyměřit. V rozsudku se krajský soud zabýval rovněž i žalobní námitkou týkající se unesení důkazního břemene žalobkyní a konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení své důkazní břemeno unesla, když ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř., prokázala předloženými důkazy skutečnosti, k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzvána.

V. Zrušení rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem

14. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19.3.2015, čj. 8 Afs 142/2014-34 (*dále jen „zrušovací rozsudek“*) rozsudek krajského soudu zrušil.

15. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru krajského soudu ohledně výzvy správce daně ze dne 19.10.2010. Uvedl k tomu, že „podle § 40 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků platilo, že „daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.“ Správce daně není oprávněn vyzývat daňové subjekty k podání daňového přiznání podle své libovůle. V souladu se základními zásadami daňového řízení (srov. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 5 odst. 3 daňového řádu) a s ústavním zákazem nepřipustných zásahů do autonomní sféry jednotlivce je povinen nejprve získat indicie nasvědčující tomu, že konkrétní osoba, kterou hodlá vyzvat k podání daňového přiznání, mohla opomenout daňovou povinnost uloženou jí právními předpisy. Následná výzva k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je podle judikatury Nejvyššího správního soudu způsobila založit běh nové lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 téhož zákona, pokud splní zákonem dané náležitosti daňového rozhodnutí a je daňovému subjektu doručena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2005, čj. 1 Afs 27/2004 – 80, dále například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21.5.2009, čj. 2 Afs 55/2008 – 80, či ze dne 30.4.2013, čj. 8 Afs 29/2012 – 56). Uvedené není v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 52/2005 – 94, kterým argumentoval krajský soud. Rozšířený senát vyslovil, že úkon správce daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.“

16. Konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl: „Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se shora uvedenou judikaturou. Pochybnosti o správnosti postupu žalobkyně získal na základě informací z databáze internetového portálu AUKRO, podle nichž měla žalobkyně v letech 2007 a 2008 příjmy z prodeje prostřednictvím tohoto portálu. S těmito poznatky seznámil žalobkyni na ústním jednání dne 19. 10. 2010 a teprve poté jí zaslal písemnou výzvu k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, která byla žalobkyni doručena dne 21. 10. 2010. Správce daně tedy vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání na základě konkrétních pochybností a až poté, co ji seznámil s těmito pochybnostmi. Za těchto okolností byla výzva k podání daňového přiznání doručena žalobkyni dne 21. 10. 2010 způsobila založit běh nové tříleté lhůty pro vyměření daně z příjmů žalobkyně za rok 2007. Lhůta pro vyměření daně tedy začala běžet znovu od 1. 1. 2011 (srov. § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků). Napadené rozhodnutí bylo vydáno 20. 12. 2012 a doručeno žalobkyni dne 28. 12. 2012, tedy v době, kdy lhůta pro vyměření daně dosud neuplynula.“ K výzvě ze dne 15.11.2010 Nejvyšší správní soud uvedl: „Z hlediska běhu lhůty pro vyměření daně tedy již nebylo rozhodné, zda následná výzva k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2010 obsahovala všechny náležitosti podle § 43 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků. Lze proto pouze připomenout, že stěžovatel posléze výzvou ze dne 17. 8. 2012 žalobkyni sdělil, že podle informace z Celního ředitelství Plzeň nebyla vedena v evidenci dovozů za rok 2007, a vyzval ji, aby prokázala, že předložené

doklady o nákupu zboží v USA v roce 2007 se týkaly výdajů uskutečněných na dosažení příjmů vykázaných v daňovém přiznání.“

17. V závěru zrušovacího rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*bliže nezkoumal, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti deklarovaných výdajů, které uplatnila oproti zjištěným příjmům. Úvaha krajského soudu představovala ve vztahu k nosným rozhodovacím důvodům jeho rozsudku obiter dictum. Především však stěžovatel neučinil tyto souvislosti součástí kasačních námitek.*“

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

18. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku.

19. O věci samé rozhodl soud po zrušení předchozího rozsudku Nejvyšším správním soudem k návrhu žalobkyně po provedeném jednání. Žalovaný byl k jednání řádně předvolán. K jednání soudu se nedostavil, svoji neúčast omluvil a souhlasil, aby bylo jednáno a rozhodnuto v jeho nepřítomnosti. Soud tedy jednal ve smyslu § 49 odst. 3 s.ř.s. bez přítomnosti žalovaného. Vycházel přitom z obsahu soudního spisu a správního spisu, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. Žalobkyně, při jednání soudu zastoupená daňovým poradcem, vycházela z odůvodnění zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu a setrvala zejména na svém tvrzení, že v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno.

20. Žalobu soud shledal důvodnou.

Právní posouzení

A.

21. Nejprve se soud zabýval stěžejní námitkou žalobkyně týkající se hodnocení žalobkyní předložených důkazů k prokázání daňové uznatelnosti výdajů spojených s příjmy v roce 2007.

22. V případě žalobkyně se jednalo o příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, tedy o ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9. V daném případě se jednalo o příjmy z příležitostných činností. Podle § 10 odst. 4 věta první a druhá zákona o daních z příjmů je základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

23. Žalobkyně byla při ústním jednání dne 19.10.2010 seznámena s tím, že správce daně získal informace o tom, že prodávala zboží přes portál AUKRO a v roce 2007 tím dosáhla zisku 760.642 Kč. Výzvou ze dne 19.10.2010 byla žalobkyně ve smyslu § 40 odst. 1 ZSDP vyzvána k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Daňové přiznání za rok 2007 žalobkyně podala dne 10.11.2010 a uvedla v něm jako ostatní příjmy podle § 10 ZDP příjmy ve výši 760.642 Kč (tj. příjmy, které byly zjištěny správcem daně z obchodování na portálu AUKRO) a proti těmto příjmům uplatnila výdaje ve výši 691.213 Kč.

24. Výzvou ze dne 15.11.2010 byla žalobkyně vyzvána podle § 43 odst. 1 ZSDP, aby prokázala oprávněnost výdajů doložením výdajových dokladů. Žalobkyně předložila originály zahraničních příjmových dokladů za nákup zboží vystavených společností *Becker Surfboards Malibu-Gear For Surf Beach & Skate, 23755 W. Malibu Rd., Malibu, CA 90265* a uhrazených v hotovosti. Jednalo se o doklady č. 872321 ze dne 4.1.2007 na částku 6.360 USD, č. 992321 ze dne 12.4.2007 na částku 7.960 USD, č. 9976321 ze dne 7.6.2007 na částku 7.680 USD a č. 9998723 ze dne 18.9.2007 na částku 9.930 USD, tj. celkem 31.930 USD.

25. Výzvou z 22.6.2011 byla žalobkyně podle § 92 odst. 4 d.ř. vyzvána k prokázání, že „*předložené zahraniční doklady o nákupu zboží byly skutečně uhrazeny v hotovosti a komu, kdy a kde byly finanční prostředky za nákup předmětného oblečení předány ... že peněžní prostředky, kterými bylo zboží uhrazeno, jsou již zdaněné finanční prostředky, či se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně, či jsou od daně osvobozeny.*“ K výzvě žalobkyně uvedla, že platby neprováděla osobně, ale prováděl je její bratr trvale žijící v Kanadě. Žalobkyně pouze poskytovala bankovní účet a registraci u společnosti AUKRO.CZ, neboť bratr potřeboval v ČR přijímat platby a registrace na AUKRO.CZ v daném období byla možná pouze na českou adresu, kterou bratr neměl. Proto mu poskytla bankovní účet a zaregistrovala se na AUKRO.CZ a toto mu poskytla k užívání. Platby za zboží, které probíhaly v hotovosti, proto nebyla schopna prokázat, neboť je neprováděla ona. Pokud jde o bratra, nebylo žalobkyni zřejmé, jak po 5 letech prokázat jeho vlastnictví hotovosti příslušných finančních prostředků. Finanční prostředky, se kterými bratr hospodařil, byly jeho osobními volnými prostředky. Žalobkyně uvedla, že s žádnými finančními prostředky nehospodařila, proto nemá, co by prokazovala.

26. Z odpovědi Komerční banky a.s. na výzvu učiněnou správcem daně podle § 57 odst. 3 d.ř. je zřejmé, že běžný účet vedený na jméno žalobkyně byl k 6.8.2007 zrušen. V odpovědi Československé obchodní banky a.s. bylo ke správcem daně označenému běžnému účtu sděleno, že tento není veden na jméno žalobkyně.

27. Dle výsledku postupu k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 (protokol ze dne 30.11.2011) měl správce daně za prokázané, že na portálu AUKRO bylo ve zdaňovacím období 2007 obchodováno pod jménem žalobkyně s příjmy ve výši 760.642 Kč, které žalobkyně v souladu s § 10 ZDP uvedla do přiznání k dani z příjmů za rok 2007. I přes neprokázané tvrzení žalobkyně, že se jednalo o obchodní činnost jejího bratra trvale žijícího v Kanadě, vycházel správce daně ze zjištění, že se tak dělo se souhlasem žalobkyně na její jméno a jí poskytnutý

bankovní účet, kam příjmy z těchto obchodů plynuly. Správce daně proto měl za nesporné, že se jedná o zdanitelné příjmy žalobkyně. Správce daně dále zdůraznil, že kupující obdrželi zboží z území České republiky, kde se tak v době prodeje muselo nacházet. Na základě sdělení Celního úřadu Praha Ruzyně označil správce daně rovněž za nesporné, že část prodávaného zboží byla dovezena v zásilkách prostřednictvím letecké a poštovní přepravy znějící na jméno žalobkyně. Dle správce daně žalobkyně neprokázala, že předložené výdaje za nákup textilního zboží jsou výdaji prokazatelně vynaloženými žalobkyní na zajištění, udržení a dosažení příjmů ve smyslu § 24 ZDP, proto výdaje ve výši 691.213 Kč neuznal jako výdaje uplatněné ve smyslu § 10 ZDP.

28. Dne 5.1.2012 žalobkyně předložila překlad originálu listiny datované „*V Malibu 14.12.2011*“, kde je uvedeno, že subjekt *Becker Surfboards Malibu – potřeby pro surfování, pláž a bruslení* na žádost žalobkyně prohlašuje, že faktury ze dne 4.1.2007, 12.4.2007, 7.6.2007 a 18.9.2007 (uvedena čísla faktur a částky – viz výše odst. 24) byly vystaveny pro žalobkyni (uvedeno jméno a příjmení). Listina je podepsaná nečitelným podpisem a uvedeno je vedoucí prodejny a obsahuje razítko prodejny (viz označení shora). Dále zde žalobkyně uvedla, že finančními prostředky na nákup bylo žalobkyni jednorázově vyplacené výživné rozvedené manželky v částce 30.000 DM (750.000 CZK), což doložila usnesením vydaným dne 30.12.1999 soudem ve Vichthachu, Spolkové republiky Německo.

29. Proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 vydanému dne 20.1.2012, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 191.420 Kč, se žalobkyně odvolala.

30. Protože dospěl žalovaný v rámci odvolacího řízení k závěru, že rozhodné skutečnosti nebyly správcem daně dostatečně zjištěny a vyhodnoceny, řízení ve smyslu § 115 odst. 1 d.ř. doplnil.

31. V rámci odvolacího řízení žalovaný výzvou ze dne 28.6.2012 žalobkyni vyzval, jednak k prokázání, jakým způsobem vynaložila výdaje uplatněné v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 dokládáné doklady (uvedeny žalobkyní předložené doklady), tj. jakým způsobem tyto částky uhradila, případně prostřednictvím koho je uhradila, když se mělo dle dokladů a prohlášení ze 14.12.2011 jednat o úhrady uskutečněné v hotovosti v USA a k prokázání, že výdaje uskutečnila skutečně žalobkyně a jedná se o výdaje vynaložené na dosažení vykázaných příjmů. Dále byla vyzvána k vysvětlení a prokázání, jednak k prokázání na základě jakého přepočtu uplatnila v daňovém přiznání výdaje ve výši 691.213 Kč, když při použití jednotného kurzu stanoveného ve smyslu § 38 ZDP a pokynem Ministerstva financí D-318, který stanoví pro rok 2007 částku 20,15 Kč/USD, by měly uplatněné výdaje v úhrnné výši 31.930 USD činit 643.390 Kč.

32. Žalobkyně předložila prohlášení svého bratra J. V., ve kterém je uvedeno: „*Od roku 2007 jsem pracoval ve Spojených státech Amerických, kde jsem osobně nakupoval textil a doplňkové zboží, o které projevíli zájem ke koupi zájemci z České republiky. S mým souhlasem a vědomím, to co si paní (žalobkyně) nechtěla ponechat, nabízela na internetu. Finanční částky, za které jsem zboží nakoupil, mi uhrazovala, nebo mi nechávala prostředky předem, abych za ně zboží nakoupil.*“

33. Žalovaný dále k výzvě podle § 57 odst. 1 písm. d) a § 58 d.ř. od Celního ředitelství Plzeň zjistil, že se údaje o žalobkyni nevyskytují v celorepublikové databázi neobchodních dovozů uskutečněných v roce 2007. Z uvedeného žalovaný dovodil, že žalobkyně zboží z USA nedovezla, proto výzvou ze dne 17.8.2012 žalobkyni vyzval k prokázání, že byly příjmy ve výši 760.642 Kč dosaženy právě prodejem zboží (oděvů), jehož nákup dokládá doklady o nákupu zboží v USA v hotovosti v úhrnné výši 31.930 USD a že se tak jedná o výdaje vynaložené na dosažení příjmů vykázaných v daňovém přiznání.

34. K uvedené výzvě žalobkyně sdělila, že je souvislost výdajů prokázána ne s příjmy, ale pouze s činností, kdy pro výdaje nebylo stanoveno, aby došlo k nutné věcné souvislosti s příjmy, které vlastně ani neměla, ale s činností, která neměla znaky podnikání, sama ani nepodnikala. Věci byly zakoupeny jinde a nebyly předmětem podnikání. Šlo o zcela legitimní internetový obchod, ne o obchodní činnost. Nešlo ani o stav, kdy by po celou dobu docházelo k obchodům, ale o činnost podle nabídky věci na internetu. Žalobkyně považovala výdaje za prokázané předloženými doklady včetně všech vysvětlení. Uvedla, že nezná důvod pochybností ohledně jejich správnosti, když se jedná o doklady pravé, formálně a věcně správné. Pochybnosti nebyly sděleny ani ze strany správce daně a nejsou zde ani žádné podklady, na jejichž základě by žalobkyní předložené doklady mohly být hodnoceny jako nesprávné. V dosavadním řízení nedošlo k žádným důvodným pochybnostem ohledně těchto dokladů. Žalobkyně měla za to, že vyhověla výzvě předložením všech dokladů, které odráží skutečný stav a je nad rámec možných požadavků, aby bylo za období roku 2007 zjišťováno, kdy a kdo zde byl na návštěvě, či naopak (dle žalobkyně se jednalo o věci přivezené či zaslané rodinou). Dle žalobkyně se jedná o výdaje vynaložené v souvislosti s prováděnou činností. Tuto svoji argumentaci žalobkyně zopakovala v podání z 9.11.2012, reagujícím na výzvu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení.

35. Žalovaný dle odůvodnění napadeného rozhodnutí nezpochybňoval zdroj finančních prostředků žalobkyně k úhradě dokládaných výdajů ani způsob jejich úhrady, který vyplývá z prohlášení bratra žalobkyně. Nevycházel z toho, že by se jednalo o podnikatelskou činnost žalobkyně, že by byla žalobkyně podnikatelským subjektem, ani že by měla vést účetnictví. Nezpochybňoval, že se jednalo o internetové obchody a že byly vykázané příjmy dosaženy prodejem zboží přes portál AUKRO, proto také akceptoval příjmy vykázané v předmětném daňovém přiznání jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Nezpochybňoval pravost předložených dokladů. Konstatoval však, že **předmětná činnost (obchodování přes internet) byla prováděna za účelem dosažení zisku (příjmy ve výši 760.642 Kč), proto je nutné, aby bylo prokázáno, že výdaje uplatněné na základě předložených dokladů jsou ve smyslu § 10 odst. 4 ZDP výdaji na pořízení oděvů, z jejichž prodeje jsou příjmy vykázané, a to bez ohledu na to, zda jsou internetové obchody realizovány v rámci rodiny, či nikoliv.**

36. Žalovaný tedy nezpochybňoval příjmy vykázané žalobkyní v daňovém přiznání, ale zabýval se oprávněností uplatnění výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení vykázaných příjmů a dospěl k závěru: „*Vzhledem k rozporu mezi zjištěním od Celního ředitelství v Plzni, že se daňový subjekt nevyskytuje v databázi dovozů uskutečněných v roce 2007, a důkazy předloženými daňovým subjektem v průběhu řízení, tj. doklady o nákupu oděvů (4x v úhrnné*

výši 31 930 USD) v USA a prohlášením prodávajícího, že tyto doklady byly vystaveny pro daňový subjekt, byl dle odvolacího orgánu požadavek na prokázání skutečností požadovaných výzvou čj. 6147/12-1100-401062 ze dne 17.8. 2012, tj. souvislosti mezi dokládány výdaji a vykázanými příjmy, zcela oprávněný a zásadní pro posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů dokládáných daňovým subjektem doklady o nákupu zboží v USA jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů vykázaných daňovým subjektem v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Daňový subjekt požadované skutečnosti na výzvu odvolacího orgánu žádným způsobem neprokázal a neprokázal tak dle odvolacího orgánu oprávněnost uplatnění výdajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 691 213,-Kč jako výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů vykázaných v tomto daňovém přiznání. Jak již bylo výše uvedeno, vzhledem k přepočtu dokládáných výdajů v USD jednotným kurzem, neprokázal daňový subjekt ani správnost výše jím vykazovaných výdajů ve vztahu k dokládáným dokladům. Daňový subjekt tak nesplnil svoji zákonnou povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, vyplývající z ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. “

37. Podle § 92 odst. 3 d.ř.: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř.: Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

38. Podle § 8 odst. 1 d.ř. *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

39. Výkladem obsahově shodného ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*“

40. V daném případě soud dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, porušili zásadu volného hodnocení důkazů upravenou v § 8 odst.1 d.ř. a dospěli k nesprávnému závěru, že žalobkyně předloženými důkazy neprokázala, že výdaje vykázané v daňovém přiznání za rok 2007 prokazatelně vynaložila v souvislosti s dosaženými příjmy.

41. Žalobkyně předložila ve smyslu § 92 odst. 3 d.ř. doklady o nákupu zboží od *Becker Surfboards Malibu-Gear For Surf Beach & Skate, 23755 W. Malibu Rd., Malibu, CA 90265* (viz výše odst. 24), předložila prohlášení prodávající o tom, že doklady za toto zboží byly vystaveny pro žalobkyni (viz výše odst. 28) a její bratr prohlásil, že zboží uvedené na předmětných dokladech v USA pro žalobkyni kupoval a platil v hotovosti (viz výše odst. 32). Správce daně v souvislosti s argumentací, že se jedná o příjmy žalobkyně, argumentoval tím, že kupující obdrželi zboží z území České republiky, kde se tak v době prodeje muselo nacházet a na základě sdělení Celního úřadu Praha Ruzyně učinil nesporným, že část prodávaného zboží byla dovezena v zásilkách prostřednictvím letecké a poštovní přepravy znějící na jméno žalobkyně (viz výše odst. 27). Přesto žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí po doplnění řízení ve smyslu § 115 odst. 1 d.ř., v jehož rámci učinil dotaz na Celní ředitelství v Plzni (viz odst. 33), odůvodnil svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 3 d.ř. zejména tím, že se žalobkyně jako daňový subjekt nevyskytuje v databázi dovozů uskutečněných v roce 2007, jak mu bylo sděleno Celním ředitelstvím v Plzni. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal s důkazy předloženými žalobkyní ani s předchozím zjištěním správce daně učiněným ze sdělení Celního úřadu Ruzyně ani nehodnotil sdělení Celního ředitelství v Plzni v souvislosti s ostatními svými závěry o tom, že nezpochybňuje zdroj finančních prostředků žalobkyně k úhradě dokládáných výdajů, nezpochybňuje způsob jejich úhrady ani pravost předložených dokladů (viz výše odst. 35). Žalovaný tak porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakými úvahami byl veden při posouzení každého z provedených důkazů jednotlivě a jak tyto důkazy posoudil v jejich vzájemné souvislosti. Taková úvaha žalovaného není v odůvodnění napadeného rozhodnutí žádným způsobem vyjádřena.

42. Zpochybnění výdajů žalobkyně uplatněných v souvislosti s příjmy, které žalovaný nezpochybnil, nelze učinit toliko na základě sdělení celního ředitelství, jak učinil žalovaný, neboť existují i jiné způsoby, kterými se žalobkyní prodávané zboží mohlo dostat do dispozice žalobkyně, např. mohlo být zasíláno mezi dvěma fyzickými osobami, což není věcí celních orgánů. Jinými slovy, to, že zboží nebylo procleno, nebylo v daném případě rozhodné, neboť existují i jiné možnosti, jak mohlo být zboží zasláno z USA (viz konstatování správce daně na základě sdělení Celního úřadu Ruzyně). Možností byl i dotaz na portál AUKRO, jaké zboží bylo žalobkyní prodáváno. Nic takového správce daně ani žalovaný neučinili, proto není správný závěr žalovaného, že žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 3 d.ř. neunesla své důkazní břemeno.

43. K vyloučení žalobkyní předložených důkazů nemohlo dojít ani s odkazem na použití přepočítacího kurzu ve smyslu § 38 ZDP a pokynu Ministerstva financí D-318 (viz výše odst. 31), podle něhož by celková částka uvedená na předložených dokladech ve výši 31.930 USD odpovídala částce 643.390 Kč a žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání výdaje ve výši

691.213 Kč. I když žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání výdaje v částce vyšší, než ke které dospěl na základě přepočtu správce daně, resp. žalovaný, nic to nemění na skutečnosti, že žalobkyně určité výdaje dokládala a pokud vykazovala příjem z prodaného zboží a prokázala, že zboží prodávala prostřednictvím internetového portálu Aukro, splnila svoji povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 d.ř. v návaznosti na § 10 odst. 4 ZDP, když předložila správci daně doklady, jimiž prokazovala v daňovém přiznání uplatněné výdaje jako výdaje daňově uznatelné. Žalovaný však v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu za tohoto stavu dokazování nesprávně konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení dostatečně neprokázala faktické vynaložení deklarovaných výdajů a jejich uplatnění v souladu s § 10 odst. 4 ZDP. Pokud však měl žalovaný nadále pochybnosti o žalobkyní uplatněných výdajích jako výdajích daňově uznatelných, měl žalobkyní předložené důkazy relevantním způsobem zpochybnit, a to předložením vlastních důkazních prostředků, jimiž by vyvrátil argumentaci žalobkyně uplatněnou na základě jí předložených důkazů. Důkazní břemeno se v daném případě ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. přesunulo na stranu žalovaného, kterému se však nepodařilo relevantním způsobem věrohodnost žalobkyní předložených dokladů o nákupu zboží vyvrátit. Za důkaz vyvracející věrohodnost žalobkyní předložených důkazů nelze považovat sdělení Celního ředitelství v Plzni, o které žalovaný svůj závěr opřel.

44. Žalobkyně v daňovém řízení, tak jak bylo provedeno, své důkazní břemeno unesla, když ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázala předloženými důkazy skutečnosti, k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzvána a obdobně unesla své důkazní břemeno i podle § 92 odst. 3 d.ř., podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle názoru soudu v daném případě přešlo důkazní břemeno na žalovaného a bylo na něm, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedené procesní pochybení žalovaného mohlo mít a mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyní v tom směru uplatněná námitka je důvodná.

B.

45. Dále se soud zabýval námitkou, že žalobkyně není schopna rozlišit, jaké úkony vyvolaly oprávněnost vydání dodatečného platebního výměru, když nebyla zahájena daňová kontrola a podmínky pro její zahájení ani nebyly dány.

46. V dané právní věci bylo zahájeno výzvou ze dne 15.11.2010 vytýkácí řízení. Výzva byla vydána podle zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31.12.2010. Konkrétně podle § 43 odst. 1 ZSDP, podle něhož: *Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil*

a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal. V uvedené výzvě byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností správce daně (viz výše odst. 24). Následně bylo v daňovém řízení správcem daně postupováno od 1.1.2011 podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a výzva z 22.6.2011 (viz výše odst. 25) byla správcem daně vydána v rámci odstranění pochybností podle § 92 odst. 4 tohoto nového daňového řádu, podle něhož: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Následně bylo správcem daně postupováno podle § 90 odst. 1 d.ř., podle něhož: *O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.* Ve smyslu uvedeného ustanovení byl správcem daně sepsán protokol ze dne 30.11.2011 (viz výše odst. 27). Z uvedeného je zřejmé, že platební výměr byl správcem daně vydán podle nového daňového řádu v rámci postupu k odstranění pochybností.

47. Dle názoru soudu však mělo být po seznámení žalobkyně s výsledky vytýkacího řízení protokolem ze dne 30.11.2011 postupováno podle § 90 odst. 2 d.ř., kde je stanoveno: *Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* A následně podle § 90 odst. 3 d.ř., podle něhož : *Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.* Soud je toho názoru, že měla být v daném případě zahájena u žalobkyně daňová kontrola. I pokud by však byla zahájena daňová kontrola, ve které by bylo postupováno obdobným způsobem, jak bylo postupováno v rámci odstranění pochybností, byl by výsledek o unesení důkazního břemene žalobkyní stejný, tzn. bylo by na správci daně, resp. želovaném, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní.

C.

48. Soud se zabýval rovněž námitkou žalobkyně, že nebyla daňovým subjektem, když neprovozovala žádnou živnost. Tuto námitku shledal nedůvodnou. Vycházel při tom z ustanovení § 6 ZSDP, podle něhož se daňovým subjektem rozumí poplatník a poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Obdobně je tomu podle daňového řádu, kde je v § 20 odst. 1 stanoveno, že je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon. Žalobkyně se daňovým subjektem, resp. poplatníkem daně z příjmů, ve smyslu § 2, § 3 odst. 1 písm. e) a § 10 ZDP stala v okamžiku, kdy k výzvě správce daně podala přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a v něm vykazala příjmy podle § 10 ZDP ve výši 760.642 Kč, přičemž výše příjmů vykázaných v daňovém přiznání se shodovala s výší příjmů zjištěných správcem daně jako

příjmy žalobkyně, kterých dosáhla obchodováním na portálu AUKRO, a proti těmto příjmům uplatnila výdaje ve výši 691.213 Kč.

D.

49. Soud se zabýval i námitkou žalobkyně, že se žalovaný řádně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami. Rovněž tuto námitku shledal nedůvodnou. Žalobkyně v žalobě neuvádí, kterými, resp. kterou odvolací námitkou, se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal. K námitce uplatněné žalobkyní v obecné rovině soud uvádí, že je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v souladu s § 114 odst. 2 d.ř., podle něhož: *Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zopakoval odvolací námitky žalobkyně, vyjádřil se k nim, a protože dospěl k závěru, že rozhodné skutečnosti nebyly správcem daně dostatečně zjištěny a vyhodnoceny, řízení ve smyslu § 115 odst. 1 d.ř. doplnil (viz výše odst. 30-35). Skutečnost, že žalovaný neshledal odvolací námitky žalobkyně důvodnými, neznamená, že se žalovaný s těmito námitkami řádně nevypořádal.

Závěr

50. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VII. Náklady řízení

51. Podle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*

52. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka jeho odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

53. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu přísluší za jeden úkon právní služby paušální částka 300 Kč.

54. Odměna daňového poradce sestává ze 3 úkonů právní služby učiněných při prvním rozhodování soudu o věci a z 1 úkonu právní služby učiněného po zrušení rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem, tzn. z 1 úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), 1 úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a 2 úkonů podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne 26.6.2014 a dne 15.9.2015) a z paušální částky za 4 úkony ve výši 1.200 Kč, tj. celkem **13.600 Kč**.

55. Při prvním jednání soudu byla předsedou senátu stanovena zástupci žalobkyně lhůta tři dnů ke specifikaci požadované náhrady nákladů řízení. Protože soudu ve stanovené lhůtě ani později nebyla specifikace nákladů řízení předložena, bylo o náhradě nákladů řízení v rámci prvního rozhodování soudu rozhodnuto podle obsahu soudního spisu. Po zrušení rozsudku Nejvyšším správním soudem zástupce žalobce specifikoval náklady řízení a kromě jednoho právního úkonu za účast při jednání soudu dne 15.9.2015 požadoval náhradu za promeškaný čas a náhradu cestovních výdajů k jednání soudu dne 15.9.2015.

56. Náhrada za promeškaný čas v rozsahu tří hodin za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět činí podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu **600 Kč** (6 půlhodin po 100 Kč).

57. Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 15.9.2015 vozidlem BMW typ N1G - nákladní za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí **1.368 Kč**. Základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **725 Kč** a byla vypočítána ze sazby stanovené pro osobní silniční motorová vozidla, v souladu s vyhláškou č. 435/2013 Sb., podle níž činí 3,70 Kč za 1 km jízdy (3,70 x 196), tj. 725,20 Kč. Sazba základní náhrady nebyla ve smyslu § 157 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce zvýšena na dvojnásobek, jak je tomu v případě nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů a jak požadoval daňový poradce, a to zejména proto, že daňový poradce se dostavil k jednání soudu osobně, což nevyžadovalo nutnost použití nákladního automobilu. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí **643 Kč** (násobek ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou č. 435/2013 Sb. za 1 litr motorové nafty 36,10 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty na 196 km, které při spotřebě 9,06 l (11,3 - 7,2 - 8,7) na 100 km činí 17,8164 l, tj. 643,17204 Kč).

58. Odměna daňového poradce za zastupování činí **15.568 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 3.268,28 Kč, tj. **3.269 Kč**. Odměna daňového poradce činí **18.837 Kč** (13.600+600+1.368+3.269).

59. K odměně daňového poradce bylo připočteno **3.000 Kč** za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyní zaplacený soudní poplatek 1.000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě podle položky 20 Sazebníku poplatků nebyl započten do nákladů řízení, neboť usnesením ze dne 7.5.2013, čj. 57 Af 19/2013 nebyl žalobě odkladný účinek přiznán. V řízení o návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě proto nebyla žalobkyně úspěšná a částka zaplaceného soudního

poplatku 1.000 Kč proto není ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. důvodně vynaloženým nákladem řízení před soudem.

60. Náklady řízení tak činí **21.837 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 15. září 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová