



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci žalobce **WOLCAR-servis, s.r.o.**, se sídlem Sosnová 364, Třinec-Dolní Líštná, zastoupeného Ing. J. V., daňovým poradcem se sídlem K. 65c, B., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 21.12.2012, č.j. 2868/12-1102-802371 a č.j. 2895/12-1102-802371, ve věci daně ze závislé činnosti a funkčních požitků,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 21.12.2012, č.j. 2868/12-1102-802371 a č.j. 2895/12-1102-802371, **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. J. V., daňového poradce se sídlem K. 65c, B.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Napadenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu v Třinci (dále jen „správce daně“) ze dne 3.2.2012, a to:

- a) č.j. 17849/12/364910802505, jímž správce daně předepsal žalobci k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „DZČ“) za zdaňovací období roku 2008 ve výši 13.800 Kč, a
- b) č.j. 17856/12/364910802505, jímž správce daně doměřil žalobci DZČ za zdaňovací období roku 2009 ve výši 16.335 Kč.

Platební výměry byly vydány na základě výsledku daňové kontroly, jímž byl závěr správce daně, že žalobce jako zaměstnavatel poskytl v kontrolovaném období svému zaměstnanci A. W., který je jediným společníkem a jednatelem žalobce, bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební a soukromé účely. V takovém případě se za příjem zaměstnance považuje dle § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, která měla být žalobcem, jakožto nepeněžní příjem, připočtena k příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků plynoucímu tomuto zaměstnanci od žalobce a podle obecných pravidel zdaněna, což se však nestalo. Dle žalovaného žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že neposkytl bezplatně předmětné vozidlo jednateli k použití pro služební a soukromé účely.

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) daňová kontrola nebyla zákonným způsobem ukončena, neboť ji správce daně ukončil způsobem, který zákon připouští pouze tehdy, když daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, a poté bezdůvodně odpírá podpis zprávy o kontrole. Žalobce však vystupoval v řízení aktivně a vedl se správcem daně konstruktivní dialog. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobce kvalifikovaně odůvodnil tím, že zpráva neobsahuje veškeré zákonné náležitosti, zejména uvedení všech důkazních prostředků, které byly provedeny, následně označení těch, které správce daně osvědčil jako důkaz, jaké úvahy jej k tomu vedly, jaká skutková zjištění z předmětných důkazů učinil, a proč jiným důkazům neuvěřil. Jelikož zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“) považuje za použitelný podklad toliko zprávu o daňové kontrole nepodepsanou bezdůvodně, je logické, že zprávu nepodepsanou důvodně jí nelze klást na roveň. Předmětná daňová kontrola tedy neustále probíhá, nebyla řádně ukončena, a tudíž nemohly být vydány výměry;
- 2) správce daně se nedokázal vyrovnat přezkoumatelným způsobem již s připomínkami k postupu při dokazování v podání žalobce ze dne 23.12.2011;
- 3) žalovaný se dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, směřujícími proti nezákonnému ukončení kontroly, neboť se nezabýval důvody, pro které byl žalobcem odmítnut podpis zprávy o daňové kontrole;

- 4) žalovaný toliko zopakoval tvrzení správce daně, a následně uložil správci daně povinnost doplnit další podklady, a to zajistit výslech svědků a opatřit listiny, které žalobce ze zákona není povinen vést, např. knihu jízd soukromého vozidla;
- 5) důkazní břemeno prokázání určité skutečnosti nese zásadně ten, kdo takovou skutečnost tvrdí. Žalobce však nikdy netvrdil, že by vozidlo reg. zn. X poskytl jednateli k soukromým jízdám, naopak vždy tvrdil, že vozidlo bylo používáno jeho zaměstnanci jen k jízdám služebním. Žalobci tudíž nemůže být uložena povinnost prokázat uvedenou skutečnost.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobní body se shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se již vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům uvedl, že:

- ad 1) žalobce směšuje dvě odlišné věci, a to spolupráci daňového subjektu se správcem daně a bezdůvodné odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole. Nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku zákon spojuje toliko s kvalifikovaným odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole nikoli s otázkou součinnosti při daňové kontrole. Žalovaný i v napadených rozhodnutích konstatoval, že v době projednávání zprávy o daňové kontrole existovaly částečně opodstatněné důvody odmítnutí jejího podpisu, avšak v rámci odvolacího řízení byly tyto odstraněny. Dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.9.2011, č.j. 8 Afs 56/2010-73 zdůraznil, že případná neexistence právních účinků projednání zprávy o daňové kontrole v době vydání platebních výměrů není vadou nezhojitelnou, která by vyvolávala nutnost jejich zrušení. Zpráva o daňové kontrole nebyla žalobci opětovně předložena k podpisu, neboť správce daně byl toho názoru, že odepření podpisu nebylo důvodné, tudíž v souladu s § 88 odst. 6 d.ř. presumoval účinky projednání zprávy;
- ad 2) žalobce vznesl k DZČ v písemnosti ze dne 23.12.2011 pouze jedinou připomínku, a to že v návrhu zprávy o daňové kontrole správce daně nezpochybňuje náklady uplatněné žalobcem v souvislosti s kontrolovanými vozidly, tudíž má žalobce za prokázané, že byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. S touto námitkou se však vypořádal správce daně v bodě 4.2 zprávy o kontrole, přičemž žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení závěry správce daně potvrdil. Výslovné stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 23.12.2011 je obsahem přílohy č. 2 zprávy a reakce na toto podání je i obsahem úředního záznamu ze dne 2.1.2012;
- ad 3) žalovaný se neomezil na pouhé konstatování, že žalobce neměl dostatečný důvod k podpisu zprávy o kontrole, nýbrž svůj závěr dostatečně odůvodnil. Dále se v napadených rozhodnutích řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami (str. 14-19 rozhodnutí), přičemž žalobce dostatečně nespecifikuje, v čem vidí nedostatky vyjádření žalovaného;
- ad 4) některá tvrzení jsou v napadených rozhodnutích pro přehlednost a úplnost zopakována ze zprávy o daňové kontrole, nicméně jsou doplněna i o nová zjištění žalovaného tak, aby utvořila ucelený obraz, a žalobci bylo zřejmé, na základě jakých úvah dospěl žalovaný ke svému závěru. Vzhledem k tomu, že soukromé vozidlo žalobce bylo využíváno k podnikatelské činnosti jednatele žalobce, předpokládal správce daně, resp. žalovaný, že si tento vedl knihu jízd. Nicméně žalobce mohl prokázat své tvrzení i jinak než doložením tohoto konkrétního důkazu;

ad 5) na straně 10-14 napadených rozhodnutí jsou uvedeny veškeré důvody, které vedly správce daně, potažmo žalovaného k závěru, že žalobce poskytl vůz jednateli bezplatně k používání i pro soukromé účely. Žalovaný nevycházel z jediného důkazu, nýbrž z řady skutečností, které hodnotil jako celek ve vzájemné souvislosti. Žalovaný nijak nevybočil ze zákonných mezí, neboť dle § 92 odst. 4 d.ř. vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, pokud potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez jednání.

K průběhu daňové kontroly soud z obsahu spisu zjistil, že správcem daně byla původně zahájena dne 27.4.2011 kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 a 2009, a následně byla dne 19.10.2011 rozšířena také o kontrolu DPH za zdaňovací období listopad 2009 a kontrolu DZČ.

Proces ukončení daňové kontroly proběhl v posuzované věci tak, že správce daně dle § 88 odst. 2 d.ř. nejprve při ústním jednání dne 9.11.2011 seznámil žalobce s kontrolními zjištěními a jejich hodnocením, přičemž žalobci poskytl v souladu s § 88 odst. 3 d.ř. lhůtu k vyjádření. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 22.11.2011. Ve vztahu k DZČ namítl, že zjištění správce daně o tom, že jednatel žalobce A. W. v letech 2008 a 2009 používal osobní automobil VW TOUAREG reg. zn. X, zařazený do obchodního majetku žalobce, i pro účely nesouvisející s ekonomickou činností žalobce, tj. účely soukromé, je pro něj překvapivé a nepodložené jakýmkoli důkazem. Jako důkaz opaku ke zjištění správce daně označil technický průkaz osobního vozidla jednatele žalobce reg. zn. X, které naopak v roce 2008 dle svého tvrzení používal pro podnikatelské účely, což dokládal přiznáním k silniční dani za období roku 2008 pro předmětné vozidlo. Dne 12.12.2011 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole, přičemž k žádosti žalobce mu poskytl opětovně lhůtu k vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Žalobce předložil dne 23.12.2011 správci daně vyjádření ve formě tabulky, v níž polemizoval s jednotlivými závěry správce daně. Ve vztahu k DZČ namítl, že tvrzení správce daně o používání vozidla reg. zn. X k soukromým účelům jednatelem žalobce logicky odporuje skutečnosti, že správce daně považuje náklady související s provozem uvedeného vozidla jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Následně při ústním jednání dne 1.2.2012, jehož účelem bylo projednání stanoviska správce daně k vyjádření žalobce a podepsání zprávy o daňové kontrole, správce daně konstatoval, že součástí nového vyjádření žalobce nejsou žádné důkazní návrhy, že se jedná toliko o výtky k závěrům správce daně a že tyto výtky nemají žádný vliv na výsledky kontrolních zjištění, s nimiž byl žalobce seznámen. Dále předložil správce daně žalobci úřední záznam ze dne 2.1.2012, č.j. 733/12/364930804966, v němž se opakovaně podrobně k podáním žalobce ze dne 22.11.2011 a 23.12.2011 vyjádřil. V závěru protokolu ze dne 1.2.2012 správce daně uvedl, že žalobce odmítl převzít a podepsat zprávu o daňové kontrole a důvody žalobce v protokolu zachytil. Poté správce daně žalobce poučil dle § 88 odst. 6 d.ř., že bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nemá vliv na její použitelnost co by důkazního prostředku, i tom,

že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy nastávají účinky projednání a oznámení zprávy o kontrole a ukončení kontroly.

Podle § 88 odst. 1 d.ř. o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle § 88 odst. 2 d.ř. správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

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

Podle § 88 odst. 4 d.ř. zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 5 d.ř. odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Podle § 88 odst. 6 d.ř. odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

V § 88 d.ř. obsáhle formulovaný postup pro seznámení daňového subjektu s návrhem zprávy o daňové kontrole, následné projednání zprávy a její doručení plně odpovídá významu této zprávy, která je završením celé daňové kontroly a která v případech stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly plní funkci odůvodnění platebního či dodatečného platebního výměru (§ 147 odst. 4 d.ř.).

Správce daně od počátku kontroly vyzýval žalobce velmi konkrétně k dotvrzení rozhodujících skutečností a k předložení důkazů, jež považuje za relevantní pro posouzení věci. Následně správce daně průběžně seznamoval žalobce s kontrolními zjištěními i s jejich hodnocením a dílčími závěry, opakovaně žalobce vyzýval k prokázání rozhodných skutečností a poskytoval mu časový prostor k vyjádření a splnění výzev. Žalobce poskytnuté možnosti průběžně se k zjištěným skutečnostem vyjadřovat a seznamovat se se zjištěními správce daně, využíval. Lze proto souhlasit s žalobcem, že popsany průběh a obsah komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně svědčí o naplnění zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 d.ř.) v průběhu daňové kontroly alespoň po formální stránce.

Nelze však přitakat názoru žalobce, že by aktivita daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jakkoli sama o sobě ovlivňovala způsob, jakým je následně kontrola ukončena, nebo zda bude dále použitelný její výstup, jímž je zpráva o daňové kontrole. Bez ohledu na to, v jaké míře a zda vůbec spolupracuje daňový subjekt se správcem daně v průběhu daňové kontroly, je právně relevantní nespolupráce daňového subjektu se správcem daně toliko pro fázi jejího ukončení. Běžný způsob ukončení daňové kontroly je popsán v § 88 odst. 4 d.ř. tak, že po projednání zprávy o daňové kontrole tuto zprávu podepíše kontrolovaný subjekt a úřední osoba. Okamžikem podpisu zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Následně d.ř. přináší způsob řešení dvou odlišných situací:

- 1) v § 88 odst. 5 d.ř. je upraveno řešení situace, kdy daňový subjekt nespolupracuje se správcem daně již ve fázi předcházející podepisování zprávy o daňové kontrole. Nespolupráce daňového subjektu je v § 88 odst. 5 d.ř. alternativně vymezena tak, že se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Aby nedošlo k paralýze daňové kontroly, je umožněno správci daně ukončit daňovou kontrolu doručením zprávy o kontrole kontrolovanému daňovému subjektu do vlastních rukou. S dnem doručení je pak spojena fikce projednání zprávy o kontrole a je to současně den, kdy je daňová kontrola ukončena. Popsaný případ na posuzovanou věc zjevně nedopadá, neboť se žalobce se zprávou o daňové kontrole seznámil, následně ji při jednáních dne 12.12.2011 a 1.2.2012 se správcem daně projednal;
- 2) druhou situací, na níž zákon pamatuje v § 88 odst. 6 d.ř., je případ, kdy se daňový subjekt sice se zprávou o daňové kontrole seznámí a se správcem daně ji projedná, avšak odmítne zprávu podepsat, což je právě případ žalobce. V popsané situaci je povinností správce daně vyhodnotit, zda kontrolovaný subjekt odepřel podpis zprávy o kontrole důvodně, či nikoli. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole z relevantních důvodů, není důvodně nepodepsaná zpráva konečným výstupem daňové kontroly, daňová kontrola není ukončena, stále probíhá, a tudíž nelze vydat rozhodnutí o daňové povinnosti. Poté, co důvody odepření podpisu pominou, předloží správce daně logicky zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu k podpisu opětovně. Naopak v případě, kdy správce daně vyhodnotí

daňovým subjektem uváděné argumenty pro odepření podpisu jako nedůvodné, popř. daňový subjekt žádné argumenty neuvede, je správce daně toliko povinen

kontrolovaný subjekt prokazatelným způsobem poučit o tom, že odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. V takovém případě nastávají účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly již okamžikem bezdůvodného odepření podpisu, na rozdíl od situace upravené v § 88 odst. 5 d.ř., kdy je rozhodným okamžik doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu do vlastních rukou, jak je popsáno shora. Správce daně daňovému subjektu odpírajícímu podpis zprávu o daňové kontrole následně předá, popř. zašle společně s platebním výměrem (odmítá-li daňový subjekt zprávu i převzít), avšak doručení zprávy již nemá na ukončení daňové kontroly vliv.

Trvá-li daňový subjekt na důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole, může uplatněné důvody učinit obsahem odvolání proti rozhodnutí o uložení daňové povinnosti. Žalobce uvedeným způsobem postupoval a námitky proti způsobu ukončení daňové kontroly zopakoval ve svých odvoláních proti platebním výměrům.

Žalobce dle obsahu protokolu ze dne 1.2.2012 odmítl zprávu o kontrole podepsat ve vztahu k DZČ s odůvodněním, že tvrzení správce daně o používání vozidla reg. zn. X k soukromým účelům jednatelem žalobce je dedukcí založenou na anonymním oznámení s tím, že žádný důkaz prokazující uvedené tvrzení není součástí spisu. Dále namítl, že se správce daně nijak nevyrovnal se skutečností, že pan W. má své soukromé vozidlo.

Žalovaný se otázce důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole věnoval na str. 14 a 15 napadených rozhodnutí. Nejprve poukázal na skutečnost, že na připomínky žalobce uvedené ve vyjádření ze dne 23.12.2011 reagoval správce daně jednak samostatným úředním záznamem č.j. 733/12/364930804966 ze dne 2.1.2012, který byl žalobci předložen při jednání dne 1.2.2012, a dále, že reakce správce daně na podání žalobce ze dne 23.12.2011 je i součástí samotné zprávy o daňové kontrole. Toto tvrzení žalovaného je dle zjištění soudu zcela v souladu s obsahem správního spisu.

Současně v této souvislosti krajský soud uvádí, že žalobní námitka, již žalobce vytýká nepřezkoumatelnost stanoviska správce daně k připomínkám uvedeným ve vyjádření ze dne 23.12.2011 [žalobní bod 2)], je zcela nekonkrétní, neboť žalobce neuvádí, která z připomínek uvedených v podání ze dne 23.12.2011 nebyla správcem daně zohledněna, popř. v čem nepřezkoumatelnost stanoviska správce daně konkrétně spatřuje. K takto obecně učiněné námitce nebyl krajský soud povinen, oprávněn ani schopen podrobně zkoumat a za žalobce dohledávat skutečnosti, které by mohl mít stěžovatel případně na mysli (viz rozsudky NSS ze dne 21.11.2003, č.j. 7 Azs 20/2003-44; ze dne 17.3.2005, č.j. 7 Azs 211/2004-86 nebo ze dne 20.10.2010, č.j. 8 As 4/2010-94). Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval primární úkol žalobce spočívající ve formulaci námitky (srov. k tomu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Žalobce tak však neučinil, proto zůstala jeho námitka velmi obecná, ba neurčitá. Povinnost soudu přezkoumat takové námitky odpovídá pouze rozsahu vymezenému v žalobních bodech (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Skutečnost, že žalobce se stanoviskem správce daně

nesouhlasí, ještě nemůže sama o sobě vést k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Žalobní bod 2) je tudíž nedůvodný.

Dále žalovaný uvedl, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole ve vztahu k DZČ považuje za částečně opodstatněné, neboť v odvolacím řízení bylo nezbytné doplnit daňové řízení o další důkazy potřebné pro řádné posouzení věci. Vzhledem k tomu, že dokazování bylo doplněno, došlo dle žalovaného ke zhojení vad původního řízení v řízení odvolacím. Žalovaný vycházel z jednotlivých důkazů nacházejících se ve správním spise, které sám hodnotil, nikoli ze zprávy o daňové kontrole, tudíž je nadbytečné řešit otázku použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako důkazu. Nutnost doplnit zprávu o daňové kontrole o nové podklady a zjištění, předložit novou zprávu žalobci a projednat ji s ním, označil žalovaný za formalismus, který by prodlužoval daňové řízení a zatěžoval konec konců i samotného žalobce. Za zásadní označil žalovaný skutečnost, že žalobci byl v rámci odvolacího řízení poskytnut dostatek příležitostí aktivně se účastnit procesu dokazování a dostatek prostoru pro uplatňování práv.

Uvedené vypořádání se žalovaného s odvolací námitkou nezákonného ukončení daňové kontroly hodnotí krajský soud jako zcela dostatečné, tudíž žalobní bod č. 3) je neopodstatněný.

Samotné věcné hodnocení důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole (jako částečně důvodné) však není pro soud srozumitelné, neboť není zřejmé, v jakém smyslu považuje žalovaný odepření podpisu za důvodné a v jakém nikoli. Popsaná vada odůvodnění rozhodnutí nicméně nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť se krajský soud plně ztotožňuje se závěrem žalovaného o zhojitelnosti vad prvostupňového řízení v řízení odvolacím.

Odvolací daňové řízení je ovládáno apelačním principem. Právo odvolacího orgánu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení před správcem daně (§ 115 d.ř.) je odrazem nemožnosti odvolacího orgánu zrušit a vrátit věc správci daně k novému řízení v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vad napadeného rozhodnutí (viz § 116 odst. 1 d.ř. a contrario). Odvolací orgán má tedy plné právo vlastním dokazováním doplnit (a to i výrazným způsobem) proces započatý u správce daně. Totéž platí pro nápravu vad řízení (např. nezákonného provedení důkazu).

V této souvislosti krajský soud odkazuje zejména na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž je uvedeno: „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Ačkoli závěry rozšířeného senátu byly přijaty k výkladu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou s ohledem na shodnost s úpravou v d.ř. plně použitelné. Na citované usnesení dále navázal NSS v rozsudku ze dne 21.9.2011, č.j. 8 Afs 56/2010-73, na nějž poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě. V uvedeném rozsudku NSS

konstatoval, že i procesní pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze napravit v odvolacím řízení.

Krajský soud proto poznamenává, že s ohledem na uvedené zřejmě pozbývá § 88 odst. 6 d.ř. řešící důvodnost či bezdůvodnost odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektu praktické využitelnosti a stává se obsolentním, neboť jakákoli procesní pochybení i jakékoli závady ve zjišťování skutkového stavu jsou zhojitelné v průběhu odvolacího řízení. Naopak označení daňové kontroly za nezákonný úkon správce daně, jež by byl sám o sobě důvodem nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí, se jeví jako prakticky nemožné.

Provede-li v rámci odvolacího řízení odvolací orgán dokazování, je mu v § 115 odst. 2 d.ř. uložena povinnost seznámit odvolatele se skutečnostmi, které v rámci odvolacího řízení zjistil i s důkazy, které tyto skutečnosti prokazují, aby umožnil odvolateli se k těmto zjištěním a důkazům ve stanovené lhůtě vyjádřit, popř. navrhl provedení dalších důkazů. Tímto postupem, jenž je v podstatě shodný s postupem v rámci daňové kontroly (viz shora citovaný § 88 d.ř.), je odvolatel chráněn před překvapivým rozhodnutím a je zajištěna ochrana a realizace jeho základních procesních práv. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že daňová kontrola není samoučelná, nýbrž že jejím cílem je zjištění skutečností významných pro správné stanovení daně. Dojde-li v souladu s § 115 d.ř. k doplnění dokazování či k odstranění procesních vad, jichž se dopustil správce daně při daňové kontrole, přičemž odvolací orgán umožní daňovému subjektu v odvolacím řízení uplatnit jeho procesní práva a aktivně se účastnit provádění dokazování, není dle názoru soudu zákonný důvod pro vrácení se zpět do fáze daňové kontroly.

V posuzované věci však obsah spisu žalovaného svědčí o tom, že žalovaný sice umožnil žalobci uplatnění jeho práva být přítomen výslechu svědků a respektoval také právo žalobce vyjádřit se opětovně k věci a předložit další důkazy, avšak po doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný neseznámil žalobce ve smyslu § 115 d.ř. před vydáním rozhodnutí se všemi učiněnými zjištěními a nestanovil žalobci lhůtu k vyjádření se k učiněným zjištěním. Popsaná vada řízení mohla mít dle názoru soudu vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť žalobce nebyl před vydáním rozhodnutí seznámen s tím, jakým směrem se ubírají úvahy žalovaného, jenž provedl v odvolacím řízení vskutku rozsáhlé doplnění dokazování, které skutečnosti považuje žalovaný za rozhodné pro posuzovanou věc a které z těchto skutečností považuje za osvědčené či prokázané. Žalovaným vydaná rozhodnutí tak mohla být pro žalobce překvapivá.

Poslední žalobní námitkou vytýkal žalobce žalovanému nesprávnost žalovaným užití teorie o důkazním břemeni. Jak bylo shora uvedeno, žalovaný i správce daně před ním zastávají názor, že bylo povinností žalobce odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda odvolatel neposkytl bezplatně svému jednateli motorové vozidlo reg. zn. X pro služební i soukromé účely. Dle žalovaného tedy žalobce tížilo důkazní břemeno stran prokázání skutečnosti, že předmětné vozidlo jednateli bezplatně pro soukromé účely neposkytl.

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9.2.2005, č.j. 1 AfS

54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, 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.“*

Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. kromě již shora citovaných např. rozsudky NSS ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 16.7.2009, č.j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8.7.2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví. V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek č.j. 2 Afs 24/2007-119, citovaný již shora). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.

Dle názoru krajského soudu však žalovaný nesprávně vyhodnotil, jakou skutečnost žalobce skutečně tvrdil a jaké tvrzení žalobce žalovaný skutečně zpochybnil. Nelze totiž odhlédnout od faktu, že správce daně primárně požadoval v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, aby žalobce prokázal důvodnost svého daňového tvrzení, že mu v kontrolovaném zdaňovacím období skutečně vznikly v souvislosti s používáním dopravních prostředků výdaje, jež eviduje ve svém účetnictví a jež uplatnil jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Jinak řečeno, správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, že žalobcem do nákladů zahrnuté výdaje zejm. na nákup pohonných hmot vznikly skutečně v souvislosti s používáním vozidla žalobce pro činnosti související s předmětem jeho podnikání a že se tak může jednat o výdaje ovlivňující základ daně z příjmů. Tento požadavek správce daně hodnotí soud jako zcela legitimní a odpovídající znění § 92 odst. 3 d.ř., podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, jež uvedl v daňovém tvrzení.

Po výzvě správce daně následoval sled předkládání zcela neprůkazných a diametrálně odlišných knih jízd k vozidlu reg. zn. X. S ohledem na zjevné deficity ve vedení účetnictví žalobce, se tedy správci daně otevřel prostor pro vyslovení pochybnosti o tom, zda žalobcem uplatněné výdaje jsou daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť nebylo prokázáno skutečné využití předmětného vozidla, tj. zda se jednalo o využití pro dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů žalobce. V případě, kdy by žalobce skutečné využití předmětného vozidla neprokázal, mohl by správce daně nepochybně krátit, popř. zcela vyloučit výdaje žalobce spojené s předmětným vozidlem z daňově uznatelných nákladů.

Na místo toho správce daně zahájil daňovou kontrolu DZČ, neboť z neprůkaznosti předložených knih jízd a anonymního podání vydedukoval, že vozidlo mohlo být využíváno pro soukromé účely jednatelem žalobce, což by pro žalobce představovalo vznik povinnosti zdanit poskytnutí služebního vozidla zaměstnanci pro soukromé účely jakožto nepeněžní příjem DZČ postupem dle § 6 odst. 6 ZDP. Po žalobci pak správce daně požadoval prokázat opak dedukované skutečnosti, tj. že žalobce předmětné vozidlo jednateli k soukromým účelům bezplatně neposkytl.

K popsánímu myšlenkovému postupu správce daně, který následně převzal také žalovaný, soud uvádí, že by jej bylo lze považovat za správný toliko tehdy, pokud by ZDP stanovoval pro případ neprůkaznosti způsobu užívání služebního vozidla (vyvratitelnou) domněnku, že vozidlo bylo užíváno zaměstnancem bezplatně pro soukromé účely. ZDP však zmíněnou domněnku nestanoví.

Krajský soud tudíž přisvědčuje stanovisku žalobce, že tvrzení správce daně a žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k negativní skutečnosti, že neposkytl svému jednateli bezplatně k užívání motorové vozidlo pro soukromé účely, je mylné, neboť správcem daně učiněná dedukce není vyjádřením pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce (žalobce přiznání k DZČ nepodal), nýbrž vlastním tvrzením správce daně. Dokazování, které bylo provedeno v rámci daňové kontroly i v rámci odvolacího řízení, směřovalo zejména k popření věrohodnosti a prokázání účelového vytvoření žalobcem předložených knih jízd. Prokázání nevěrohodnosti předložených knih jízd však přímo neprokazuje, že vozidlo bylo použito jednatelem žalobce k soukromým účelům.

Krajský soud nezpochybňuje oprávnění správce daně, potažmo žalovaného vyzvat dle § 92 odst. 4 d.ř. žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence správce daně. Žalobce však nelze činit procesně odpovědným za neprokázání skutečností, které sám netvrdí. Procesní odpovědnost za prokázání skutečností rozhodných pro stanovení DZČ v předmětné procesní situaci musí nést správce daně, resp. žalovaný.

Krajský soud proto uzavírá, že shora popsáním postupem žalovaného bylo podstatným způsobem porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem v oblasti dokazování dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., proto soud obě napadená rozhodnutí pro vady řízení zrušil a vrací obě věci žalovanému k dalšímu řízení.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 12.800 Kč tvoří:

- 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 6.000 Kč, a
- 2) náklady za zastupování žalobce daňovým poradcem dle § 35 odst. 2 s.ř.s., stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6.200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí

zastoupení a sepis žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř. per analogiam.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 13. srpna 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu